FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

SUZANA SOARES MELO

Tributação nos serviços de infraestrutura:

uma análise estrutural-funcionalista da utilização de mecanismos tributários como instrumentos para o desenvolvimento

SÃO PAULO

2014

SUZANA SOARES MELO

Tributação nos serviços de infraestrutura:

uma análise estrutural-funcionalista da utilização de mecanismos tributários como instrumentos para o desenvolvimento

Tese apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Orientador: Professor Associado Heleno Taveira Torres.

SÃO PAULO

2014

Nome: MELO, Suzana Soares.

Título: Tributação nos serviços de infraestrutura: uma análise estrutural-funcionalista da utilização de mecanismos tributários como instrumentos para o desenvolvimento.

Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário.

Aprovado em:

Banca Examinadora

_____

_____

_____

_____

_____

AGRADECIMENTOS

Ao meu pai, Natércio (*in memoriam*), e à minha mãe, Élide, que, em meio a tantas dificuldades, ensinaram-me a acreditar em sonhos. Muito obrigada por tudo!

Aos meus irmãos, Sandra e Luiz, grandes amigos, por todos os momentos inesquecíveis compartilhados.

Ao meu orientador, Professor Heleno Taveira Torres, a quem sempre admirei; pela confiança em mim depositada, pela troca de ideias, pelo exemplo a ser seguido.

Aos Professores do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade de São Paulo, em especial aos Professores Paulo de Barros Carvalho, Celso Campilongo, Jean Paul Cabral Veiga da Rocha, Horacio Gago Prialé, Gerd Willi Rothmann, Floriano de Azevedo Marques Neto e José Maria Arruda de Andrade, os quais, juntamente com meu orientador, proporcionaram profícuos momentos em sala de aula.

Aos Professores José Juan Ferreiro Lapatza e Luis Manuel Alonso González, pela acolhida nos intensos e produtivos dias de pesquisa na Faculdade de Direito da Universidade de Barcelona.

Ao Professor Arnoldo Wald, jurista exemplar; pelo incentivo, por suas obras, pelas proveitosas conversas, por me ensinar continuamente o significado da palavra vanguarda.

Aos advogados Alexandre de Mendonça Wald e Arnoldo Wald Filho, pela oportunidade ímpar.

Ao advogado e amigo Alexandre Naoki Nishioka, pelo apoio irrestrito, em nome de quem agradeço a todos os demais colegas de profissão, com quem tenho a honra de partilhar o dia a dia dessa arte que tanto nos encanta.

Àqueles que, em pequenos gestos, em São Paulo ou Florianópolis, deram prova de sua torcida e amizade. Embora não poderia aqui nominar a todos, gostaria de registrar meus agradecimentos a Leila, Simone, José, Mônica, Marcos, Ana Paula, Antônio...

Enfim, a todos que ajudaram a tornar esse momento possível: meu muito obrigada.

Estamos en un nuevo mundo y necesitamos nuevas claves de interpretación para conocer nuestra realidad.

CASTELLS, Manuel. *La era de la información*: economía, sociedad y cultura. 2. ed. Madrid: Alianza Editorial, 2000. p. 22. v. 1: La sociedad red.

RESUMO

MELO, Suzana Soares. **Tributação nos serviços de infraestrutura: uma análise estrutural-funcionalista da utilização de mecanismos tributários como instrumentos para o desenvolvimento.** 2014. 363 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Busca-se, na presente tese, à luz do sistema constitucional brasileiro, examinar a tributação na prestação de serviços de infraestrutura. Utiliza-se, para tanto, de uma abordagem estrutural-funcionalista, investigando-se o fenômeno jurídico não apenas sob o seu aspecto formal, mas, de igual modo, sob o aspecto promocional de condutas. A prestação de serviços de infraestrutura é, nessa senda, um serviço de interesse público orientado ao desenvolvimento, alinhando-se, em um Estado Social e Democrático de Direito, com os objetivos fundamentais da República. Reconhecendo-se que a dicotomia público-privado não é critério hábil a delimitar as normas jurídicas, constata-se que a prestação de tais serviços por meio de concessões, parcerias público-privadas e permissões também pode ser alvo da função promocional, que tem nos mecanismos tributários, observados os princípios constitucionais a eles subjacentes, um dos meios para sua implementação. Examina-se, assim, o desenho constitucional de competências, para concluir-se que a imunidade recíproca é aplicável, ao lado dos entes políticos, autárquicos e fundacionais, apenas às empresas públicas e sociedades de economia mista, e não aos entes privados prestadores do serviço de interesse público. Com o exame do aspecto material da hipótese de incidência possível de tributos sobre a receita, renda, lucros e serviços, analisa-se a subsunção dos fatos relacionados à prestação dos serviços de infraestrutura às respectivas normas de incidência tributária. A possibilidade de concessão de medidas de desoneração fiscal na prestação dos serviços relacionados aos setores de infraestrutura também é verificada, sendo necessária, para tanto, a correlação do incentivo fiscal com a finalidade de promoção do desenvolvimento nacional e regional. À vista da análise estrutural-funcionalista empreendida, conclui-se que os mecanismos tributários relacionados à prestação descentralizada dos serviços de infraestrutura podem ser utilizados como instrumentos aptos à promoção do desenvolvimento.

Palavras-chave: Funcionalimo – Estruturalismo – Tributação – Serviços – Infraestrutura – Desenvolvimento.

ABSTRACT

MELO, Suzana Soares. **Taxation in infrastructure services: a structural and functionalist analysis of the use of taxation mechanisms as instruments for development.** 2014. 363 f. Thesis (Ph.D.) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

The object of this thesis is to examine taxation on the decentralized provision of infrastructure services in light of Brazilian constitutional system. A structuralist and functionalist approach is, therefore, applied to investigate this legal phenomenon not only from a formal aspect, but also from a promotion of conduct standpoint. The provision of infrastructure services is, from such perspective, a service of public interest oriented towards development and aligned with the fundamental objectives of the Republic. Recognizing that the public-private dichotomy is not qualified to delimit the norms of the legal system, it is seen that the provision of such services by means of concession, public-private partnerships and permits can also fall under such promotion function, having in the taxation mechanisms, subject to constitutional principles, one of the means for its implementation. An examination is, therefore, made of the separation of competencies under the Constitution, and the conclusion is that reciprocal immunity is applicable, alongside political bodies, independent state organizations and foundations, only to state-owned entities and state-controlled enterprises, and not to private concerns providing services in the public interest. Through the examination of the triggering event of taxes on income, profit and services, an analysis is made of how facts relating to the provision of infrastructure services are framed within the respective tax levying norms. The possibility of conceding tax relief measures also applies to services in infrastructure sectors, provided that the concession of tax incentives is aimed at promoting national and regional development. Based on a structuralist and functionalist analysis, the conclusion reached is that taxation mechanisms relating to the decentralized provision of infrastructure services are instruments capable of promoting development.

Keywords: Functionalism – Structuralism – Taxation – Services – Infrastructure – Development.

RESUMEN

MELO, Suzana Soares. **Impuestos en servicios de infraestructura: un análisis estructural-funcionalista del uso de mecanismos fiscales como instrumentos para el desarrollo.** 2014. 363 f. Tesis (Doctorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Esta tesis tiene por objeto el examen, teniendo en cuenta el sistema constitucional brasileño, de impuestos en la prestación descentralizada de servicios de infraestructura. Se utiliza para este propósito un enfoque estructural-funcionalista al investigar el fenómeno jurídico no sólo bajo su aspecto formal, sino, igualmente, bajo el aspecto promocional de conductas. La prestación de servicios de infraestructura, por lo tanto, es un servicio de interés público orientado hacia el desarrollo, alineándose con los objetivos fundamentales de la República. Reconociéndose que la dicotomía público-privado no es capaz de ver las reglas del ordenamiento jurídico, se señala que la prestación de dichos servicios por medio de concesiones, permisos y colaboraciónes público-privadas también puede ser el objeto de la función promocional, que tiene en los mecanismos fiscales, observados en los principios constitucionales que subyace a ellos, uno de los medios para su implementación. Se examina la delimitación constitucional para concluirse que la inmunidad recíproca se aplica, junto a los organismos políticos, autarquías y fundaciones, sólo a las empresas públicas y sociedades de economía mixta, y no a entidades privadas del servicio de interés público. Con el examen del aspecto material de la posible incidencia de los impuestos sobre los ingresos, las ganancias y los servicios, se analiza la estructura de los hechos relacionados con la prestación de servicios de infraestructura a las respectivas normas de incidencia fiscal. También se verifica la posibilidad de otorgar medidas de exención tributaria sobre la prestación de servicios relacionados con sectores de infraestructura, que requieren una correlación con el fin de promover el desarrollo nacional y regional. A la vista del análisis estructural-funcionalista realizado, se concluye que los mecanismos fiscales relacionados con la prestación descentralizada de servicios de infraestructura son instrumentos adecuados para la promoción del desarrollo.

Palabras claves: Funcionalismo – Estructuralismo – Tributación – Servicios – Infraestructura – Desarrollo.

RIASSUNTO

MELO, Suzana Soares. **La tassazione nei servizi di infrastruttura: un'analisi strutturale-funzionalista dell'utilizzo di meccanismi tributari come strumenti per lo sviluppo.** 2014. 363 f. Tesi (Dottorato) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

La presente tesi ha come oggetto l'esame, alla luce del sistema costituzionale brasiliano, della tassazione nella prestazione di servizi di infrastruttura con la partecipazione dell'iniziativa privata. Si utilizza pertanto un metodo strutturale-funzionalista che analizza il fenomeno giuridico non solo nel suo aspetto formale, ma anche dal punto di vista della promozione di condotte. La prestazione di servizi di infrastruttura, quindi, è un servizio di interesse pubblico orientato allo sviluppo e allineato con gli obiettivi fondamentali della Repubblica. Riconoscendo che la dicotomia pubblico-privato non è il criterio adeguato a delimitare le norme dell'ordinamento giuridico, si verifica che la prestazione di tali servizi attraverso concessioni, partenariati pubblico-privati e permessi può essere anche obiettivo della funzione promozionale, che ha nei meccanismi tributari, osservati i principi costituzionali a essi soggiacenti, uno dei mezzi per la sua realizzazione. Si esamina, dunque, il disegno costituzionale delle competenze per concludere che l'immunità reciproca è applicabile, accanto agli enti politici, autarchie e fondazioni, soltanto alle imprese pubbliche e alle società di economia mista e non agli enti privati prestatori di servizi di interesse pubblico. Con l'identificazione dell'aspetto materiale dell'ipotesi di incidenza possibile dei tributi sul reddito, profitti e servizi, si analizza l'incidenza di tali norme tributarie nella prestazione dei servizi di infrastruttura. Si valuta inoltre la possibilità di concessione di misure di esonero fiscale nella prestazione dei servizi relativi ai settori di infrastruttura, essendo necessaria la correlazione dell'incentivo fiscale con la finalità di promozione dello sviluppo nazionale e regionale. In base all'analisi strutturale-funzionalista intrapresa, si conclude che i meccanismi tributari correlati alla prestazione decentrata dei servizi di infrastruttura sono strumenti idonei alla promozione dello sviluppo.

Parole Chiave: Funzionalismo – Strutturalismo – Tassazione – Servizi – Infrastruttura – Sviluppo.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....14

1 UMA ABORDAGEM ESTRUTURAL-FUNCIONALISTA DO DIREITO: DELINEAMENTOS NECESSÁRIOS PARA UM REFERENCIAL TEÓRICO.....20

1.1 Considerações introdutórias: aproximação metodológica.....20

1.2 Abordagem funcional-estruturalista do Direito.....24

1.3 A função protetivo-repressiva e a função promocional do Direito.....33

1.4 A função promocional do Direito e a dicotomia público-privado.....35

2 O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DO DIREITO E A FUNÇÃO PROMOCIONAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....41

2.1 O Estado Democrático e Social de Direito.....41

2.2 A função promocional do Direito à luz da Constituição de 1988.....44

2.3 As formas de atuação da Administração Pública e a dicotomia público-privado: uma alteração de paradigma?.....52

3 SERVIÇOS PÚBLICOS E SERVIÇOS DE INTERESSE PÚBLICO.....56

3.1 A prestação de serviços públicos.....56

3.1.1 As alusões expressas aos serviços públicos no Texto Constitucional.....57

3.1.2 A perspectiva material dos serviços públicos.....58

3.1.3 A perspectiva subjetiva dos serviços públicos.....61

3.1.4 A perspectiva formal dos serviços públicos.....64

3.2 Delineamentos para a caracterização da noção de serviços públicos e de interesse público.....65

4 OS SERVIÇOS DE INFRAESTRUTURA E SEUS ASPECTOS MATERIAL, SUBJETIVO E FORMAL.....69

4.1 Serviços de infraestrutura: delimitação do seu objeto 69
4.2 Os diferentes sujeitos na prestação de serviços de infraestrutura 77
4.2.1 Prestação de serviços de infraestrutura pelo próprio Estado 78
4.2.2 Prestação descentralizada de serviços: concessões, parcerias público-privadas, permissões, autorizações e outras modalidades 85
4.3 Os regimes jurídicos aplicáveis aos serviços de infraestrutura 92
4.3.1 Panorama dos serviços de infraestrutura e sua regulamentação 93
4.3.2 Elementos comuns em um ambiente de assimetria regulatória 113
4.4 Limites à configuração dos serviços de infraestrutura como serviço público ou serviços de interesse público instrumentais à promoção do desenvolvimento 116

5 O DIREITO AO DESENVOLVIMENTO E OS MECANISMOS TRIBUTÁRIOS LIGADOS À SUA PROMOÇÃO 119

5.1 O direito ao desenvolvimento e as funções arrecadatória e extrafiscal do tributo 119
5.2 Os mecanismos tributários como instrumentos de realização da função promocional do Direito 127

6 A IMUNIDADE RECÍPROCA DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "A", E §3º, DA CONSTITUIÇÃO E A PRESTAÇÃO DESCENTRALIZADA DOS SERVIÇOS DE INFRAESTRUTURA 136

6.1 Considerações acerca do termo imunidade 136
6.2 Imunidades diretamente relacionadas às operações de infraestrutura 143
6.3 A imunidade recíproca do patrimônio, renda e serviços: primeira aproximação 148
6.4 Princípios jurídicos subjacentes à imunidade recíproca 151
6.4.1 Princípio federativo 152
6.4.2 Princípio da igualdade e a capacidade contributiva 154
6.4.3 Princípios da livre iniciativa e livre concorrência 157
6.5 As imunidades e o objetivo fundamental do desenvolvimento: elementos para uma análise funcional 159
6.6 Âmbito objetivo de incidência da imunidade recíproca 163

6.6.1 Espécies tributárias abrangidas pela imunidade recíproca 163
6.6.2 A expressão “impostos sobre a renda, patrimônio e serviços” 169
6.6.3 A polêmica acerca dos impostos indiretos 171
6.7 Âmbito subjetivo de incidência da imunidade recíproca 177
6.7.1 A imunidade dos entes políticos e das entidades autárquicas e fundacionais 178
6.7.2 Resgatando a noção de serviço público: medida primeira do alcance da imunidade recíproca às empresas públicas ou sociedades de economia mista 180
6.7.3 Critérios para a caracterização da imunidade recíproca das empresas públicas ou sociedades de economia mista: evolução jurisprudencial 183
6.7.4 Imunidade recíproca e a descentralização dos serviços de infraestrutura: mutação constitucional? 189
7 A TRIBUTAÇÃO DA REMUNERAÇÃO E CONTRAPRESTAÇÃO PAGAS AOS ENTES PRIVADOS NOS SERVIÇOS DESCENTRALIZADOS DE INFRAESTRUTURA 197
7.1 A tributabilidade dos fatos relacionados à prestação dos serviços de infraestrutura 197
7.2 Modalidades de remuneração na prestação descentralizada de serviços de infraestrutura 200
7.2.1 O pagamento pelos usuários dos serviços públicos: taxa ou tarifa? 200
7.2.2 O aporte de recursos e a contraprestação advindos do Poder Público 212
7.2.3 A remuneração decorrente de recebimento de receitas alternativas 234
7.3 A tributação da remuneração e contraprestação percebidas na prestação de serviços de infraestrutura por concessionárias ou permissionárias de serviços 236
7.3.1 Conteúdos semânticos mínimos da COFINS, Contribuição ao PIS, IRPJ, CSLL, ICMS e ISS 236
7.3.2 A tributação da remuneração paga pelos usuários do serviço 239
7.3.3 A tributação nas hipóteses de aporte de capital e de contraprestação entregue pelo Poder Público 242

7.3.4 A tributação na hipótese de recebimento de receitas alternativas 258

8 A CONCESSÃO DE MEDIDAS DE DESONERAÇÃO FISCAL NOS SERVIÇOS DE INFRAESTRUTURA..... 260

8.1 Esclarecimentos iniciais..... 260

8.2 Os incentivos fiscais e o objetivo fundamental do desenvolvimento: elementos para uma análise funcional 263

8.3 Valores e princípios relacionados às medidas de desoneração fiscal: limites postos à sua concessão 268

8.3.1 O princípio federativo..... 269

8.3.2 Princípios da legalidade, moralidade, publicidade e eficiência..... 270

8.3.3 Princípios da igualdade, isonomia e generalidade..... 273

8.3.4 Princípios da livre iniciativa e livre concorrência 278

8.3.5 O controle da finalidade na concessão dos incentivos fiscais 280

8.4 Medidas de desoneração fiscal ligadas aos setores de infraestrutura: reafirmação da função promocional do Direito 286

8.4.1 Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura – REIDI..... 288

8.4.2 Convênio ICMS n.º 85/2011 para concessão de crédito destinado à aplicação em investimentos em infraestrutura..... 294

CONSIDERAÇÕES FINAIS..... 297

REFERÊNCIAS..... 314

INTRODUÇÃO

Uma abordagem funcional-estruturalista da tributação nos serviços de infraestrutura como instrumento ligado ao desenvolvimento – eis o tema a que se propôs desenvolver.

Acrescendo-se à análise estruturalista a análise funcional do Direito, preconizada por Norberto Bobbio[1], adotar-se-á a premissa de que o sistema jurídico é um instrumento orientado por funções, buscando-se surpreender o fenômeno jurídico não apenas em seu aspecto estrutural, com o estudo das normas que o compõem sob uma perspectiva sistemática, mas também em seu aspecto funcional, tendo presente que o Direito não exerce apenas uma função coercitiva, mas, de igual modo, uma função promocional de condutas.

O Estado brasileiro vem passando por uma intensa modificação no modo de exercer suas atividades, marcado pela mudança paradigmática inaugurada pelas reformas da década de 90: outrora diretamente envolvido na execução de serviços públicos, ganha ênfase o papel do Estado na formulação de políticas públicas e regulação e fiscalização, pelos órgãos reguladores, da prestação dos serviços de interesse público. Os setores de infraestrutura no Brasil, muitos dos quais antes tradicionalmente prestados em regime de monopólio estatal, passam a ser explorados também pelos entes privados, em regime de exclusividade ou de parceria com o Poder Público, visando à realização de um determinado objetivo comum.[2] Como pontua Arnoldo Wald, a parceria "se tornou hoje um novo instrumento jurídico da mais alta importância nas relações existentes em todos os ramos de direito."[3]

---

[1] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*: novos estudos de teoria do Direito. Barueri: Manole, 2007.

[2] "O que caracteriza a parceria é a superação dos interesses individuais das partes pelo interesse comum de ambas, que deve condicionar as aspirações e ambições dos parceiros. (WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel de; WALD, Alexandre de M. *O direito de parceria e a Lei de Concessões*: análise das leis ns. 8.987/95 e 9.074/95 e legislação subseqüente. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 67). Nessa linha é também o registro de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ao aduzir que as parcerias em sentido amplo substanciam "as várias modalidades de ajustes entre os setores público e privado para a consecução de objetivos comuns". (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública*: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 21).

[3] WALD, Arnoldo. O direito do desenvolvimento sustentável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 102, v. 930, p. 105-117, abr. 2013. p. 106.

Tal quadro vem provocando profundas alterações no tratamento jurídico dos serviços públicos de infraestruturas, preconizando-se, no Brasil, o que a doutrina estrangeira já apontava em relação àqueles países precursores desse movimento de colaboração entre o ente público e o ente privado: um novo regime jurídico aplicável aos setores de infraestrutura.[4]

Na doutrina, há que se destacar a insipiência do tratamento dos temas ligados àquele que vem sendo chamado de "Direito da Infraestrutura"[5], que encerra um arsenal jurídico relativo à concepção, construção e funcionamento de grandes projetos.[6]

E embora o Direito Administrativo venha paulatinamente experimentando essas profundas alterações, o Direito Tributário sequer acompanhou no mesmo compasso essa mudança paradigmática, partindo de um modelo de tributação centrado na clássica divisão entre os serviços públicos prestados pelo Estado e as atividades econômicas em sentido estrito prestadas pela iniciativa privada. Heleno Taveira Torres bem explicita esse fenômeno, ao constatar que, "apesar de tantas mudanças, o Direito Tributário nacional, no estudo da atuação das leis tributárias, em face do vasto sistema de disposições constitucionais, parece não se atualizar o suficiente para ofertar respostas compatíveis com a nova realidade, mantendo-se alheado, quase que num inexplicável autismo, da realidade teórica e dogmática vivenciada pelo regime dos serviços públicos na atualidade."[7]

Em um País carente de investimentos[8], a ausência de mecanismos hábeis à harmonização dos interesses públicos com a tributação, aliada à incipiência no tratamento

---

[4] Na defesa de um novo regime jurídico aplicável às infraestruturas: SANFIEL, Andrés M. González. *Un nuevo régimen para las infraestructuras de dominio público.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2000. Também nesse sentido, Rafael Izquierdo alude a "un nuevo escenario al que es preciso adaptar las infraestructuras". (IZQUIERDO, Rafael. Estudio preliminar: nuevo modelo de gestión y financiación de infraestructuras. In: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2001. p. 13-32. p. 16).

[5] Ver, nesse sentido: NÓBREGA, Marcos. *Direito da infraestrutura.* São Paulo: Quartier Latin, 2011). Arnoldo Wald e Eduardo Sampaio também aludem ao termo: WALD, Arnoldo; SAMPAIO, Eduardo. O direito da infraestrutura. *Valor Econômico*, São Paulo, 28 fev. 2013. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/3026076/o-direito-da-infraestrutura>. Acesso em: 02 maio 2013. Na doutrina estrangeira: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras*. Madrid: Editorial Montecorvo, 2001; SADDY, A.; MARTÍNEZ, Aurilivi Linares (Coord.). *Direito das infraestruturas*: um estudo dos distintos mercados regulados. São Paulo: Lumen Juris, 2011.

[6] Acerca do chamado "Direito da infraestrutura", bem aponta Leonardo Toledo da Silva que "não há ainda sistematizações dogmáticas dos temas associados". (SILVA, Leonardo Toledo da. Notas introdutórias. _____ (Coord.). *Direito e infraestrutura*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 13-15. p. 15).

[7] TORRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: _____. (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 17-25. p. 19.

[8] "[...] o investimento em infraestrutura no Brasil continua empacado em pouco mais de 2% do PIB. Os resultados disso se veem nos recorrentes apagões, nas estradas, nos portos e aeroportos congestionados e na dificuldade de locomoção da população das grandes cidades." (PINHEIRO, Armando Castelar. Momento de definição na infraestrutura brasileira. In: OLIVEIRA, Gesner; OLIVEIRA FILHO, Luiz Chrysostomo de.

do tema pela doutrina e ausência de entendimentos consolidados nos órgãos administrativos e judiciais, cria um cenário ainda mais distante da almejada segurança jurídica nas relações decorrentes dos contratos de infraestrutura.

Rico em acepções, o termo infraestrutura pode compreender tanto as obras quanto os serviços em regra referenciados a uma rede, que visam à realização de um interesse público. Na presente tese, serão analisadas as infraestruturas sob a perspectiva da prestação de serviços públicos ou de interesse público. Transporte, energia, telecomunicação, saneamento básico, irrigação, entre outros, são serviços que, orientados à realização dos valores e princípios constitucionais, trazem ínsita a consecução do bem comum, promovendo o desenvolvimento nacional ou regional.[9]

A propósito, "o sistema jurídico" – bem resume Welber Barral – "é crescentemente percebido como o elemento relevante para o processo de desenvolvimento."[10] E o Direito Tributário, nesse contexto, representa um ambiente propício à coordenação de políticas públicas relacionadas a esse processo. Vê-se assim, em muitos desses casos, a manifestação da função promocional do Direito a que alude Norberto Bobbio[11], por meio de medidas de indução de determinados comportamentos, para a realização dos desígnios constitucionais.

E é diante dessas reflexões que se propõe o estudo acerca da tributação nos serviços de infraestrutura, como instrumento voltado ao desenvolvimento.

Para a realização da tese de doutoramento, utilizou-se do método de abordagem dedutivo, partindo-se de um enfoque estrutural-funcionalista do Direito, como o exame dos limites postos pela Constituição da República de 1988 para a instituição de normas de tributação na prestação de serviços de infraestrutura, bem como da finalidade que lhe é

Parcerias público-privadas: experiências, desafios e propostas. Rio de Janeiro: LTC, 2013. p. 103-121. p. 118).

[9] A melhora das infraestruturas vem sendo apontada pela doutrina como sinal de desenvolvimento (SÁNCHEZ, Rafael Caballero. *Infraestructuras en red y liberalización de servicios públicos*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública, 2003. p. 153). De igual modo, estudos empíricos têm demonstrado, inclusive na América Latina, que o incremento nos setores de infraestrutura promovem crescimento na região: "Empirical literature on infrastructure and growth in Latin America shows the extent to which infrastructure promotes growth in this region. For example, Baffes and Shah (1998) show the elasticity of output to infrastructure is about 0.14-0.16 in Bolivia, Colombia, Mexico, and Venezuela – that is, a 1 percent increase in the stock of infrastructure is associated with an additional 0.14 to 0.16 percentage points increase in the growth rate. For Brazil, Ferreira (1996) finds an elasticity between 0.34 and 1.12, depending on the discount rate used." (ESTACHE, Antonio. *Latin America's infrastructure experience*: policy gaps and the poor. p. 281-294. Disponível em: <http://www.cgdev.org/doc/Privatization/ch%208.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2013. p. 283).

[10] BARRAL, Welber. Direito e desenvolvimento: um modelo de análise. In: _____ (Org.). *Direito e desenvolvimento*: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento. São Paulo: Singular, 2005. p. 31-60. p. 48.

[11] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit.

subjacente. Empregar-se-á, quanto ao procedimento, o método analítico-dialético, com a análise e discussão das posições doutrinária e jurisprudencial, bem como da legislação referente ao tema, permeada da reflexão crítica do resultado obtido pela pesquisa. A partir de categorias de base já reveladas por autores de escol, as quais serão criticamente assimiladas[12], o que se pretende é desenvolver o exame da tributação nos serviços de infraestrutura a partir de uma análise funcional-estruturalista do Direito.[13]

O primeiro capítulo ocupa-se em fixar tais premissas. Com a análise dita estruturalista, que tem como um de seus principais representantes Hans Kelsen, será propiciado o enfoque do ordenamento jurídico como um conjunto sistematizado de normas dispostas em uma estrutura hierarquizada, com a certeza de que se encontram na Constituição os lindes para o exame do exercício do poder de tributar do Estado. Já com a análise funcionalista, será evidenciado, no Direito positivo, ao lado do escopo de conservação social, aquele que visa à mudança de comportamentos, em prol dos desígnios constitucionais, representado pela função promocional do Direito. E é à luz dessa perspectiva que se desenvolverão os demais capítulos.

Procurar-se-á demonstrar, assim, que a Constituição de 1988, ao estatuir o Estado Democrático e Social de Direito, é voltada à concretização de direitos e garantias, cumprindo uma função promocional, a qual também se instrumentaliza nos lindes do Direito Tributário, ao direcionar comportamentos para objetivos preestabelecidos, entre eles a promoção do desenvolvimento. Eis o objeto de estudo do segundo capítulo.

Com vistas a consolidar um referencial teórico apto ao exame da tributação nos serviços de infraestrutura, e diante do fim da dicotomia público-privado, a análise da configuração dos serviços públicos na Constituição será o foco do terceiro capítulo. Em que pese a existência de posições doutrinárias, como a de Antonio Troncoso Reigada[14], que defendem não mais guardar utilidade a ideia de serviço público, tal concepção não

---

[12] "Pues bien, la auténtica interiorización consiste en situar las ideas ajenas – reconociendo el mérito a su autor – en nuestro propio sistema de pensamiento, en ese *mapa* de la materia que – aun incompleto y lleno de zonas inexploradas – vamos trazando a lo largo de los años, fijando el norte y las referencias que han de servirnos para orientarnos." (MOLINA, Pedro M. Herrera. Creatividad en la investigación jurídica: un modelo aplicado al Derecho Financiero y Tributario. *Impuestos*: revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Madrid, n. II, p. 137-143, 2006. p. 139).

[13] No caminho para tal propósito, devem ser lembradas as palavras de Umberto Eco, para quem "[...] toda a descrição do mundo (seja uma lei científica, seja um romance) é um livro em si mesmo, aberto a outras interpretações." (ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação.* 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012. p. 177). Se a leitura deste trabalho puder incitar o debate acerca da tributação nos serviços de infraestrutura, um grande passo em direção àquele objetivo já terá sido dado.

[14] REIGADA, Antonio Troncoso. Dogmática administrativa y derecho constitucional: el caso del servicio público. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, n. 57, p. 87-164, sep./dic. 1999. p. 163.

encontra guarida no Brasil, cuja Constituição faz, em inúmeras passagens, menção expressa ao instituto. Mais que isso, o enquadramento de um serviço como público ou de interesse público traz consequências jurídicas que não podem ser desprezadas.

Diante dos elementos material, subjetivo e formal, que contribuem para a caracterização de um serviço como público ou de interesse público, passa-se a analisar, no capítulo quarto, os serviços de infraestrutura. Sob a perspectiva de seu objeto, as infraestruturas podem compreender as obras ou os serviços públicos ligados, conectados ou referenciados a uma rede, para a satisfação de um determinado fim. Verificar-se-á que as infraestruturas encontram importante correlação com a promoção do desenvolvimento, o que as aproxima sobremaneira do interesse público. Prosseguindo-se no escopo de identificar os elementos para a caracterização dos serviços de infraestrutura como serviços públicos ou de interesse público e, portanto, um dos objetos da função promocional do direito, cumpre apontar os diferentes sujeitos habilitados à sua prestação. Analisar-se-á, assim, a prestação de serviços pelo próprio Estado e as hipóteses de sua delegação, aí compreendidas a concessão comum, as parcerias público-privadas, que envolvem as concessões administrativa e patrocinada, a permissão e, ainda, a autorização. Por sua vez, será apresentado um panorama dos regimes jurídicos aplicáveis aos serviços de infraestrutura, com vistas à identificação dos elementos comuns em um ambiente de assimetria regulatória.

Percorrido esse caminho, torna-se possível apontar, com rigor metodológico, os mecanismos tributários ligados à promoção do desenvolvimento, abordagem que será realizada no capítulo quinto.

Com o exame da imunidade como regra que delimita a competência tributária, o sexto capítulo será dedicado ao exame do disposto no artigo 150, §3º, da Magna Carta, o qual estabelece que a imunidade recíproca da União, dos Estados e dos Municípios em relação ao seu patrimônio, renda ou serviços, também extensível às autarquias e fundações públicas, desde que vinculados às suas finalidades essenciais, não se aplica às hipóteses relacionadas à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

Outro desdobramento do tema diz respeito aos limites relacionados à tributabilidade dos serviços considerados públicos ou de interesse público. A partir da abordagem das diferentes espécies de remuneração, será apontada, no capítulo sexto, a tributação da

remuneração paga pelos usuários dos serviços públicos, da remuneração ou contraprestação adimplida pelo próprio Poder Público, tal como se dá nos casos de parcerias público-privadas, bem como na hipótese de recebimento de receitas alternativas.

Faz-se necessário, ainda, o exame da questão relativa às atividades de fomento do Estado, em especial das medidas de desoneração fiscal concedidas na área dos serviços de infraestrutura, dedicando-se o sétimo capítulo a tal desiderato. Em um Estado Social e Democrático de Direito, legitimando o efetivo exercício das liberdades e garantindo a igualdade entre os Administrados e, ao mesmo tempo, impondo os limites necessários à realização do interesse público, há que se perquirir acerca das medidas de incentivo fiscal apresentadas com o desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, em busca do desenvolvimento, realizando a mais lídima função promocional do Direito.

1 UMA ABORDAGEM ESTRUTURAL-FUNCIONALISTA DO DIREITO: DELINEAMENTOS NECESSÁRIOS PARA UM REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 Considerações introdutórias: aproximação metodológica

Inúmeros são os métodos científicos. A produção de conhecimento, bem retratou Karl Popper, é um campo aberto de teorias.[15]

As ciências sociais são periodicamente desafiadas a criar meios de interpretar situações, processos e estruturas[16]; a ciência jurídica não refoge a esse caminho. No campo jurídico, a diversidade de sistemas de referência demonstra a complexidade da ontologia do Direito.[17] Cumpre ao cientista, assim, a adoção de um método de enfrentamento do tema escolhido, mantendo-se fiel às premissas utilizadas.

E esse é o grande desafio do intérprete: com o corte metodológico proposto, identificar os instrumentos que balizarão sua pesquisa[18], sem perder a visão do todo, dada a teia intrincada em que está ambientado o objeto de estudos.

Diante de uma sociedade complexa, o sociólogo Niklas Luhmann desenvolve sua teoria partindo da premissa de que a sociedade se diferencia internamente em subsistemas

---

[15] POPPER, Karl. *Conjectures and refutations*. London, New York: Taylor & Francis Group, 2002. Também sobre o assunto: DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico.* São Paulo: Atlas, 2000. p. 128-129.

[16] Cf. IANNI, Octavio. *A sociologia e o mundo moderno.* Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011. p. 343-344.

[17] Registra Paulo de Barros Carvalho que "muitos são os sistemas de referência por intermédio dos quais o objeto do direito pode ser examinado. Eis que a pluralidade de métodos científicos instrumentando a aproximação do exegeta ao próprio objeto cultural que é o sistema jurídico, decididamente, demonstra a complexidade da ontologia do direito. Entre a camada lingüística do chamado direito positivo e a realidade social, tomada na porção das condutas interpessoais, há uma multiplicidade de modos de aproximação, um número crescente de enfoques temáticos, representando cada qual uma forma de corte metodológico com que o ser cognoscente trava contato com o objeto do conhecimento." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 6).

[18] Presente, aqui, a advertência de Umberto Eco sobre a influência do intérprete, segundo a qual "[...] só podemos isolar as características que parecem perfeitamente relevantes do ponto de vista de um determinado propósito." (ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*, cit., p. 177).

sociais.[19] Tais subsistemas são cognitivamente abertos ao ambiente que os circunda, porém operativamente fechados, atuando segundo códigos próprios. Assim, embora os subsistemas sociais não se influenciem diretamente, por meio de um processo comunicacional com o ambiente internalizam a troca de informações. São cognitivamente abertos em relação ao seu entorno e vice-versa[20], porém processam internamente as mensagens recebidas dos demais subsistemas e transformam-se segundo suas próprias regras.

Desse modo, o sistema jurídico, operativamente fechado, tem sua produção normativa estimulada por outros sistemas sociais, tais como o político e o econômico. Tais estímulos são processados segundo as regras do sistema jurídico, pois o Direito positivo é autorregulador (autopoiese), transformando-se segundo uma estrutura interna e elementos preexistentes, as normas jurídicas.

A partir de mensagens advindas dos demais sistemas sociais, o direito dá início ao processo autopoiético de produção de normas, incorporando aquela mensagem à hipótese da norma jurídica, em um processo de contínua evolução. A abertura cognitiva, como afirma Niklas Luhmann, convive com a clausura operativa do sistema.[21] Em outras palavras, não se afasta um controle político, econômico ou social da legislação, "but only the law can change de law".[22]

No entanto, o uso político do direito pode alterar o balanço interno entre clausura cognitiva e abertura cognitiva, o que sobrecarregaria sua organização autopoiética. Relevantes, aqui, os ensinamentos de Gunther Teubner, ao consignar que os subsistemas não só se observam reciprocamente, mas podem se unir comunicativamente. Ao analisar a transformação do direito no Estado do Bem-Estar Social, concluiu que "the 'over-socialization' of law in the welfare state necessitates such radical changes in legal

---

[19] Entre outras obras do mesmo autor: LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, 2002.

[20] Tal como assevera Lourival Vilanova, o direito interiormente compõe-se de relações e, exteriormente, funciona como sistema relacionador do sistema social em seu todo. (VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 112).

[21] LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*, cit., p. 192. Reconhece Paulo de Barros Carvalho, a propósito, partindo das lições de Gunther Teubner, que "tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma *tradução aproximada* e, em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua conversação." (CARVALHO, Paulo de Barros. Interpretação dos fatos jurídico-tributários e os avanços da interdisciplinariedade. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica*: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 279-296. p. 295).

[22] LUHMANN, Niklas. The self-reproduction of law and its limits. In: TEUBNER, Gunther (Ed.). *Dilemmas of law in the Welfare State.* Berlin; New York: Walter de Gruyter, 1985. p. 111-127. p. 113.

structures that his very autonomous organization might be endangered".[23] O contínuo processo de transformação política, econômica e social pode desencadear alterações substanciais no sistema jurídico.

A teoria dos sistemas apregoa, ainda, que o direito se diferencia dos demais sistemas por sua função[24], estabilizando expectativas normativas. Segundo Luhmann, a norma não tem por função assegurar um determinado comportamento, senão que proteger a quem tem essa expectativa.[25]

Um breve relato de tal teoria já permite situá-la no campo da sociologia do direito. Relevantes, nessa área, são também os estudos do sociólogo Edgar Morin, defensor de uma *scienza nuova*, que propõe um conjunto teórico/metodológico/epistemológico ao mesmo tempo coerente e aberto, fundado em um modelo de enfrentamento das complexidades.[26] A sociedade complexa é permeada de interações e interferências entre um número grande de unidades, em um sistema auto-organizador cuja ordem é inseparável dos acasos que os concernem. Sujeito e objeto são indissociáveis, constitutivos um do outro.[27]

As palavras de Edgar Morin ao lado de Jean-Louis Le Moigne bem resumem sua teoria, ao afirmarem que "o complexo surge como impossibilidade de simplificar lá onde a desordem e a incerteza perturbam a vontade do conhecimento, lá onde a unidade complexa se desintegra se a reduzirmos a seus elementos, lá onde se perdem distinção e clareza na

---

[23] "O 'excesso de socialização' da lei no Estado do Bem-Estar Social requer mudanças tão radicais nas estruturas jurídicas que sua própria organização autônoma pode ficar ameaçada". (TEUBNER, Gunther. The transformation of law in the Welfare State. In: _____. *Dilemmas of law in the Welfare State.* Berlin; New York: Walter de Gruyter, 1985. p. 3-12. p. 7). (Tradução livre).

[24] Acerca da função dos sistemas sociais, esclarece Orlando Villas Bôas Filho que "as sociedades estruturadas a partir da diferenciação funcional, isto é, sociedades funcionalmente diferenciadas, diferenciam-se em subsistemas funcionais que são autopoiéticos e auto-referenciais, em que o que importa para a construção do sistema não é mais a posição de cada subsistema, mas sim a função que cada um desempenha na sociedade. Assim, cada subsistema funcional (por exemplo, o subsistema político, o econômico, o jurídico, o educacional, o científico etc.) desempenhará uma função específica e o fará a partir de uma estrutura que se baseia num código binário que lhe é próprio e, ademais, exclusivo. Diante disso, cada subsistema funcional somente poderá observar a sociedade a partir de sua função, o que obsta qualquer possibilidade de um subsistema específico postular prerrogativas de qualquer ordem sobre os demais." (VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. *O direito na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann.* São Paulo: Max Limonad, 2006. p. 201).

[25] "La norma no asegura un comportamiento conforme a la norma; sin embargo, protege a quien tiene esta expectativa." (LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*, cit., p. 192).

[26] Para o autor, a metodologia científica era reducionista, objetivando chegar nas unidades elementares não decomponíveis, e quantitativista, cujas unidades descontínuas serviam de base a todas os cômputos. Por sua vez, "[...] a *scienza nuova* não destrói as alternativas clássicas, não oferece solução monista como se fosse a essência da verdade. Mas os termos alternativos tornam-se termos antagônicos, contraditórios, e ao mesmo tempo complementares no seio de uma visão mais ampla, que vai precisar reencontrar e se confrontar com novas alternativas." (MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo.* 4. ed. Porto Alegre: Sulina, 2011. p. 53-54).

[27] MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*, cit., p. 34 et seq.

causalidade e nas identidades, lá onde antinomias fazem divagar o curso do raciocínio, lá onde o sujeito observador surpreende seu próprio rosto no objeto de sua observação."[28]

Morin defende, ainda, haver um erro ontológico no fechamento dos conceitos na base da ciência, o que lhe conduz à defesa de um "conhecimento ao mesmo tempo mais rico e menos certo."[29]

A partir dos estudos de Luhmann e Morin, que ainda hoje vêm revolucionando a ciência jurídica, possível verificar que o sistema jurídico deve ser percebido em uma rede interconectada com os demais subsistemas, que o influenciam continuamente.[30] A análise sistêmica, dotada de alta carga de abstração, permite o exame do vínculo entre a teoria do direito e a teoria da sociedade.[31] Com Luhmann, "olha-se o direito da perspectiva do sociólogo, e não da do jurista"[32]. E assim também se dá com Morin e seu "sistema auto-organizador": ao mesmo tempo em que uma organização se destaca do meio ambiente e dela se distingue em razão da sua autonomia e individualidade, a ele se liga ainda mais pelo aumento da abertura e da troca que acompanham o progresso da complexidade.[33]

Tal premissa de análise, contudo, não impede o esforço do exegeta de aproximar as lentes sobre o sistema jurídico. Estudioso da teoria dos sistemas, André-Jean Arnaud também reconhece que a aplicabilidade do postulado sistêmico não exclui as demais formas de estudo do sistema jurídico.[34] Nesse contexto, sem descurar da visão de sistema

---

[28] MORIN, Edgar; LE MOIGNE, Jean-Louis. *A inteligência da complexidade*. São Paulo: Fundação Petrópolis, 2000. p. 132.

[29] MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*, cit., p. 44. O autor invoca a conhecida ilação shakespeariana segundo a qual "há mais coisas no mundo que em toda nossa filosofia" para concluir que "o universo é muito mais rico do que podem conceber as estruturas de nosso cérebro, por mais desenvolvido que ele seja." (MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*, cit., p. 70).

[30] Segundo Antoni J. Colom, "no novo pensamento sistêmico, a metáfora do conhecimento como um edifício está sendo substituída pela rede. Quando percebemos a realidade como uma rede de relações, nossas descrições também formam uma rede interconectada de relações e de modelos, na qual não há fundamentos. Para a maioria dos cientistas, essa visão do conhecimento como uma rede sem fundamentos firmes é extremamente perturbadora, e hoje de modo algum é aceita. Porém, à medida que a abordagem de rede se expande por toda a comunidade científica, a idéia do conhecimento como uma rede encontrará, sem dúvida, aceitação crescente." (COLOM, Antoni J. *A (des)construção do conhecimento pedagógico*: novas perspectivas para a educação. Trad. Jussara Haubert Rodrigues. Porto Alegre: Artmed, 2004. p. 48).

[31] LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*, cit., p. 20. Tem a mesma percepção Mario G. Losano ao aludir à teoria sistêmica, a qual, para o autor, está longe das exigências dos juristas, com a finalidade de "descrever não o sistema jurídico, mas o sistema da sociedade: define o direito em sentido diferente do jurídico; pergunta-se como pode nascer um direito em uma sociedade (mas seria mais correto dizer: *cada* direito em *cada* sociedade); pergunta-se, enfim, qual função exerce o direito na sociedade (mas, também aqui, seria mais correto dizer: *cada* direito em *cada* sociedade)." (LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito*. Trad. Luca Lamberti. São Paulo: Martins Fontes, 2011. v. 3: Do Século XX à pós-modernidade. p. 412-413).

[32] LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito*..., v. 3, cit., p. 425.

[33] MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*, cit., p. 33.

[34] ARNAUD, André-Jean. *Introdução à análise sociológica dos sistemas jurídicos.* Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 345-346.

interligado com o todo, permite-se o caminhar em direção ao ordenamento jurídico. Afinal, a utilidade do conhecimento teórico sistêmico seria reduzida se o cientista do Direito não fosse capaz de interpretar adequadamente o ordenamento jurídico, cujas normas são o ponto de referência dos estudos no campo jurídico.[35]

1.2 Abordagem funcional-estruturalista do Direito

Sabe-se que a ciência comporta vários caminhos, mas ao estudioso do Direito resta a escolha de um deles. Uma abordagem que se pretenda científica não se vale da profusão dos métodos, senão que demanda a adoção de um sistema de referências para, a partir dele, construir-se o conhecimento jurídico[36], sob pena de se criar um ambiente de insegurança jurídica.[37] Assim, diante da visão ampla propiciada pelas teorias de Niklas Luhmann e Edgar Morin, de relação do sistema jurídico com os demais sistemas sociais, possível a aproximação do olhar sobre o Direito, a partir de uma perspectiva funcional-estruturalista.

O termo estruturalismo é rico em acepções. Como constata Miriam Gluckmann, autora de obra específica acerca do tema, há, em verdade, inúmeras interpretações do termo quanto inúmeros sejam seus intérpretes.[38]

---

[35] Sobre o assunto: BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*: sobre o mundo jurídico e outros mundos. Recife: Fundação de Cultura Cidade do Recife, 1994. p. 114.

[36] Fala-se mesmo em construção do conhecimento. Como bem adverte José Maria Arruda de Andrade, "um dos elementos de flexibilização da hermenêutica tradicional é a alegação de uma carga subjetiva de interpretação. Perceba-se, a censura aqui vai à mera citação da "carga subjetiva" como elemento existente, porém marginal. Ora, tal "carga subjetiva", ou a "humanização do direito", é simplesmente a interpretação/aplicação/concreção do direito (texto normativo). Não é uma mera adaptação, não uma mera atualização, é a realização, é o funcionamento, é, em termos müllerianos, a própria metódica jurídica." (ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária.* São Paulo: MP Editora, 2006. p. 290).

[37] A adoção de uma pluralidade de métodos é fonte de insegurança jurídica. Na lição de Heleno Taveira Torres: "Condenável, pois, essa miscibilidade de métodos quando os fins são dogmáticos. Esta atitude, além de possibilitar a abertura do direito positivo para qualquer interpretação, expõe o ordenamento à insegurança jurídica, pois, a depender do método e paradigma admitidos pelo intérprete, pode-se ter respostas para qualquer coisa, e tantas quantos forem os intérpretes e suas combinações infinitas de métodos." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 42).

[38] "Many theorists queries whether 'structuralism' is a meaningful category and there are as many different interpretation of structuralism as there are interpreters; it is seen variously as substantive theory, formalism, linguistic method, idealism or merely a French fashion." (GLUCKSMANN, Miriam. *Structuralist analysis in contemporary social thought*: a comparison of theories of Claude Lévi-Strauss and Louis Althusser. London, Boston: Routledge and Paul Kegan, 1974. p. 12). André-Jean Arnaud traz duas dessas acepções : "le

O *estruturalismo metodológico*, na expressão de Umberto Eco[39], ou a *análise estrutural*, no termo utilizado por Mario G. Losano[40], diferencia-se, em geral, do *estruturalismo ontológico*, ou da *análise* dita *estruturalista* em sentido estrito. Enquanto a primeira parece focar o exame de um edifício, uma construção, cujas partes encontram-se unidas em uma totalidade por determinadas relações[41], essa última denota o exame dos próprios elementos principais do sistema e das relações por eles estabelecidas.[42] São formas complementares de análise dos mesmos dados, uma quantitativa, a outra qualitativa.[43]

A teoria estrutural do Direito teve em Hans Kelsen um dos seus principais expoentes. Bem registra Martin P. Golding, nesse sentido, que nem mesmo os anti-Kelsenianos mais radicais podem negar a importante contribuição de Kelsen acerca do conceito de sistema jurídico.[44]

Na clássica obra *Teoria pura do Direito*[45], originariamente publicada na década de 60 e considerada a sua obra capital[46], o autor apresenta um estudo sistematizado acerca do direito que se pretende abstraído de qualquer referência da realidade ou dos demais sistemas.

Pode-se dizer, aliás, que a visão de Kelsen é o outro lado do espelho da visão de Luhmann: se para este importam as relações do direito com o ambiente que o circunda, para aqueloutro devem ser analisadas as relações entre as partes que compõem o direito, despidas de considerações econômicas, políticas, sociais etc.

---

structuralisme – c'est un vocable commode pour désigner les diverses tentatives qui se réclament de l'inspiration commune pour dont nous venons de parler - est avant tout une méthode. [...] Mais c'est aussi devenu un système de pensée." (ARNAUD, André-Jean. Structuralisme et droit: notes de lecture et directions de recherche. *Archives de Philosophie du Droit*, n. 13, p. 283-301, 1968. (Nouvelle série). p. 285).

[39] ECO, Umberto. *La estructura ausente*: introducción a la Semiótica. Trad. Francisco Serra Cantarell. 3. ed. Barcelona: Lumen, 1986. p. 50.

[40] LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito...*, v. 3, cit., p. 147 e et. seq.

[41] Aludindo ao estruturalismo metodológico, Umberto Eco afirma que "una estructura es un modelo construido en virtud de operaciones simplificadoras que permiten uniformizar fenómenos diversos bajo un único punto de vista." (ECO, Umberto. *La estructura ausente*..., cit., p. 50).

[42] "Em suma, o que o estruturalista [ontológico] quer traçar não é um mapa geográfico em escala, mas um mapa geológico; e quer fazê-lo com instrumentos simbólicos próximos aos matemáticos e lógicos." (LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito*..., v. 3, cit., p. 159).

[43] "Structure and structural form are reformulated by Fortes as complementary ways of analysis of the same data, referring to its quantitative and qualitative aspects respectively." (GLUCKSMANN, Miriam. *Structuralist analysis in contemporary social thought*…, cit., p. 12).

[44] GOLDING, Martin P. Kelsen and the concept of 'legal system'. In: SUMMERS, Robert S. *More essays in legal philosophy*: general assessments of legal philosophy. Barkeley, Los Angeles: 1971, University of California Press. p. 69-100. p. 70.

[45] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito.* 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

[46] Trata-se, segundo Mario G. Losano, do "meridiano de Greenwich de la ciencia jurídica del Siglo XX" (LOSANO, Mario G. Hans Kelsen: una biografía cultural mínima. *Derechos y Libertades*: Revista del Instituto Bartolomé de Las Casas, Madrid, n. 14, p. 113-127, enero 2006. p. 114).

Sua amplamente difundida visão sobre o ordenamento jurídico toma-o como um conjunto coerente e sistemático de normas que regulam a conduta humana, as quais são dotadas de coatividade e criadas em conformidade com uma norma hipotética fundamental, que, em sua teoria pura, é metajurídica e, portanto, pressuposta no pensamento jurídico.[47] Parte do dualismo neokantino entre o *ser*, mundo da natureza, e o *dever ser*, mundo normativo, considerando tratar-se de duas esferas distintas, que não se inter-relacionam.[48]

Diferencia as normas das proposições jurídicas: as primeiras têm cunho prescritivo, pertencendo ao mundo do dever ser; as segundas são proposições descritivas das normas. O direito encontra-se em um plano prescritivo, já a ciência jurídica encontra-se em um plano de descrição do seu objeto de análise.

Para Kelsen, o direito é uno e, como tal, suas normas são dispostas segundo uma estrutura hierarquizada, derivada de uma norma fundamental.[49] Reside aí um dos pontos mais polêmicos da obra do autor: a norma fundamental, pressuposto de validade do sistema jurídico, não é uma norma propriamente dita. Sua origem é metajurídica. A primeira Constituição, historicamente considerada, é válida não em decorrência de um ato de autoridade, mas, sim, de um ato revolucionário, que a fez prevalecer. Ao assim pontuar, contudo, Kelsen, em sua teoria "pura", parte de um dado extrajurídico para fundar a validade do direito.

Mario G. Losano desfere crítica, nesse ponto, à obra kelseniana. Para aquele autor, é admissível que a origem do direito seja metajurídica. No entanto, em conformidade com as premissas juspositivistas aceitas por Kelsen, haveria de ser admitido também que a ciência jurídica explica apenas a estrutura do Direito, mas não sua origem: "A ciência

---

[47] Em sua *Teoria Pura do Direito*, ao tratar da norma fundamental, Kelsen afirmava que "ela própria não é uma norma posta, posta pelo costume ou pelo ato de um órgão jurídico, não é uma norma positiva, mas uma norma pressuposta, na medida em que a instância constituinte é considerada como a mais elevada autoridade e por isso não pode ser considerada através de uma outra norma, posta por uma autoridade posterior." (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, cit., p. 211). Em obra posterior, no entanto, o autor chega a reconhecer que a norma fundamental não pode ser simplesmente pressuposta, devendo-se pensar em uma autoridade, ainda que imaginária, cujo ato de vontade teria a norma fundamental como sentido. (KELSEN, Hans. Diskussionsbeitrag. *Österreichische Zeitschrift für Öffentliches Recht*, Wien, n. 13, p. 117-166, 1963-1964. p. 119-120. Apud ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito.* São Paulo: Martins Fontes, 2009. p. 132).

[48] "La visión del mundo de Kelsen es dualista: el mundo está dividido en ser y deber ser, en *Sein* y *Sollen*; entre ambos no existe relación alguna, de acuerdo con la escuela neokantiana en la que Kelsen se reconoce (reconocimiento en ocasiones puesto en discusión, aunque sin embargo aceptado en gran medida)." (LOSANO, Mario G. Hans Kelsen..., cit., p. 123).

[49] KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, cit., p. 211.

jurídica sairia dali empobrecida, mas alcançaria uma coerência metodológica mais profunda."[50]

Estudos posteriores preocuparam-se em explicitar a norma fundamental. Merece registro, nesse ponto, a obra de Herbert L. A. Hart, que conceitua o direito como a união de regras primárias, reguladoras da conduta humana, e de regras secundárias, reguladoras da introdução, eliminação e alteração das outras normas jurídicas, segundo os critérios de uma regra de reconhecimento. Tal regra de reconhecimento não é enunciada, mas sim manifestada pelos aplicadores do direito.[51]

O arquétipo abstrato do sistema jurídico apresentado por Kelsen e desenvolvido por seus seguidores permite uma aproximação ainda maior das normas jurídicas, ponto de partida para o exame do conteúdo e alcance[52] das normas que tratam da tributação nos serviços de infraestrutura.

Em uma rede contínua de relações, contudo, o fenômeno jurídico deve ser surpreendido somente em seu aspecto estruturalista?

"Ingressamos na era do *fim da dogmática do Direito*."[53] Com essa proposição reconhecidamente provocadora, José Souto Maior Borges bem defende um olhar da ciência do Direito, em especial a do Direito Tributário, fundado não somente na dogmática do sistema jurídico, mas, de igual modo, na finalística do tributo, o que vem ao encontro da proposta desta tese. Para o autor, conciliar a função dogmática-redutora de complexidade

---

[50] LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito*. Trad. Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2010. v. 2: O Século XX. p. 67.

[51] "Na maior parte dos casos a regra de reconhecimento não é enunciada, mas a sua existência *manifesta-se* no modo como as regras concretas são identificadas, tanto pelos tribunais ou outros funcionários, como pelos particulares ou seus consultores." (HART, Herbert. *O conceito de direito.* 4. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005. p. 113). Trata-se, para o autor, de uma questão de fato, cuja existência decorre de uma prática complexa. Também sobre o assunto, do mesmo autor: HART, H. L. A. A doutrina Kelseniana da unidade do Direito. In: _____. *Ensaios sobre teoria do direito e filosofia.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 348-385. p. 377-385. Sobre a diferença entre a norma fundamental e a regra de reconhecimento: SGARBI, Adrian. *Clássicos de teoria do direito*: John Austin, Hans Kelsen, Alf Ross, Herbert L. A. Hart, Ronald Dworkin. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 135-137. Em alusão crítica à regra de reconhecimento como uma categoria fática, que partiria de uma confusão entre a prática e o juízo de que se ordena o comportamento em conformidade com essa prática, Robert Alexy reconhece, a partir das ideias de Ralf Dreier [DREIER, Ralf. Sein und sollen. In: _____. *Recht, moral, ideologie.* Frankfurt am Main: Surhkamp, 1981. p. 217-240. p. 223], que o real problema da teoria da norma fundamental está na transição de um ser para um dever ser. (ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*, cit., p. 147).

[52] Válidas, aqui, as lições de Karl Engisch, para quem "a tarefa da interpretação é fornecer ao jurista o conteúdo e o alcance (extensão) dos conceitos jurídicos. A indicação do conteúdo é feita por meio duma definição, ou seja, pela indicação das conotações conceituais (espaço fechado é um espaço que...). A indicação do alcance (extensão) é feita pela apresentação de grupos de casos individuais que são de subordinar, quer dizer, subsumir, ao conceito jurídico." (ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico.* 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 126).

[53] BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013. p. 107.

com a função extrafiscal do tributo, segundo ele outro nome para o método funcional, "é questão ainda em aberto na doutrina".[54]

Forte nos ensinamentos acerca do pensamento complexo de Edgar Morin, e parafraseando Pascal, afirma José Souto Maior Borges que "não se conhece o sistema jurídico (a totalidade) sem o conhecimento de suas partes constituintes, inclusive o Direito Tributário e suas normas específicas (normas-partes). E não é viável identificar a pertinência de normas jurídicas especializadas sem o conhecimento da totalidade em que o sistema consiste."[55] E é nessa linha que também se deve compreender a lição de Arnoldo Wald ao defender a construção de uma "nova dogmática jurídica", que constitui o direito do desenvolvimento.[56]

Novamente aqui se permite um distanciamento do olhar do objeto *imediato* do estudo – as normas jurídicas – para, partindo do seu objeto *mediato*, do "olhar ao redor", afirmar que assiste razão aos citados autores: o exame das partes que compõem um determinado objeto contribui para a análise do todo, assim como o exame do seu entorno contribui para a análise do objeto.[57] Como arremata José Souto Maior Borges, "a revolução está na inversão de perspectiva (a) da norma de conduta para (b) a conduta normada (pragmática) e (c) da estrutura à (d) função tributária, como preconizava Bobbio" [58].

E é justamente Norberto Bobbio quem traz o referencial teórico que se propõe abordar no presente estudo: de uma análise estruturalista a uma análise funcional do Direito.

---

[54] BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário..., cit., p. 121. Também nessa linha, André Folloni defende que "uma epistemologia jurídico-tributária da complexidade precisa ser ensaiada, tentada, testada". (FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário.* Madri, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 11-34. p. 32).

[55] BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário..., cit., p. 115. Outra não é a opinião de Ives Gandra da Silva Martins, para quem "tentar estudar a entidade jurídica do tributo, apenas sob o aspecto formal, sem o exame de toda a problemática e de todos os componentes que determinam a sua necessidade exigencial, é procurar construir um avião sem ter necessidade de estudar elementos exteriores à engenharia e próprios da natureza como o vento, a atmosfera, a lei da gravidade, da força dos combustíveis, as leis da velocidade, as intempéries, os materiais das pistas e todo um complexo de elementos pertinentes à informação necessária para sua construção." (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998. p. 179).

[56] WALD, Arnoldo. O direito do desenvolvimento sustentável..., cit., p. 114.

[57] A propósito, pontua André Folloni, a partir das lições de José Souto Maior Borges, que "assumir o positivismo de KELSEN não implica, porém, negar outras possibilidades metodológicas". (FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil*: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 111).

[58] BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário..., cit., p. 109.

Publicada na década de 70, após quase quarenta anos de seu magistério em Filosofia do Direito[59], a obra de autoria de Norberto Bobbio intitulada *Da estrutura à função* representa um novo marco para os estudos na área jurídica. Trata-se de uma coletânea de artigos do autor perpassados pela ideia da função promocional do Direito, considerada por ele como fundamental para adequar a teoria geral do Direito às transformações da sociedade contemporânea e ao crescimento do Estado do bem-estar social.[60]

Bem sustenta o autor, nesse ponto, que a orientação da teoria do direito em direção a uma análise funcional deve ser vista "como um acréscimo, e não em oposição, à teoria estruturalista dominante".[61] Cuida-se, em verdade, de uma revisão crítica do positivismo jurídico, a ele complementar. Nas palavras de Tommaso Greco, "l'analisi funzionale, pertanto, veniva non a negare ma a integrare quella strutturale, fornendo elementi ulteriori per lo studio di specifici ordinamenti giuridici."[62]

Parte Bobbio, assim, da teoria sistêmica, reconhecendo tratar-se o direito de um subsistema que se posiciona ao lado dos demais, como o político, o econômico, o cultural, para deles se distinguir em razão da sua função[63]. A função, aqui, pode ser ao mesmo tempo entendida como um conceito relacional, que expressa a interdependência entre dois

---

[59] Segundo relata o próprio Bobbio em sua "Autobiografia intelectual", após deixar o ensino da Filosofia do Direito, modificou a direção dos seus estudos e, "se um volume de textos jurídicos ainda foi publicado em 1977 [*Dalla struttura ala funzione:* nuovi studi di teoria del diritto. Milão: Edizione di Comunità, 1977], isso se deveu em grande parte às solicitações feitas pelo amigo Treves, que em 1974 dera nova vida à revista *Sociologia del Diritto*." (BOBBIO, Norberto. Autobiografia intelectual. In: _____. *O tempo da memória*: De Senectute e outros escritos autobiográficos. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 1997. p. 122-141. p. 138). Uma feliz iniciativa.

[60] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. XI. Como acrescenta Riccardo Guastini, Bobbio propõe ampliar os confins da teoria jurídica tradicional, estudando não apenas os elementos tradicionais, mas também as suas diversas funções (GUASTINI, Riccardo. La teoria generale del diritto. In: ZAGREBELSKY, Gustavo *et al. Norberto Bobbio tra diritto e politica*. Roma, Bari: Editori Laterza, 2005. p. 51-78. p. 78).

[61] O termo "função", para Bobbio, é apreendido como "a prestação continuada que um determinado órgão dá à conservação e ao desenvolvimento, conforme um ritmo de nascimento, crescimento e morte, do organismo inteiro, isto é, do organismo considerado como um todo." (BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 103).

[62] "[...] a análise funcional, portanto, não veio negar, mas integrar aquela estrutural, fornecendo mais elementos para o estudo dos ordenamentos jurídicos específicos." (GRECO, Tommaso. *Norberto Bobbio*: un itinerario intellettuale tra filosofia e politica. Roma: Universale Donzelli, 2000. p. 229). (Tradução livre).

[63] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. XIII. Aludindo à importância do positivismo jurídico, Bobbio reconhece, em seus estudos da Década de 60, que "como a ciência consiste na descrição avaliatória da realidade, o método positivista é pura e simplesmente o método científico e, portanto, é necessário adotá-lo se se quer fazer ciência jurídica ou teoria do direito. Se não for adotado, não se fará ciência, mas filosofia ou ideologia do direito." (BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*: lições de Filosofia do Direito. São Paulo: Ícone, 1995. p. 238).

fenômenos, sem assumir nada sobre a produção de um fenômeno por parte do outro, e como um conceito operacional, que revela uma operação dirigida para um fim.[64]

Diante desse quadro é que o autor alude à função do Direito[65], por meio da qual tal sistema desenvolve mecanismos que visam não somente a impedir os comportamentos indesejáveis, mas também a estimular os comportamentos socialmente desejáveis. Eis as chamadas função de conservação e função promocional do Direito.[66]

Kelsen também reconhece um fim do ordenamento jurídico, ao observar as sanções negativas, as quais exercem, ao lado dos desincentivos, um papel de desencorajamento, revelando uma função coercitiva do Direito.[67] Bobbio acrescenta, no entanto, ao abordar os prêmios e incentivos, que o ordenamento jurídico também exerce uma função de encorajamento de condutas, a qual não pode ser desconsiderada.[68] Afinal, pergunta, "é ainda hoje aceitável essa concepção do Estado exclusivamente como organização da força? Com a ampliação das intervenções do Estado na esfera econômica, essa concepção não se tornou insuficiente, não é uma concepção mínima ou limitada do Estado?"[69]

Com efeito, as considerações de Bobbio sobre a função promocional do direito despertam vivo interesse, seja do ponto de vista metodológico, seja, ainda, em razão do momento histórico em que foi desenvolvida, da passagem do Estado Liberal clássico para

---

[64] Cf. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 472-474. Nessa linha, extrai-se da doutrina brasileira a lição de José Artur Lima Gonçalves, para quem um "elemento que exerce função é item que opera como instrumento de obtenção de alguma finalidade. É peça integrante de um todo. Enfim, não existe isoladamente, pois esta concepção é contrária à noção de conjunto, especialmente os organizados em forma de sistema." (GONÇALVES, José Artur Lima. Tributação, liberdade e propriedade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 241-254. p. 244).

[65] Tércio Sampaio Ferraz Jr. também trata da função do direito, para afirmar que a racionalidade do saber dogmático não reside "nem em soluções visadas (racionalidade dos fins) nem na discriminação fechada dos meios (racionalidade formal dos instrumentos), mas no tratamento correlacional de fins e meios na correlação funcional das questões e soluções das questões." (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do Direito.* 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991. p. 108). Também sobre o assunto, ao comentar a obra do citado jusfilósofo: REGO, George Browne. O problema das grandes dicotomias: uma reflexão a partir do pragmatismo filosófico de Dewey acerca do método científico e suas implicações sociais, morais e jurídicas: uma homenagem ao Professor Tercio Sampaio Ferraz Jr. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (Org.). *Filosofia e teoria geral do direito*: homenagem ao Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 431-448.

[66] "Portanto, o direito, hoje, deve ser visto, também, como um direito que tem uma função promocional, que se interessa por comportamentos tidos como desejáveis e, por isso, não se circunscreve a proibir, obrigar ou permitir, mas almeja estimular comportamentos, através de medidas diretas ou indiretas." (POZZOLI, Lafayette. A função promocional do Direito. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, São Paulo, a. 4, n. 7, p. 161-169, jan./jul. 2001. p. 164-165).

[67] "É de *per si* evidente que uma determinada conduta ou omissão humana é feita pela ordem jurídica pressuposto de um ato de coação porque essa ação ou omissão é considerada, pela autoridade jurídica, como socialmente indesejável ou nociva." (KELSEN, Hans. Teoria *pura do direito*, cit., p. 134).

[68] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 73.

[69] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 75.

o Estado Social, com a consequente transição da função meramente repressiva para a função promocional.[70]

Alfonso Catania confirma essa assertiva, ao aludir à teleologia implícita na concepção do Estado moderno, com sua natureza instrumental em relação a um objetivo que, em uma Constituição liberal-democrática, amplia-se do nível reducionista do ordenamento jurídico puro para um projeto político de realização dos direitos civis, políticos e sociais. A Constituição, nessa linha, prevê uma agenda de direitos a serem promovidos.[71]

Não se desconhecem, aqui, críticas à adoção desse método. Nesse sentido, opina Leonel Severo Rocha que "a analítica é uma matriz ainda bem centrada nos aspectos descritivos e estruturais do Direito. Bobbio chegaria a postular uma função promocional do Direito. De qualquer maneira, essa seria limitada politicamente à noção de Estado, gerando, também, consequências teóricas graves, devido a sua incapacidade de pensar uma complexidade social mais ampla."[72] Alude o autor que, embora Norberto Bobbio ligasse sua teoria jurídica a uma teoria do Estado, mais precisamente o Estado de Direito, agregando à definição de Estado aspectos promocionais (sanções positivas), os quais seriam necessários para que o Direito exercesse uma função social, tal matriz teórica não explicaria a complexidade social, que, ao lado do conceito de Estado, exige a compreensão de outras organizações.[73]

De qualquer modo, considerando o rígido desenho constitucional de competências – que, como é cediço, decorre do poder do Estado, o qual é devidamente limitado pela Constituição –, o exame da tributação dos serviços públicos de infraestrutura requer ênfase

---

[70] Cf. TREVES, Renato. *Sociologia do direito*: origens, pesquisas e problemas. 3. ed. Barueri, SP: Manoel, 2004. p. 311. Também sobre o assunto: CATANIA, Alfonso. *Manuale di teoria generale del diritto.* 2. ed. Roma, Bari: Editori Laterza, 2010. p. 159-160.

[71] CATANIA, Alfonso. *Manuale di teoria generale del diritto*, cit., p. 162. Bobbio não chegou a desenvolver, como anota Gustavo Zagrebelsky, sua teoria voltada à "remoralização" do direito positivo, focada no princípio da justiça, anteriormente tratado apenas sob a perspectiva do direito natural. Mas o autor já revelava inquietude acerca do tema. Nas palavras de Zagrebelsky, "i principi di giustizia, un tempo collocati nella sfera del diritto naturale, sono stati incorporati nel diritto positivo, per mezzo delle costituzioni. La dignità umana, i diritti fondamentali, l'uguaglianza, la pace ecc. sono parte del diritto positivo e ne occupano il posto più elevato. I tribunali, in primo luogo i tribunali costituzionali, li hanno tratti dalla sfera fumosa delle mere asperazioni morali, facendoli valere direttamente e applicandoli come norme giuridiche di principio." (ZAGREBELSKY, Gustavo. Bobbio e il diritto. In: ZAGREBELSKY, Gustavo *et al. Norberto Bobbio tra diritto e politica.* Roma, Bari: Editori Laterza, 2005. p. 1-13. p. 13).

[72] ROCHA, Leonel Severo. *Da epistemologia jurídica normativista ao construtivismo sistêmico.* p. 1-33. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/introducaoaautopoieseleonel2012_3.pdf>. Acesso em: 26 maio 2013. p. 9.

[73] ROCHA, Leonel Severo. *Da epistemologia jurídica normativista ao construtivismo sistêmico*, cit., p. 32.

justamente no papel do Estado[74], internalizado pela Constituição ao proclamar o chamado Estado Democrático e Social de Direito, cujo âmbito de análise é proporcionado pela abordagem funcional.

Em um balanço da teoria funcionalista, seu próprio mentor, após listar possíveis funções do Direito, tais como composição de conflitos, regulação de tarefas, organização e legitimação do poder, distribuição dos recursos, entre outras[75], reconhece as dificuldades de sua aplicação, que nascem do uso do termo função, ou mesmo do termo direito[76].

A respeito da amplitude das funções, Alfonso Ruiz Miguel, estudioso das obras de Bobbio, adverte que o maior perigo seria a introdução de valores, com a consequente perda de objetividade ou intercomunicabilidade entre os sistemas.[77] Contudo, – e sem perder de vista a necessidade de estabelecimento prévio de um método de análise, tal como explicitado na epígrafe deste item –, pensa-se de um modo ligeiramente diverso deste autor. É essa a dinâmica das relações sociais. Em um sistema macrossocial, o direito exerce sua função de estabilização das expectativas normativas, diante da produção autopoiética de normas, com a previsão de mecanismos repressivos e promocionais. Aproximando-se ainda mais do ordenamento jurídico, verifica-se que a realização da função do direito deve ocorrer à luz dos princípios jurídicos, cuja interpretação confere ao sistema uma dimensão axiológica, fundada na abertura constitucional decorrente do Estado Democrático de Direito.[78] Resulta dessa abertura a autoaplicabilidade dos direitos e liberdades fundamentais e incorporação de novos direitos e liberdades, dado o papel que os

---

[74] O próprio doutrinador citado, Leonel Severo Rocha, reconhece que "o Estado ainda detém o monopólio em muitas questões chaves da sociedade, dificultando as análises simplistas que afirmam o seu desaparecimento. O Estado continua existindo, ao lado de outras organizações, caracterizando mais um paradoxo; é soberano e não-soberano." (ROCHA, Leonel Severo. *Da epistemologia jurídica normativista ao construtivismo sistêmico*, cit., p. 32).

[75] Devidamente enumeradas por Renato Treves, ao apreciar os escritos de Norberto Bobbio a respeito da análise funcional do Direito. (TREVES, Renato. *Sociologia do direito*..., cit., p. 312).

[76] Questiona o autor: Função a respeito de quê? Função a respeito da sociedade como um todo ou em relação aos indivíduos? Qual direito? O público ou o privado? (BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 103-112).

[77] MIGUEL, Alfonso Ruiz. Estudio preliminar: Bobbio y el positivismo jurídico italiano. In: BOBBIO, Norberto. *Contribución a la teoría del derecho*. Trad. Alfonso Ruiz Miguel. Valencia: Fernando Torres Editor, 1980. p. 15-58. p. 57.

[78] "Os princípios constitucionais, portanto, explícitos ou não, passam a ser a síntese dos valores abrigados no ordenamento jurídico. Eles espelham a ideologia da sociedade, seus postulados básicos, seus fins." (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*: fundamentos de uma dogmática constitucional informadora. 6. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 327).

valores exercem na comunicação com os demais sistemas sociais.[79] Uma teoria funcional-estruturalista deve se prestar a percorrer, portanto, esse caminho.

Importante, para tanto, fixar algumas premissas de análise, objetivando, a partir do método proposto, uma resposta à questão central em debate: sob uma perspectiva funcional-estruturalista, quais os limites à tributação na prestação descentralizada de um serviço de infraestrutura?

1.3 A função protetivo-repressiva e a função promocional do Direito

Como verificado, além de sua função clássica, protetivo-repressiva de condutas, o Direito também apresenta uma função promocional.[80] A primeira parte da ideia do ordenamento jurídico como regulamentação do uso da força[81], protegendo os atos lícitos e/ou reprimindo os atos ilícitos; a segunda acrescenta-lhe a função de encorajar os atos considerados socialmente úteis. A introdução da técnica de encorajamento "assinala a passagem de um controle passivo – mais preocupado em desfavorecer as ações nocivas do que em favorecer as vantajosas – para um controle ativo – preocupado em favorecer as ações vantajosas mais do que em desfavorecer as nocivas."[82] Além de tutelar os atos em conformidade com as normas, estimula atos socialmente relevantes.

A expressão "função promocional", contudo, é ambígua, podendo representar tanto os fins promocionais como os meios para a sua consecução. Alfonso Ruiz Miguel sugere, para sua distinção, o uso das palavras fins promocionais e meios promocionais.[83] De igual

---

[79] Como assevera Heleno Taveira Torres, "temos que acreditar na força axiológica dos princípios e que estes cumprem uma função necessária de acomodação entre a legalidade e a realidade, por intermediação dos valores" (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 63-64).

[80] "En realidad, la concepción tradicional, predominantemente estructural, presupone la visión del Derecho en su función represivo-protectora. Pero es la conciencia de la importancia de funciones diferentes, como la promocional, la que da lugar a una mayor preocupación por los aspectos funcionales y la que permite establecer la distinción entre teorías 'que obedecen más a sugestiones estructuralistas" y teorías que obedecen a "sugestiones funcionalistas'." (MIGUEL, Alfonso Ruiz. Estudio preliminar..., cit., p. 50-51).

[81] BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico*..., cit., p. 158.

[82] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 15.

[83] "La causa de la ambigüedad creo que está en la intrincada relación entre medios y fines: la palabra 'promoción' puede emplearse tanto para aludir al fin perseguido por la norma (p. ej., fomentar el derecho al trabajo) como para referirse al medio utilizado para obtener ese fin (p. ej., premiar al empresario que contrata personal). Para distinguir los dos usos podría hablarse de 'fin promocional' y de 'medio promocional'." (MIGUEL, Alfonso Ruiz. Estudio preliminar..., cit., p. 55).

modo, aludindo-se à função clássica, pode-se distinguir um fim protetivo-repressor do direito dos meios para atingi-los.

As técnicas de desencorajamento visam a influenciar o comportamento não desejado, seja ele comissivo ou omissivo, por meio de obstáculos ao seu cumprimento, tornando o comportamento mais penoso, ou pela atribuição de consequências desagradáveis, com a previsão de uma pena (sanção negativa). "Se fazes A, deves B."[84]

As técnicas de encorajamento, por sua vez, objetivam influenciar o comportamento desejado, comissivo ou omissivo, seja facilitando-o, seja lhe atribuindo consequências agradáveis, como uma recompensa (sanção positiva). "Se fazes A, podes B."[85]

Considerando que as sanções se apresentam como uma resposta ou reação de um grupo social a um determinado comportamento, seja ele negativo ou positivo[86], verifica-se que as técnicas de desencorajamento ou encorajamento nem sempre se reduzem a sanções. As sanções, sejam positivas (recompensas) ou negativas (penas), são medidas de retribuição ou de reparação, agindo quando o comportamento visado já ocorreu. Já os meios de obstaculização de condutas ou, de outro modo, meios para sua facilitação, agem anteriormente ou de forma concomitante à ação que se pretende desencorajar ou estimular.[87]

No que atine aos meios promocionais do Direito, grande papel exercem as leis de incentivo, seja propiciando uma facilitação, a exemplo das subvenções, seja estabelecendo uma sanção dita positiva, a exemplo de uma isenção fiscal condicionada.[88] Tais medidas representam um instrumento de estímulo, cujo fim imediato, *v. g.*, poderá ser o exercício pela iniciativa econômica privada de uma atividade socialmente relevante, visando ao atingimento de um fim mediato, como o desenvolvimento regional. Como assevera Massimo Luciani: "Dietro questi che potremmo chiamare scopi *immediati*

---

[84] Obriga-se o sujeito passivo da obrigação, portanto, a submeter-se ao mal da pena. Cf. BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 16 e 19.

[85] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 16-17. Invertem-se, aqui, as figuras do sujeito ativo (titular do direito) e do sujeito passivo (titular da obrigação).

[86] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 29.

[87] Ao se referir às medidas de facilitação e de obstaculização, em contraposição às medidas de retribuição ou reparação, Bobbio conclui que "somente estas últimas são sanções propriamente ditas. Por mais que tendamos a confundir medidas de controle social com sanções, examinando de modo mais analítico, a categoria das medidas de controle social parece muito mais ampla." (BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 32).

[88] Sob uma perspectiva estrutural, a doutrina tem apontado diversas formas de realização das medidas de incentivo, tais como uma soma em dinheiro, um financiamento em condições eventualmente favoráveis, uma isenção fiscal, entre outras. Cf. LUCIANI, Massimo. Il dissolvimento della retroattività: una questione fondamentale del diritto intertemporale nella prospettiva delle vicende delle leggi di incentivazione economica. *L'economia e la legge*, Milano, p. 1-60, dic. 2006. p. 60.

dell'incentivazione, poi, stanno gli scopi *mediati* o *ultimi*, e cioè le finalità cui lo stesso comportamento incentivato è a sua volta preordinato, che – come abbiamo visto – possono essere d'ordine assai vario (non solo economico, cioè, ma anche economico-sociale, o político)."[89] Eis a função promocional do direito, revelada por seus meios assecuratórios, tais como as subvenções e incentivos fiscais, ordenados à consecução de um fim último, de cunho social, político, econômico etc.

1.4 A função promocional do Direito e a dicotomia público-privado

É clássica a divisão, no Direito, entre normas de conduta e normas de organização. Identificando-se as normas de conduta como aquelas que tornam possível a convivência de grupos ou indivíduos que buscam seus interesses particulares, e as normas de organização como as que têm a função de propiciar a cooperação entre grupos ou indivíduos dirigindo os seus interesses específicos para um fim coletivo, verifica-se – como já apontava Bobbio[90] – que a dicotomia público-privado não se presta a divisar tais normas. Tanto o direito privado pode encerrar normas de conduta, tal como um contrato entre partes, como o direito público, a exemplo da aplicação do direito penal. Do mesmo modo, as normas de organização podem tratar de instituições de direito privado, como a família, quanto de direito público, como aquelas normas afetas à estruturação dos serviços públicos.[91] O que importa, assim, para a compreensão das normas de organização e das normas de conduta, é a função por elas exercida.[92]

Disso resulta que a dicotomia público-privado não pode ser enquadrada na categoria das grandes dicotomias, senão que empregada com um caráter ideológico, cujas

---

[89] "Por trás desses que poderíamos chamar objetivos *imediatos* do estímulo estão os objetivos *mediatos* ou *últimos*, isto é, as finalidades para as quais o mesmo comportamento estimulado está, por sua vez, predisposto e que – como vimos – podem ser de ordem bastante variada (não apenas econômica, mas também econômico-social, ou política)." (LUCIANI, Massimo. Il dissolvimento della retroattività..., cit., p. 60). (Tradução livre).

[90] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 115-158.

[91] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 120-122.

[92] Nesse mesmo sentido as palavras de Celso Lafer, em apresentação à versão brasileira da obra "Da estrutura à função", de Bobbio: "No âmbito da teoria geral do direito, é a função, portanto, que explica o uso das normas de organização e das normas de conduta." (LAFER, Celso. Apresentação à edição brasileira. In: BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*: novos estudos de teoria do direito. Barueri, SP: Manole, 2007. p. LI-LVII. p. LV).

fronteiras "são extremamente móveis e instáveis [...]."[93]. Kelsen bem aponta o caráter ideológico desse dualismo, ao afirmar que ele não se sustenta sob os lindes do Direito, porquanto, sob sua égide, tanto as normas ditas de direito público quanto as normas ditas de direito privado detêm uma coparticipação da chamada formação da vontade estadual e submetem-se, de igual modo, aos órgãos de controle.[94] Estando sujeitas a condicionamentos históricos, as normas de direito público e de direito privado, ao contrário do que parece afirmar Gustav Radbruch[95], não pertencem a categorias apriorísticas do Direito[96].

Conforme salienta Maria João Estorninho, três critérios são comumente utilizados para realçar a dicotomia público-privado: o critério subjetivo, o da natureza das relações jurídicas estabelecidas e o da prevalência do interesse.[97]

Argumenta-se, segundo o critério subjetivo, que o que distinguiria tais ramos do direito seriam seus interlocutores. De acordo com tal critério, pertenceriam ao ramo do direito público aquelas relações nas quais figura o Estado e, ao direito privado, aquelas relações jurídicas firmadas entre particulares. No entanto, como bem anota Daniel Sarmento, há relações de direito privado nas quais o Estado participa, tal como nos registros públicos e, de outro modo, há relações classificadas como de direito público, tais como a prestação de serviços públicos, cujos atores são entes privados, com a aplicação de normas de direito privado.[98]

---

[93] SARMENTO, Daniel. A trajetória da dicotomia público/privado. *Revista Trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, a. 6, v. 22, p. 239-257, abr./jun. 2005. p. 239.

[94] KELSEN, Hans. Teoria *pura do direito*, cit., p. 298. Na doutrina pátria, por todos, Carlos Ari Sundfeld também reconhece que "tais figuras pertencem antes ao mundo das idéias que das normas." Para o autor, não há um critério único para diferenciar o "público" do "privado", verificando-se critérios como o subjetivo (seria público aquele direito que tem como sujeito o Estado), objetivo (de direito público são as normas que tutelam o interesse público) e do regime jurídico (pertencem ao direito público as normas que se submetem ao regime de direto público). (SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público*. 4. ed., 4. tir., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 138-142).

[95] Para o filósofo, os conceitos de direito público e direito privado são conceitos apriorísticos que derivam do próprio conceito de direito: "Os conceitos de direito público e direito privado não são conceitos de direito positivo que possam ser ou deixar de ser utilizados por qualquer ordem jurídica ou sistema de direito positivo. Antecedem, por força duma necessidade lógica, toda e qualquer experiência das coisas do direito e condicionam-na. São conceitos jurídicos *a priori*." O próprio autor pondera, contudo, que "a relação entre os dois, numa escala hierárquica de valores [...] se acha sujeita às flutuações da história e às diversas valorações, características das diferentes concepções do mundo e da vida." (RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Trad. L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974. p. 251 e 253).

[96] As categorias *a priori*, para Immanuel Kant, constituem uma determinação da relação sujeito-objeto e são válidas a todos. Cf. ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*, cit., p. 122.

[97] ESTORNINHO, Maria João. *A fuga para o direito privado*. Coimbra: Almedina, 1999. p. 140-162. Também nesse sentido: SARMENTO, Daniel. A trajetória da dicotomia público/privado, cit.

[98] SARMENTO, Daniel. A trajetória da dicotomia público/privado, cit., p. 239.

Também não se sustenta a afirmação de que o que difere o direito público do direito privado seria a natureza das relações jurídicas nele estabelecidas. Sob essa perspectiva, ter-se-iam, no direito público, relações de subordinação entre o Estado e o cidadão e, no direito privado, relações de coordenação entre particulares.[99] Tal critério, todavia, não resiste a uma análise desvinculada do seu contexto histórico. Embora no Estado Absoluto seja possível verificar relações de subordinação, no Estado Pós-Moderno – eis as palavras de Agustín Gordillo – tende-se "a uma liderança fundada no consentimento dos liderados ou particulares".[100]

Por fim, a prevalência do interesse público igualmente não se afigura um critério hábil à distinção entre o direito público e o direito privado. Fala-se, inclusive, em um direito civil constitucional[101], preocupando-se o "direito público" com categorias também demarcadas pela seara de "direito privado". No direito privado, por sua vez, verifica-se uma contínua influência de categorias ligadas ao direito público, como a prestação de serviços de utilidade pública por empresas privadas, por exemplo.[102]

Com efeito, quais seriam os critérios hábeis a divisar o direito público do direito privado? Seriam públicas aquelas tarefas que se encontram apenas nas mãos do Estado? Ou aquelas que visam ao bem estar social? Ou, ainda, aquelas submetidas ao regime jurídico de direito público?

---

[99] Sobre o assunto: SARMENTO, Daniel. A trajetória da dicotomia público/privado, cit., p. 239.

[100] GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977. p. 39.

[101] Rafael Carvalho Rezende Oliveira reconhece que o direito civil, outrora centrado no Código Civil, sofre um processo de filtragem à luz da Constituição, fazendo emergir a já difundida expressão "Direito Civil Constitucional". (OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Constitucionalização do direito administrativo*: o princípio da juridicidade, a releitura da legalidade administrativa e a legitimidade das agências reguladoras. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 1). Gustavo Tepedino, por sua vez, afirma ser preciso "'constitucionalizar' o Direito Civil entendendo a Constituição como Norma diretamente aplicável na interpretação das relações entre Estado e indivíduo e relações interindividuais." (TEPEDINO, Gustavo. Pelo princípio da isonomia substancial na Constituição: notas sobre a "função promocional do Direito". *Revista Trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, a. 13, v. 52, p. 61-71, out./dez. 2012. p. 68-69). De outro lado, o próprio Código Civil também traz dispositivos que permeiam a esfera pública, a exemplo daqueles relacionados aos bens públicos. Sobre o assunto: ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. A distinção entre "público" e "privado" aplicada aos contratos celebrados pela Administração. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). *Direito privado administrativo.* São Paulo: Atlas, 2013. p. 236-246. p. 239.

[102] Donaldo Armelin reconhece a ocorrência de um "esgarçamento na dicotomia direito público-direito privado, divisão essa já questionada e que se tornou mais discutível com o advento do denominado direito coletivo, que já se defendeu como sendo um dos componentes da superação dessa divisão por aquela referente aos direitos individuais e aos coletivos." (ARMELIN, Donaldo. A obra do Professor Arnoldo Wald na órbita do direito privado brasileiro. In: CAMPOS, Diogo Leite de; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *A evolução do direito no Século XXI*: estudos em homenagem ao Professor Arnoldo Wald. Coimbra: Almedina, 2007. p. 55-76. p. 57). Giampaolo Rossi refere-se a uma nova noção do "pubblico sostanziale", com base na qual se reconhece uma natureza publicística, ao menos em relação a determinados fins, a organismos qualificados como privados, sobre os quais o Poder Público exerce uma influência dominante. (ROSSI, Giampaolo. Pubblico i privato nell'economia di fine secolo. In: AMORISINO, Sandro (Coord.). *Le trasformazioni del Diritto Amministrativo*: scritti degli allievi per gli ottanta anni di Massimo Severo Giannini. Milano: Giuffrè: 1995. p. 221-253. p. 241).

Com base nas ideias de André Demichel e Pièrre Lalumière, Dalmo de Abreu Dallari reconhece que os critérios clássicos utilizados pelos juristas não são capazes de estabelecer, atualmente, a distinção entre o direito público e o direito privado.[103] Há momentos históricos, como aqueles ligados ao Estado liberal, no qual a supervalorização do privado é um bem; há outros, como no Estado social, que o bem maior é a valorização do público. Dentro desse campo de análise, como prossegue citado autor, os extremos contrários ou favoráveis ao Estado podem, nos dias de hoje, considerarem-se superados.[104]

Verifica-se, com efeito, uma interpenetração cada vez maior entre as tarefas praticadas pela Administração e as tarefas praticadas pelo ente privado que têm por fim último a realização de um interesse comum, seja sob um regime de direito público, seja sob um regime de direito privado. Analisando esse fenômeno, Gunther Teubner vai além, para propor o abandono da singela dicotomia público-privado em prol da ideia da policontexturalidade. Segundo o autor, a atual fragmentação da sociedade exige uma multiplicidade de perspectivas de autodescrição, reproduzindo-se no direito uma multiplicidade de setores sociais.[105]

A própria noção de interesse público apresenta-se heterogênea[106], ou até mesmo abalada diante dessa nova concepção do Estado. Nesse sentido as palavras de Floriano Marques de Azevedo Neto, para quem "a globalização econômica e a fragmentação social trazem abaixo o paradigma de Direito Administrativo Moderno. E o fazem começando por abalar sua pedra angular – a noção de *interesse público*."[107]

Chega-se até mesmo a se referir à expressão "interesses públicos", como reconhece Alessandro Pizzorusso, ao afirmar que não se pode definir o interesse público de forma unívoca.[108] Outra não é a percepção de Hans J. Wolff, Otto Bachof e Rolf Stober, que afirmam que "embora as próprias leis façam repetidamente referência expressa ao "interesse público", ao "bem público" ou ao "bem comum", estes conceitos ainda não

---

[103] DEMICHEL, André; LALUMIERE, Pièrre. *Le droit public.* p. 9 e ss. Apud DALLARI, Dalmo de Abreu. *O futuro do Estado.* 2. ed., rev. e atual., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 64.

[104] Cita o autor, nesse sentido, a obra de Lawrence Krader [KRADER, Lawrence. *A formação do Estado.* Rio de Janeiro: Zahar, 1970. p. 12], para quem "o Estado não é um monstro, nem é o instrumento perfeito para a satisfação dos desejos humanos". (DALLARI, Dalmo de Abreu. *O futuro do Estado*, cit., p. 63).

[105] TEUBNER, Gunther. *Direito, sistema e policontexturalidade.* Piracicaba: Unimep, 2005. p. 237.

[106] GIANNINI, Massimo Severo. *Diritto amministrativo.* v. 2. Milão: Giuffrè, 1988. p. 111.

[107] MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. *Regulação estatal e interesses públicos.* São Paulo: Malheiros, 2002. p. 143.

[108] PIZZORUSSO, Alessandro. Interesse pubblico e interessi pubblici. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, Milano, n. 26, p. 57-87, mar. 1972. p. 68. Também sobre o assunto, entre outros: MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. *Regulação estatal e interesses públicos*, cit.; MIRAGEM, Bruno. *A nova administração pública e o direito administrativo.* 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 49-51.

estão de modo algum clarificados, uma vez que apresentam conteúdos muito diferenciados de interesses."[109]

Exatamente por esse motivo, Carlos Vinícius Alves Ribeiro propõe o enfrentamento do tema do interesse público não como um conceito, determinável de plano, mas como um tipo, que apresenta apenas noções-quadro.[110] Nessa linha, vê-se que até mesmo os interesses originariamente privados, seja em razão de sua importância material, ou por outra razão específica – resguardados os parâmetros constitucionais –, podem também apresentar-se simultaneamente como interesses de caráter público[111], compondo a sua noção-quadro.

O interesse público não decorre apenas de um caráter formal ou subjetivo, mas, de igual modo, de um caráter material.[112] Mais que isso, sua interpretação não prescinde de uma análise dos valores internalizados na Constituição por meio dos princípios. É esta, também, a afirmação de Ernest S. Griffith, para quem "o conceito de interesse público leva inexoravelmente à busca de critérios de bem-estar geral e este exige valores".[113]

Em última análise, o interesse público deve se conformar com o direito posto e, mais, deve ser demonstrado *in concreto*, de acordo com o procedimento apto para tal fim, resultante da atividade da Administração Pública.[114] Diante da escassez de recursos[115], não

---

[109] WOLFF, Hans J.; BACHOF, Otto; STOBER, Rolf. *Direito administrativo.* v. 1. Lisboa: Calouste Gulbenkian. 2006. p. 425.

[110] RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves. Interesse público: um conceito jurídico determinável. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo.* São Paulo: Atlas, 2010. p. 103-119. p. 118.

[111] Também nesse linha: WOLFF, Hans J.; BACHOF, Otto; STOBER, Rolf. *Direito administrativo*, cit., p. 429.

[112] "A compreensão do interesse público depende de uma adequada descrição axiológica; mas isso não basta, pois é preciso uma orientação normativa de caráter jurídico-político para o seu entendimento. Por conseguinte, talvez seja preciso flexibilizar os posicionamentos que se prendem de forma muito rígida ao aspecto formal do interesse público. Se, por um lado, o interesse público depende do reconhecimento jurídico pelo ordenamento (de forma explícita ou implícita), por outro, esta característica, embora necessária, não parece ser suficiente. Para a identificação do interesse público é necessário que seja relevado o aspecto material, ou seja, o ordenamento não pode criar uma ficção tal que transforme um interesse claramente irrelevante para a sociedade em um interesse público. É preciso um "lastro substancial", que ligue o sistema jurídico à vida concreta e à realidade da atuação estatal. O conceito de interesse público não se constroi a partir da identidade do seu titular, sob pena de se criar um princípio da supremacia do Estado." (GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade.* Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 309).

[113] GRIFFITH, Ernest S. Os fundamentos éticos do interesse público. In: FRIEDRICH, Carl J. (Org.). *O interesse público.* Trad. Edilson Alkmin Cunha. Rio de Janeiro: O Cruzeiro, 1966. p. 28. Apud GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade*, cit., p. 305.

[114] Nesse sentido: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo.* 15. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 89-90; MIRAGEM, Bruno. *A nova administração pública e o direito administrativo*, cit., p. 51.

[115] Como ensina N. Gregory Mankiw, "a sociedade tem recursos limitados e, portanto, não pode produzir todos os bens e serviços que as pessoas desejam ter." (MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. Trad. Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning, 2009. p. 3).

alcançam juridicidade os meros desejos[116], senão que são erigidos à categoria de interesses públicos aqueles que visem à consecução do bem comum, interpretado à luz da Constituição.[117] Assim, a partir dos valores constitucionais, constroi-se uma noção de interesse público que, alheia à simples dicotomia público-privado, deve levar em conta as necessidades do ser humano em uma dada comunidade.

O foco, aqui, não mais reside em quem atua, mas sim na função desempenhada. Como defende Diogo de Figueiredo Moreira Neto, inaugura-se "uma fase em que se registra claramente o declínio do primado do conceito *orgânico* – referido a *quem age* –, e da progressiva ênfase do *funcional* – referido ao *para quê age*."[118]

E é nesse contexto que assume um importante papel a função promocional do Direito: ao Estado cumpre a função de promover condutas em prol do interesse coletivo, orientadas a objetivos previamente delineados, servindo ao bem comum.[119] Abandona-se, aqui, a velha dicotomia público-privado. Seja público ou privado o interlocutor, devem ser propiciadas, diante dos lindes constitucionais, as ferramentas necessárias à concreção dos chamados interesses públicos.

---

[116] A palavra interesse é aqui compreendida em seu sentido estrito, não como todo o estado de consciência de uma determinada atitude, mas, sim, como o estado de consciência de uma determinada atitude que revela uma necessidade. Cf. ROSS, Alf. *Direito e justiça.* Bauru, SP: Edipro, 2003. p. 409.

[117] Como adverte Celso Antônio Bandeira de Mello, "nas situações concretas hão de ser compreendidos, exegeticamente reconhecidos e dimensionados, tomando-se por gabarito máximo o *quantum* indispensável para a satisfação do escopo em vista do qual foram instituídos." (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 90).

[118] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Poder, direito e Estado*: o Direito Administrativo em tempos de globalização. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 81.

[119] "[...] Passa-se a falar numa Administração Pública "consensual", que substitui o uso de ordens cogentes pela *soft law*, preferindo, em regra, induzir o administrado à adoção dos comportamentos desejados através de negociações, incentivos, etc., do que obrigá-los verticalmente a agir desta ou daquela maneira." (SARMENTO, Daniel. A trajetória da dicotomia público/privado, cit., p. 249).

2 O ESTADO DEMOCRÁTICO E SOCIAL DO DIREITO E A FUNÇÃO PROMOCIONAL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

2.1 O Estado Democrático e Social de Direito

A partir de um marco ideológico dominante, constroi-se o modelo de Estado. O próprio Estado, no entanto, "não se compreende se não se toma consciência de sua complexidade"[120]. Nessa linha, Miguel Reale alude à tríplice composição do Estado, formado por uma faceta social, na qual são analisadas sua formação e desenvolvimento em razão de fatores socioeconômicos, uma faceta política, com o exame das finalidades do governo em razão dos diversos sistemas de cultura, e uma faceta jurídica, com o estudo do ordenamento jurídico.[121]

As ideias do Estado de Direito remontam a tempos longínquos, que precedem ao próprio surgimento da expressão, em um horizonte de sentido nascido nos grandes embates entre o poder e o Direito. De qualquer modo – como registra Pietro Costa[122] –, é nos Séculos XVII e XVIII que se encontra o berço do surgimento do Estado de Direito em sua acepção moderna, a partir dos ideais de liberdade e igualdade dos indivíduos. Nesse contexto, o indivíduo será livre na medida em que se garanta, por lei, o exercício de sua liberdade, protegendo-lhe contra o arbítrio. A lei, de igual modo, também deve garantir a igualdade, no sentido da submissão de todos aos termos da lei. Com a Declaração Universal dos Direitos do Homem, em 1789, clama-se que a ordem soberana tutele os direitos naturais dos indivíduos.

Tal concepção de Estado, no entanto, não afastava o risco de usurpação despótica do poder, distanciando a legalidade meramente formal da legalidade material. Sob o

---

[120] CARNELUTTI, Francesco. *Como nasce o Direito.* 4. ed. Trad. Hiltomar Martins de Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2005. p. 55.
[121] REALE, Miguel. *Teoria do direito e do Estado.* São Paulo: Saraiva, 2003. p. 128.
[122] COSTA, Pietro. O Estado de Direito: uma introdução histórica. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo. *O Estado de Direito*: história, teoria e crítica. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 95-198. p. 103-104.

primado da Common Law, contribuíram os britânicos ao implementar, a partir do Século XVIII, um modelo dicotômico, por meio do qual a lei soberana não constituía os direitos aos indivíduos, tais como a liberdade e a propriedade, mas simplesmente os protegia, dada a sua imanência.[123]

Uma outra vertente do Estado de Direito é ainda verificada a partir do exame do modelo constitucional americano. Embora perpetuadores dos ideais da Grã-Bretanha acerca da imanência dos direitos, os americanos, como os franceses, reafirmam a necessidade de positivação dos direitos pela ordem constitucional. A terceira via advém, contudo, dos limites impostos ao poder soberano, recorrendo-se ao federalismo e ao equilíbrio entre os poderes, com respeito à liberdade e à propriedade, como pedras de toque do sistema.[124]

Grande teórico do Direito do Estado, Georg Jellinek alude que o Estado de Direito culminou com um novo paradigma, o do "direito público subjetivo", por meio do qual o indivíduo passa a contrapor à Administração Pública seus interesses.[125] Diante dessa perspectiva, a Constituição Brasileira, em seu artigo 1º, proclamou que "a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito".

É a partir da concepção do Estado de Direito como um Estado *Social* e *Democrático* que se destacam os valores da liberdade e da igualdade como valores imanentes e, ao mesmo tempo, fins do Direito.[126] Trata-se de um Estado de Direito não meramente formal, um Estado de Direito que abre espaço para uma Constituição em sua

---

[123] Também "na França revolucionária, os direitos são sempre 'naturais'", porém, em contraposição ao modelo inglês, "eles não se afirmam por virtude própria, mas têm necessidade de intervenção da nação soberana para se realizarem, e a lei que os transforma de 'naturais' em 'civis' adquire, de algum modo, um valor constitutivo." (COSTA, Pietro. O Estado de Direito..., cit., p. 110).

[124] Como bem explicita Pietro Costa, os defensores dessa corrente "atribuem aos princípios constitucionais o valor de normas inderrogáveis, tuteladas pelo controle que o juiz exerce sobre a atividade de poder legislativo. É por essa razão que, nos Estados Unidos, a liberdade e a propriedade parecem como o eixo de uma ordem que a lei e o soberano têm o dever de respeitar e tutelar." (COSTA, Pietro. O Estado de Direito..., cit., p. 110).

[125] JELLINEK, Georg. *Sistema dei diritti pubblici subbiettivi*. Roma, Milano, Napoli: Società Editrice Libraria, 1911. Apud REALE, Miguel. *Paradigmas da cultura contemporânea*. 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 125.

[126] Tal concepção é bem retratada por Miguel Reale: "De um modo ou de outro, o que, em última análise, está-se verificando, em nosso tempo, é um "revisionismo" que se estende do campo liberal ao campo socialista, visando a preservar os valores da liberdade jurídica e política (conquistas por excelência do liberalismo) com os imperativos da igualdade, cujo corolário é a "liberdade social", só possível onde e quando todos os cidadãos venham a dispor de um mínimo de base econômica e existencial. É esse dimensionamento do valor da liberdade em função e em sintonia com o valor social da igualdade que converte o *Estado de Direito* em *Estado Democrático de Direito*, que a Constituição de 1988 proclama em seu Art. 1º, de manifesto sentido preambular." (REALE, Miguel. *Paradigmas da cultura contemporânea*, cit., p. 126-127).

acepção material. Como esclarece J. J. Gomes Canotilho, ao abordar a concretização dos direitos sociais, há, na Constituição – e essa análise também encontra aplicabilidade ao direito brasileiro – um núcleo essencial dos direitos, liberdades e garantias. Disso decorre a "*aplicabilidade* directa das normas constitucionais garantidoras das prestações essenciais constitutivas desse núcleo"[127].

Com efeito, os direitos fundamentais têm berço na Constituição, que assegura os anseios de um Estado Social e Democrático de Direito, ao garantir, nos termos do seu artigo 5º, *caput*, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade. Como preleciona Ingo Wolfgang Sarlet, os direitos fundamentais constituem "não apenas parte da Constituição formal, mas também elemento nuclear da Constituição material"[128], consubstanciando "condição de existência e medida de legitimidade de um autêntico Estado Democrático e Social de Direito"[129], concretizando o princípio da dignidade da pessoa humana e os valores da igualdade, liberdade e justiça.

J. J. Gomes Canotilho estabelece quatro funções básicas dos direitos fundamentais. São elas: funções de defesa ou de liberdade, consubstanciando a defesa da pessoa humana perante os poderes estatais; função de prestação social, assegurando a percepção, pelos particulares, de alguma prestação vital do Estado, como saúde, educação e segurança; função de proteção das pessoas perante terceiros, a exemplo da proteção do direito à vida; função de não discriminação, correspondente ao tratamento igualitário dos cidadãos em relação a todos os seus direitos, liberdades e garantias pessoais.[130]

A Constituição Brasileira, aliás, traz expressa referência, em seu artigo 5º, §1º[131], à aplicabilidade imediata dessas normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais, com a garantia do núcleo essencial de concreção desses direitos.[132] O Estado Social e

---

[127] CANOTILHO, J. J. Gomes. O direito constitucional como ciência de direcção: o núcleo essencial de prestações sociais ou a localização incerta da socialidade: contributo para a reabilitação da força normativa da "Constituição Social". In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha (Coord.). *Direitos fundamentais sociais.* São Paulo: Saraiva, 2010. p. 11-31. p. 29-30.

[128] SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed., rev., atual. e ampl. 3. tir. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 58. p. 35 e 58-62).

[129] SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*..., cit., p. 62.

[130] CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 407-410.

[131] "Art. 5º. [...]. §1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. [...]."

[132] O Poder Judiciário também tem se ocupado do exame da matéria. Em algumas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal já analisou a extensão da concretização dos direitos e garantias fundamentais, a exemplo do acórdão do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 436.996, de relatoria do Ministro Celso de Mello, no qual se reconheceu que, embora a formulação e execução de políticas públicas sejam prerrogativas prioritárias dos Poderes Legislativo e Executivo, ao próprio Poder Judiciário revela-se determinar, em caráter

Democrático de Direito legitima o efetivo exercício das liberdades e garante a igualdade entre os Administrados e, ao mesmo tempo, impõe os limites necessários à sua realização, em prol da concretização dos direitos fundamentais.[133] Em última análise – eis as palavras de Ingo Wolfgang Sarlet – "[...] o Estado constitucional determinado pelos direitos fundamentais assumiu feições de Estado ideal, cuja concretização passou a ser tarefa permanente."[134]

O ordenamento jurídico positivo internaliza valores que orientam a composição e desenvolvimento do Estado, objetivando a realização de um projeto de existência comum, com a preservação da dignidade de pessoa humana.[135]

Sabe-se não ser fácil a tarefa de identificação desse projeto de existência comum. Alf Ross alude até mesmo à falácia do "bem-estar social", ao afirmar a "incomensurabilidade qualitativa das necessidades" (quais necessidades devem ser priorizadas?), bem como a "mútua desarmonia dos interesses" (interesses de quem devem ser priorizados?).[136] É na Constituição, contudo, que devem ser buscados os parâmetros para a identificação dos programas cuja concretização deve ser objetivada.

2.2 A função promocional do Direito à luz da Constituição de 1988

Um Estado Constitucional voltado a um projeto de existência comum, com vistas à concretização de direitos e garantias: o estudo das características do Estado Social e

---

excepcional, o cumprimento de tais políticas, em especial aquelas definidas pela própria Constituição, pelos órgãos competentes, quando a omissão "comprometer a eficácia e a integridade de direitos sociais e culturais impregnados da estatura constitucional." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário em Agravo Regimental n.º 436.996*, da Segunda Turma. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em 22 nov. 2005. DJU de 03 fev. 2006). Sobre o assunto: STEINMETZ, Wilson. O dever de aplicação imediata de direitos e garantias fundamentais na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e nas interpretações da literatura especializada. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal*: balanço e crítica. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2011. p. 113-130.

[133] Nas palavras de Klaus Stern, "as idéias de Constituição e direitos fundamentais são, no âmbito do pensamento da segunda metade do século XVIII, manifestações paralelas e unidirecionadas da mesma atmosfera espiritual. Ambas se compreendem como limites normativos ao poder estatal. Somente a síntese de ambas outorgou à Constituição a sua definitiva e autêntica dignidade fundamental." (STERN, Klaus. *Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. v. III/1. München: C. H. Beck, 1988, p. 181. Apud SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*..., cit., p. 58).

[134] SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*..., cit., p. 59.

[135] Cf. CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária.* Coimbra, São Paulo: Almedina, 2010. p. 181.

[136] ROSS, Alf. *Direito e justiça*, cit., p. 341-342.

Democrático do Direito permite explicitar o importante papel exercido pelo direito, cuja função se revela não apenas na face protetivo-repressiva, como também promocional de condutas. A Constituição estabelece, nesse contexto, as diretivas e orientações para o exercício dessas funções.[137]

Norberto Bobbio enumera algumas funções mínimas do Estado Moderno, tais como o poder coercitivo, o poder de impor tributos e o poder jurisdicional.[138] Além das atividades que lhe são inerentes, tais como a atividade legislativa, de prestação jurisdicional e administrativa, o Estado também participa no desenvolvimento das atividades econômicas e sociais, seja com a intervenção direta na economia, seja desenvolvendo funções reguladora e de fomento.

Os limites ao exercício das atividades ligadas aos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, representativas das funções mínimas do Estado, além das atividades de intervenção do Estado do domínio econômico e social, congregadas por Diogo de Figueiredo Moreira Neto sob a expressão "funções de prestação", são estritamente delineados pela Constituição. Já o exercício das chamadas "funções de propulsão", representativas das atividades de fomento público – e que revelam com maior ênfase a função promocional do Direito – tem na Constituição uma orientação segura para o seu desenvolvimento. Nas palavras de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, "as funções de propulsão estão constitucionalmente previstas em lista aberta e recebem diretamente dos direitos fundamentais todas as necessárias orientações de que necessitam para desdobrarem-se em ações políticas e políticas públicas a serem desenvolvidas pelo Estado."[139]

---

[137] Ao aludir às funções do Estado tanto como "prestador" e, ao mesmo tempo, "propulsor", desenvolvendo as atividades de fomento, Diogo de Figueiredo Moreira Neto bem salienta que "para estruturar essas duas funções básicas e, de modo especial, aquelas que deverão ser desempenhadas pelos *órgãos do próprio Estado*, as sociedades organizadas têm valido das Constituições, que, assim, se apresentam como seu supremo documento juspolítico, garantindo que, *a partir da fundamentalidade dos direitos do homem, nela declarados*, se articule um sistema de exercício de *funções*, por ela *instituída*s, destacando-se a de produzir normas de direito e a de aplicá-las." (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno*: legitimidade, finalidade, eficiência, resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 43).

[138] BOBBIO, Norberto. *Las ideologías y el poder en crisis.* Barcelona: Arial, 1988. p. 151. Tais atividades, como bem reconhece Paulo Otero, decorrem das funções públicas típicas da soberania; insuscetíveis, portanto, de serem objeto de qualquer fenômeno de privatização. (OTERO, Paulo. Coordenadas jurídicas da privatização da Administração Pública. In: BOLETIM DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA. *Os caminhos da privatização da Administração Pública* [VI Colóquio Luso-Espanhol de Direito Administrativo]. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 31-57. p. 53).

[139] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno*..., cit., p. 46.

Como bem destaca Heleno Taveira Torres, em relevante passagem de sua obra *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*, o Estado Social e Democrático de Direito visa à segurança jurídica não apenas em sua acepção formal, mas também em uma acepção material, objetivando a assecuração de tais fins do Estado internalizados na Constituição.[140]

Com efeito, o Direito é, por excelência, um instrumento de segurança, tornando viável a vida em sociedade.[141] Antonio-Enrique Perez Luño identifica a segurança como um valor jurídico, que tem raízes na própria necessidade antropológica humana, cuja função e alcance dependerão das lutas políticas e vicissitudes culturais de cada tipo de sociedade.[142] No Brasil, Theophilo Cavalcanti Filho analisa a segurança jurídica como uma exigência de ordem, também decorrente de uma necessidade fundamental do homem em sociedade.[143] José Souto Maior Borges reconhece, por sua vez, sua dimensão de valor, que realiza os direitos e garantias fundamentais[144], postulando, para sua efetividade, uma especificação, no interior do ordenamento jurídico, dos critérios para sua preservação.[145]

Ao desenvolver sua teoria da segurança jurídica, Heleno Taveira Torres vai além das suas características formalísticas, para atribuir-lhe uma acepção material, realizadora dos programas constitucionais. No Estado Democrático de Direito, a tríade intelegibilidade, calculabilidade e certeza normativas já não se mostra suficiente para promover a proteção da segurança jurídica em sua integralidade. A segurança jurídica perde essa característica exclusivamente formalista, servindo também à proteção da

---

[140] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 164.

[141] Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição.* 2. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 184. Também atribuindo à segurança uma característica imanente ao Direito, L. Recaséns Siches defende, em tradução apresentada por Humberto Ávila, que "poderá haver Direito injusto ou falho, mas nunca inseguro, pois a ausência da segurança jurídica nega a essência mesmo do jurídico." (SICHES, L. Recaséns. *Filosofia del Derecho*. México: Porrúa, 1959. p. 224. Apud ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 95).

[142] PEREZ LUÑO, Antonio Enrique. *La seguridad jurídica.* 2. ed., rev. e atual. Barcelona: Ariel, 1994. p. 11 e 24.

[143] "O objetivo primeiro, a razão que, antes de qualquer outra, leva o homem a realizar o direito, está numa exigência de ordem e segurança. Isso, como já se mostrou, decorre de uma necessidade fundamental, que se relaciona intimamente com a própria natureza humana." (CAVALCANTI FILHO, Theophilo. *O problema da segurança no direito.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964. p. 52. Apud SIMONE, Diego Caldas R de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 36).

[144] "A segurança é, pois, como uma bússola a nortear a exegese constitucional e a integração da Constituição Federal pela legislação ordinária, rumo à sua efetividade e concretização." (BORGES, José Souto Maior. Segurança jurídica: sobre a distinção entre as competências fiscais para orientar e autuar o contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, p. 19-26, 2008. p. 25).

[145] "[...] a segurança postula, para a sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico." (BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Bahia, n. 13, abr./maio 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 08 maio 2013).

igualdade ou justiça na tributação, efetividade de direitos fundamentais, bem como proteção das expectativas de confiança legítima.[146] Assim, além de uma concepção ontológica (valor) e deontológica (fim), a partir da leitura do Estado Democrático e Social do Direito, tem-se que a segurança jurídica apresenta-se também em sua acepção de garantia material. Nas palavras do autor, com o constitucionalismo de direitos do Estado Democrático de Direito, ao lado da concepção formal, "consagra-se a segurança jurídica como expressiva garantia material, ademais da tutela da efetividade do sistema jurídico na sua totalidade, segundo um programa normativo baseado na certeza jurídica e no relativismo axiológico."[147]

Abre-se, aqui, o leque de análise para que se possa perquirir acerca das funções a serem perseguidas pelo Direito. Não há dúvidas que tais funções são internalizadas pelos valores que devem pautar a interpretação do texto constitucional.[148]

A busca da eficiência e equidade, tão propalada pelos economistas, não é descurada pelo Direito, que a internaliza por meio dos valores liberdade e igualdade. A eficiência, no dizer de Richard Posner, "means exploiting economic resources in such a way that value – human satisfaction as measured by aggregate willingness to pay for goods and services – is maximized"[149]. Tal maximização da eficiência pressupõe a correção de falhas de mercado[150], autorizando-se, por conseguinte, sua regulação pelos órgãos de intervenção[151].

Mas para além de uma perspectiva utilitarista, John Rawls aborda o tema da eficiência sob a ótica dos princípios jurídicos, para afirmar que o princípio da eficiência

---

[146] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 30.
[147] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 17.
[148] "A interpretação constitucional tem de ter em conta condicionantes e fins políticos inelutáveis e irredutíveis, mas não pode visar outra coisa que não sejam os preceitos e princípios jurídicos que lhes correspondem. Tem de olhar para a realidade constitucional, mas tem de a saber tomar como sujeita ao influxo da norma e não como mera realidade de facto." (MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. T. II. 4. ed., rev. e actual. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. p. 261).
[149] "[...] significa explorar recursos econômicos de tal forma que o valor – a satisfação humana medida pela disposição de pagar por bens e serviços – seja maximizado." (POSNER, Richard. *Economic analysis of Law*. New York: Aspen, 1977. p. 10). (Tradução livre).
[150] Sobre o assunto: CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 78-79.
[151] Muitas vezes personalizados, em relação aos serviços públicos, pelas agências reguladoras. A propósito do tema, esclarece Marcos Juruena que "a regulamentação disciplina o atendimento de interesses *gerais*; a regulação, de interesses *coletivos* numa sociedade plural, na qual a cada grupo social corresponde um ordenamento jurídico, estatal ou privado (auto regulação)." (JURUENA, Marcos. Agências reguladoras. In: RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). *Novos rumos do direito do petróleo*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, Curitiba: Renovar, 2009. p. 361-393. p. 373).

deve ser interpretado em conjunto com a equidade, assegurando-se uma igualdade de chances entre os agentes.[152]

A persecução da eficiência, assim, não pode se descurar da observância da equidade, ligada aos ideais de justiça.[153] Aliás, em um Estado Social e Democrático do Direito, que implementa a segurança jurídica também em sua acepção material, sob a perspectiva de realização dos direitos consagrados no Texto Constitucional, é de fulcral importância a otimização das formas de realização de tais direitos. Reconhece Norbert Reich, nessa linha, que o Direito assume uma função substantiva, finalística, tornando-se voltado a metas, para uma melhor alocação de recursos, para uma distribuição mais justa da renda. Tal estratégia, segundo o autor, permite "explorar a vantagem principal das economias de mercado, nomeadamente a eficiência, sem ser o objeto de suas "falhas", tais como exteriorizações, estruturas de poder desigual e distribuição injusta da riqueza."[154]

A Constituição, em inúmeras passagens, reconhece esses valores e princípios. Nesse sentido, alberga o Texto Constitucional entre os princípios da República Federativa do Brasil o princípio da dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III, da Constituição) e internaliza os ideais de liberdade e igualdade, impondo ao Estado o dever de promover os obstáculos que impeçam as pessoas de viverem com dignidade.[155] No artigo 5º, *caput*, por sua vez, prevê-se a igualdade não apenas em seu aspecto formal, perante a lei, mas também a igualdade material, na lei. A liberdade é resguardada, entre outras passagens, já no artigo 1º, inciso IV, da Constituição, ao reconhecer na livre iniciativa um dos valores da República Federativa do Brasil. O próprio princípio da eficiência tem guarida constitucional, entabulado no artigo 37, *caput*, da Carta Magna.

E eis as notas típicas do Estado Democrático e Social de Direito na Constituição de 1988, já enumeradas por Heleno Taveira Torres, que orientam os fins do Estado, em um

---

[152] RAWLS, John. *A theory of justice.* Oxford: Oxford University Press, 1980. p. 71. Sobre o assunto: TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 69-82. A doutrina tem se ocupado, nesse sentido, da necessária correlação do princípio da eficiência com os demais princípios constitucionais, a exemplo do que conclui Jefferson Aparecido Dias, ao apontar que "a maior preocupação com a eficiência do Estado pode produzir resultados bastante favoráveis para as pessoas, desde que o referido princípio seja adotado de forma integrada com os demais que devem nortear a atuação da Administração Pública." (DIAS, Jefferson Aparecido. *Princípio da eficiência e moralidade administrativa.* 2. ed., rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009. p. 108).

[153] Como observa Albert Casimiglia, "los *trade offs* entre entre eficiencia y equidad – justicia – deben equilibrarse". (CASIMIGLIA, Albert. Eficiencia y derecho. *Doxa*, [S.l.], n. 4, p. 267-287, 1987. p. 286).

[154] REICH, Norbert. Intervenção do Estado na economia. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 745-776. p. 746.

[155] Sobre o assunto: SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição de 1988*. 4. ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 111.

projeto de existência comum: a supremacia constitucional, as garantias de liberdades, propriedade e igualdade, a sujeição dos atos administrativos à legalidade, as garantias em relação ao Estado, o federalismo, a transparência das competências, a organização funcional dos poderes públicos, a segurança jurídica.[156]

Remanesce, porém, uma pergunta: além da busca de um equilíbrio entre eficiência e equidade, com a regulação das atividades econômicas e a adoção de medidas que objetivem a redução de desigualdades, em prol da segurança jurídica tomada não apenas em seu aspecto formal, mas também sob uma perspectiva material, também é tarefa do Estado a promoção do desenvolvimento?[157] Não se tem dúvida de que a resposta é afirmativa.

Como preleciona Amartya Kumar Sen, igualdade e liberdade encontram-se intimamente ligadas à concepção de desenvolvimento, que pressupõe um processo de expansão das liberdades reais, eliminando-se privações que limitam as escolhas e oportunidades dos indivíduos.[158]

O direito ao desenvolvimento, tal como cunhado na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento da Assembleia Geral das Nações Unidas, de 04 de dezembro de 1986[159], é um direito subjetivo de todos os povos e indivíduos, e tem como agente principal o Estado, com a formação de políticas públicas nacionais e internacionais.[160]

No Brasil, a Constituição da República dispõe, já no seu preâmbulo, que a República Federativa foi instituída como um Estado democrático destinado a assegurar, como valor supremo, entre outros, o desenvolvimento. E no seu artigo 3º, inciso II, a garantia ao desenvolvimento nacional é erigida como um dos objetivos fundamentais da República. Os contornos desse desenvolvimento vêm delineados na própria Constituição,

---

[156] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 164.

[157] Outra não foi a preocupação de Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo, que reconhece que "a Constituição Brasileira também assume as diferentes funções de um Estado, com particular interesse na esfera distributiva e na promoção de crescimento econômico." (RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. *Regulação jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico.* Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 37).

[158] SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade.* Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. p. 95.

[159] ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento da Assembleia Geral das Nações Unidas*. Resolução n.º 41/128, Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas, 4 de dezembro de 1986. Disponível em: <http://www.un.org/en/events/righttodevelopment/declaration.shtml>. Acesso em: 1º set. 2013.

[160] Cf. artigo 2ª, item 3, e artigo 4º, item 1, da *Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento da Assembleia Geral das Nações Unidas*, cit.

ao instituir o respeito à dignidade da pessoa humana, os princípios da ordem econômica e da ordem social, entre outros.[161]

E o próprio desenvolvimento nacional pressupõe a realização dos demais objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil arrolados no artigo 3º da Constituição, substanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais, bem como promoção do bem de todos.[162] A consecução desses fins é consentânea com o interesse público, que deverá ser incessantemente buscado.

Diante de um modelo pautado pela busca da igualdade e liberdade e orientado ao desenvolvimento, verifica-se que a Constituição alberga, muitas vezes de forma explícita, os fins promocionais do Direito.[163] Nas inúmeras passagens nas quais emprega as expressões promover, construir, erradicar, reduzir, verifica-se de forma nítida o emprego, pela Constituição, de ações afirmativas.[164]

Assim, além dos objetivos fundamentais da República, já anteriormente aludidos, tal como a promoção do bem comum, há inúmeras outras passagens que aludem à promoção de comportamentos desejáveis. A promoção da defesa do consumidor pelo Estado (artigo 5º, inciso XXXII), a celebração da paz pela União (artigo 21, I), assim como a promoção da defesa contra calamidades públicas (artigo 21, XVIII), são exemplos que merecem destaque. De igual modo, ao delimitar a competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, prevê a Constituição, em seu artigo 23, inúmeras ações afirmativas, como o cuidado da saúde, assistência pública, proteção e garantia das pessoas portadoras de deficiência, promoção de meios de acesso à cultura, à educação e à ciência, proteção do meio ambiente e combate à poluição, preservação das florestas, fauna e flora, fomento à produção agropecuária, promoção de programas de construção de moradias e de

---

[161] "[...] existe, na Constituição Federal de 1988, uma gama de dispositivos direta ou indiretamente ligados às questões do desenvolvimento. Dispositivos que adquirem a forma ora de princípio, ora de programas a serem realizados pela ação governamental." (CARDIA, Fernando Antonio Amaral. Estado, desenvolvimento e políticas públicas. In: AMARAL JÚNIOR, Alberto do. *Direito internacional e desenvolvimento.* Barueri, SP: Manole, 2005. p. 71-97. p. 84).

[162] Também nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 2.

[163] Aliás, também aquelas ações afirmativas previstas em tratados internacionais subscritos pelo Brasil devem ser consideradas, à luz do disposto no artigo 5º, §§ 2º e 3º, da Constituição, possuído *status* constitucional. Sobre o assunto: PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 342-343.

[164] ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Ação afirmativa: o conteúdo democrático do princípio da igualdade jurídica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 33, n. 131, p. 283-295, jul./set. 1996. p. 289. Também sobre o assunto: RABELO NETO, Luiz Octavio. *Benefícios fiscais como instrumento das medidas de ação afirmativa.* São Paulo: Letras Jurídicas, 2013. p. 92.

melhoria das condições habitacionais e de saneamento básico, promoção da integração social dos setores desfavorecidos. Em relação ao Município, prevê a Constituição que lhe cabe a promoção da proteção ao patrimônio histórico-cultural local (artigo 30, inciso IX).

Outros exemplos podem ser citados, como a promoção do bem geral do povo brasileiro pelo Presidente e Vice-Presidente da República (artigo 78), o zelo, pelo Ministério Público, pelo respeito aos Poderes Públicos e pelos serviços de relevância pública aos direitos assegurados na Constituição, promovendo as medidas necessárias à sua garantia (artigo 129, inciso II), a promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, por meio da concessão de incentivos fiscais (artigo 151, inciso I), a promoção do equilíbrio socioeconômico entre os Estados e Municípios, definindo-se critérios de rateios de fundos (artigo 161, inciso II), a promoção econômico-social dos garimpeiros (artigo 174, §3º), o incentivo às microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 179), promoção do desenvolvimento socioeconômico por meio do incentivo ao turismo (artigo 180), ações de política agrícola e reforma agrária (artigo 187, §2º), a promoção do desenvolvimento equilibrado do País por meio da estruturação do sistema financeiro nacional (artigo 192), o objetivo de promoção do bem-estar e justiça sociais pela ordem social (artigo 193), a promoção da saúde (artigo 196), a promoção, por meio da prestação de assistência social, da proteção à família, maternidade, infância, adolescência e velhice, do amparo às crianças e adolescentes carentes, da integração ao mercado de trabalho, da habitação, reabilitação e integração à vida comunitária das pessoas portadoras de deficiência, com a da integração ao mercado de trabalho e da integração das pessoas portadoras de deficiência à sociedade (artigo 203), a promoção e incentivo à educação (artigos 206 e 214), promoção e incentivo à cultura (artigo 215), promoção do patrimônio cultural brasileiro pelo Poder Público (artigo 216, §1º) e promoção do desenvolvimento humano, social e econômico com o pleno exercício dos direitos culturais (artigo 216-A), fomento das práticas desportivas formais e não formais e promoção prioritária do desporto educacional (artigo 217), a promoção e o incentivo ao desenvolvimento científico, pesquisa e capacitação tecnológicas (artigo 218), a promoção da educação ambiental (artigo 225, inciso IV), bem assim a promoção de programas de assistência integral à saúde da criança, do adolescente e do jovem (artigo 227, §1º), entre outros.

Verifica-se, assim, a concreção da função do Direito de estabilização das expectativas normativas não apenas pelo meio coercitivo-repressivo, mas também pela

promoção das condutas tidas por desejáveis, norteada pela segurança jurídica em sua acepção não apenas formal, mas material.[165] Ganha relevo, nesse sentido, o papel do Direito de incentivar atividades voltadas ao desenvolvimento. Na arguta observação de Arnoldo Wald, Luiza Rangel de Moraes e Alexandre de M. Wald, deve o Direito ser percebido como um "catalisador do desenvolvimento"[166].

2.3 As formas de atuação da Administração Pública e a dicotomia público-privado: uma alteração de paradigma?

Um Estado Social e Democrático de Direito, como se viu, pressupõe a existência de mecanismos consentâneos à preservação de garantias e concreção dos direitos e liberdades. Sobressai, nesse contexto, a função promocional do direito, tendente à promoção de condutas voltadas ao desenvolvimento.

Na realização do interesse público, a Administração Pública, convém salientar, age de diversas formas. Luis Martín Rebollo, invocando as lições de Jordana de Pozas, sistematiza em uma tríade de conceitos as tarefas da Administração Pública: a Administração, ao aplicar a lei, exerce sua atividade de *polícia administrativa*, inspecionando, controlando, proibindo, sancionando, em atividade típica da função repressiva do Estado. Em outras hipóteses, exerce uma atividade de *fomento* – eis aqui desnudada a função promocional do Direito em sua forma mais latente –, estimulando a iniciativa privada por meio de incentivos vinculados à adoção de determinadas condutas orientadas à consecução dos fins públicos. Por fim, a Administração pode exercer, ela mesma, uma *intervenção direta*, mediante a prestação de serviços públicos.[167] Também

[165] O princípio da segurança jurídica encontra guarida constitucional, presente tanto em normas explícitas como implícitas no texto da Constituição. Já no seu Preâmbulo, há alusão à segurança, que pode ser entendida, nesse contexto, como função do Estado Democrático do Direito, tal como estabelecido no artigo 1º da Constituição. O Estado servirá de instrumento à efetivação da segurança. Também no artigo 5º, *caput*, da Carta Magna, vê-se expressa previsão à garantia da segurança jurídica aos sujeitos de direito. O *caput* do artigo 150 da Constituição, por sua vez, ao prever limitações ao poder de tributar "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte", homenageia, de igual modo, a segurança jurídica e seus subprincípios implícitos.

[166] WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel de; WALD, Alexandre de M. *O direito de parceria e a Lei de Concessões*..., cit., p. 33.

[167] REBOLLO, Luis Martín. Servicios públicos y servicios de interés general: la nueva concepción y operatividad del servicio público en el derecho administrativo español. In: MOREIRA NETO, Diogo de

Aliomar Baleeiro, ao explicitar o pensamento de Gabino Fraga, alude às atividades política e administrativa do Estado. Na primeira, a atividade política, verifica-se uma decisão política, a escolha da *policy*; na segunda, a atividade administrativa, tem-se a sua transformação em operação, em medidas concretas.[168]

O Estado, nos dias de hoje, dispõe de inúmeros instrumentos de regulação, desde os instrumentos mais tradicionais, coercitivos, como instrumentos que privilegiam a consensualidade.[169]

O Brasil experimentou profundas mudanças nas formas de atuação do Estado, implementadas a partir das Emendas Constitucionais n.^{os} 8, de 15 de agosto de 1995, e 9, de 09 de novembro de 1995. Referidas emendas estabeleceram a criação de órgãos reguladores dos serviços de telecomunicações e das atividades relativas à exploração de petróleo, ensejando a edição da Lei n.º 9.472, de 16 de julho de 1997, que criou a Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, e da Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997, que criou a Agência Nacional do Petróleo, seguidas de outras leis que implementaram diferentes órgãos de regulação. Com o advento da Emenda Constitucional n.º 19, de 04 de junho de 1998, ao Estado compete a formulação de políticas públicas e aos órgãos reguladores a regulação e fiscalização da prestação dos serviços públicos.[170]

Gaspar Ariño Ortiz, ao analisar a passagem de um "Estado Intervencionista" para o chamado "Estado Regulador", alude a uma profunda mudança dos fins do Estado.[171] Melhor seria dizer, no entanto, uma profunda mudança instrumental, uma vez que sua função mediata, qual seja, a promoção do bem comum, à luz dos direitos e garantias

---

Figueiredo (coord.). *Uma avaliação das tendências contemporâneas do direito administrativo*: obra em homenagem a Eduardo Garcia de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, São Paulo, 2003. p. 85-113. p. 86.

[168] BALEEIRO, Aliomar. Serviços públicos: intervenção na ordem econômica: sociedade de economia mista: imunidade fiscal: Banco da Amazônia. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 51, v. 152, mar./abr. 1954, p. 57-69. p. 61.

[169] Nessa linha de entendimento: ARAGÃO, Alexandre dos Santos. *Agências reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico.* 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 84.

[170] Nesse sentido o entendimento de Floriano de Azevedo Marques Neto, o qual, ao aludir à passagem do "Estado Intervencionista" para o "Estado Regulador", afirma que o poder político se apresenta em duas vertentes complementares: "uma, remanescente nas esferas da Administração Central, que se incumbe da formulação e planejamento das políticas públicas voltadas à promoção dos interesses públicos difusos, ou seja, a reduzir e equalizar as hipossuficiências sociais; outra, transferida aos entes reguladores, que compreende a fiscalização, a normatização, a composição de interesses especiais e a proteção dos interesses coletivos." (MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. *Regulação estatal e interesses públicos*, cit., p. 201).

[171] ORTIZ, Gaspar Ariño. *Principios de derecho público económico*. Granada: Camares, 1999. p. 199.

previstos na ordem constitucional, com vistas ao desenvolvimento, não pode ser descurada.[172]

O recurso ao capital ou gestão pela iniciativa privada não implica a assunção da titularidade de alguma função pública por particulares. Não obstante a crescente prestação pelo setor privado de tarefas outrora praticadas diretamente pela Administração, o setor público não só conserva a titularidade de suas funções na provisão de bens e serviços como observa um incremento de sua responsabilidade pública, desenvolvendo atividades de regulação, de desenvolvimento de políticas públicas e, ainda, de controle das atividades desenvolvidas.[173]

O Estado exerce, nesse contexto, uma função reguladora, fiscalizadora, de guardião da boa prestação de serviços, evitando o desvirtuamento da função pública quando desempenhada pelo setor privado e promovendo condutas tidas por consentâneas com o interesse público. É nesse sentido que observa Luís Roberto Barroso que "as funções transferidas para as agências reguladoras não são novas", já que "o Estado sempre teve o encargo de zelar pela boa prestação de serviços."[174]

Não há que se falar, portanto, na redefinição do papel do Estado, orientado à promoção do bem comum, com respeito às garantias e liberdades individuais.[175] O que se

---

[172] Sobre o assunto já discorreu Rafael Caballero Sánchez: "El nuevo *Estado regulador* no es una superación del Estado social, sino más bien un cambio en el modo de alcanzar sus objetivos. Es decir, la estrategia a la que obedece la regulación no puede conducir a un cambio en el resultado (fines u objetivos a cubrir), sino tan sólo en la manera de procurarlo, que se pretende incluso más eficiente." (SÁNCHEZ, Rafael Caballero. *Infraestructuras en red y liberalización de servicios públicos*, cit., p. 35-36).

[173] Nesse exato sentido: LOZANO, Ana María Juan; MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez. La financiación privada de infraestructuras públicas: una visión general. In: FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS. *Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructuras públicas:* LI Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. p. 11-35. p. 16-17. Tal constatação também é realizada por Francisco José Villar Rojas: "Mientras sea responsabilidad pública asegurar a todos los ciudadanos el acceso en condiciones de igualdad y regularidad a una prestación básica o esencial para la vida individual o colectiva, el servicio público seguirá sendo tarea pública no privada." (ROJAS, Francisco José Villar. Privatización de grandes servicios públicos. In: BOLETIM DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA. *Os caminhos da privatização da Administração Pública* [VI Colóquio Luso-Espanhol de Direito Administrativo]. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 206-222. p. 218). Arnoldo Wald também é claro nesse sentido: "A titularidade do serviço público pertence à entidade pública a quem compete a sua prestação, que se realiza sob o regime de direito público, muito embora a exploração dos serviços possa caber a empresa privada, em virtude da utilização dos instrumentos de direito público: concessão ou permissão." (WALD, Arnoldo. Do regime da concessão e da subconcessão para prestação de serviços públicos de saneamento básico no Município de Petrópolis. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 98, v. 360, p. 151-177, mar./abr. 2002. p. 153).

[174] BARROSO, Luís Roberto. Natureza jurídica e funções das agências reguladoras de serviços públicos: limites da fiscalização a ser desempenhada pelo Tribunal de Contas do Estado. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 25, 1999, p. 73-81. p. 77.

[175] Nessa linha de entendimento, registra Carlos Emmanuel Joppert Ragazzo que "[...] essa alteração de função para o suposto Estado regulador foi parcial e, mais ainda, insuficiente para que se altere o modelo de Estado vigente, que ainda é o Estado do Bem-Estar Social, embora numa versão mais adaptada às reformas administrativas que foram implementadas na década de 1990. A garantia dos direitos sociais, inseridos dentro

verifica, em verdade, é um desdobramento dos meios de atuação estatal: ou se está diante de uma ação estatal de polícia administrativa, com suas funções normativa ou sancionadora, ou se está diante de uma atividade prestada diretamente pelo ente público, ou, ainda, está-se diante de atividades prestadas pelo setor privado e reguladas pelo Poder Público, o qual, por meio das políticas públicas, realiza sua função promocional, de fomento, objetivando a concretização dos direitos fixados a partir da Constituição, em prol do interesse público.

Salientam Arnoldo Wald, Luiza Rangel de Moraes e Alexandre de M. Wald, nesse sentido, que não há que se falar na privatização do direito público, tampouco na publicização do direito privado. Ao contrário, deve "ser estabelecido um equilíbrio, um complementação, um *modus vivendi* entre ambos, com a compatibilização das normas e das finalidades dos dois ramos do Direito [...]."[176]

Confirma-se, assim, a superação da dicotomia público-privado. Seja por meio da intervenção direta do Estado no domínio econômico, seja mediante a participação da iniciativa privada, busca-se a realização dos interesses públicos com eficiência socioeconômica[177]. Sobressai, nesse contexto, a prestação de serviços com vistas à realização das funções do Estado. Sob essa perspectiva é que se passa a analisar, no próximo capítulo, os serviços públicos e os chamados serviços de interesse público.

---

do contexto de efetividade dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal Brasileira, continua sendo o principal pilar hodierno moderno de Estado. Atualmente, não haveria como pensar o Estado Brasileiro sem essa função." (RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. *Regulação jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico*, cit., p. 39-40).

[176] WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel de; WALD, Alexandre de M. *O direito de parceria e a Lei de Concessões*..., cit., p. 58.

[177] Eficiência essa inclusive já preconizada pelo *caput* do artigo 37 da Constituição. Como aduz Diogo de Figueiredo Moreira Neto, a eficiência socioeconômica, novo paradigma no direito administrativo pós-moderno, é "um conceito híbrido, que consiste em produzir bens e serviços de melhor qualidade o mais rápido, na maior quantidade possível e com os menores custos para a sociedade, para efetivamente atender a suas necessidades cada vez mais demandantes." (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno*..., cit., p. 103).

3 SERVIÇOS PÚBLICOS E SERVIÇOS DE INTERESSE PÚBLICO

3.1 A prestação de serviços públicos

A caracterização dos serviços como públicos ou de interesse público é tema intensamente revisitado pela doutrina e, não obstante as obras de peso a respeito[178], não se tem fixado um vetor comum, o que levou Caio Tácito a afirmar que a definição de serviços públicos assemelha-se, na disparidade de critérios, "a um diálogo de surdos em que não se entendem os interlocutores"[179].

Sem se olvidar das polêmicas em torno do tema, buscar-se-á delimitar um núcleo de significação[180] dos serviços públicos no Brasil, com a determinação dos parâmetros aplicáveis para sua definição.

Sabe-se que a Constituição traz os contornos para a análise dos serviços públicos no Brasil. Em outras palavras, é no Texto Constitucional que se verificam os limites e alcances da expressão[181], extraindo-se o núcleo essencial acerca dos serviços públicos.[182]

---

[178] Veja-se, como exemplo, as clássicas obras de Léon Duguit (DUGUIT, Léon. *Traité de droit constitutionnel*. t. I. Paris: Fontemoing & Cie, 1911. p. 98-107; DUGUIT, Léon. *Les transformations du droit public.* Paris: A. Colin, 1913. p. 34-74) e de Maurice Hauriou (HAURIOU, Maurice. *Précis élémentaire de droit administratif.* 4. ed. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1937. p. 109-113).

[179] TÁCITO, Caio. Conceito de serviço público. In: _____. *Temas de direito público.* Rio de Janeiro: Renovar, 1997. 7. v. p. 637-642. p. 637. Aliomar Baleeiro chega a afirmar que "não há meio científico de dizer-se o que deve ou não deve ser o alvo da ação governamental, salvo os casos de competência privativa estabelecidos na Constituição." (BALEEIRO, Aliomar. Isenção de impostos estaduais por lei federal: imunidade recíproca: sociedades de economia mista: poderes implícitos: companhia siderúrgica nacional. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 57, v. 685-686, jul./ago. 1960, p. 49-70. p. 63).

[180] Como bem adverte Edgar Morin, "[...] os conceitos não se definem jamais por suas fronteiras, mas a partir de seu núcleo. [...] Não se deve jamais definir por fronteiras as coisas importantes. As fronteiras são sempre fluidas, são sempre interferentes." (MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*, cit., p. 72-73). Também para Alf Ross, as expressões têm por referência semântica "uma zona central sólida em que sua aplicação é predominante e certa, e um nebuloso círculo exterior de incerteza, no qual sua aplicação é menos usual e no qual se torna mais duvidoso saber se a palavra pode ser aplicada ou não." (ROSS, Alf. *Direito e justiça*, cit., p. 141-142).

[181] A despeito de inexistir, eis a constatação de Geraldo Ataliba, uma "definição ecumênica de serviço público, há indicadores na Constituição, revelados pela doutrina e pela jurisprudência, que são as balizas que permitem ao intérprete, em cada caso, saber se está diante de serviço público ou não." (ATALIBA, Geraldo. Empresas estatais e regime administrativo: serviço público: inexistência de concessão: delegação: proteção ao interesse público. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 4, p. 55-70, 1993. p. 61). Outra não

Presente a advertência de Louis Rolland, segundo a qual a ideia de serviço público é mutável, variando de acordo com o tempo e lugar[183], partir-se-á para o exame, nos subitens que se seguem, dos critérios hábeis à sua identificação no ordenamento jurídico brasileiro, buscando-se delinear uma breve noção de serviço público, com a identificação da utilidade de tal definição no sistema jurídico brasileiro.

3.1.1 As alusões expressas aos serviços públicos no Texto Constitucional

A partir de uma breve análise da Constituição, possível identificar, de plano, os serviços públicos em um sentido orgânico ou subjetivo, relacionado à estrutura administrativa do Estado, e em um sentido material ou objetivo, como atividade de natureza pública.[184]

Em um sentido orgânico ou subjetivo, ligado ao conjunto de órgãos da Administração Pública, pode-se verificar, na Constituição, as menções aos serviços públicos constantes nos artigos 37, XIII; 39, §7º; 40, §1º, III, §16; e 136, §1º, II, e, ainda, nos artigos 2º, §1º; 8º, §4º; 19 e 53 do ADCT. Já nos artigos 21, X, XI, XII e XVI; 30, V; 37; §6º; 54, I, "a"; 61, §1º, II, "b"; 139, VI; 145, II; 175; 198; 202, §5º; 223; 241; bem

---

é a lição de Rui Cirne Lima, para quem "a definição do que seja, ou não serviço público, pode entre nós, em caráter determinante, formular-se somente na Constituição Federal e, quando não explícita, há de ter-se como suposta no texto daquela. A lei ordinária para definir o que seja, ou não, serviço público, terá de ser constrasteada com a definição, expressa ou suposta pela Constituição." (CIRNE LIMA, Rui. Organização administrativa e serviço público no Direito Administrativo Brasileiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo, a. XIV, n. 59-60, p. 129-133, jul./dez. 1981. p. 132).

[182] Também nesse sentido: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. A natureza contratual das concessões e permissões de serviço público no Brasil. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; BLANCHET, Luiz Alberto (Coord.). *Serviços públicos*: estudos dirigidos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007. p. 11-46. p. 12.

[183] ROLLAND, Louis. *Précis de droit administratif.* 11. ed. Paris: Dalloz, 1957. Apud XAVIER, Emanuella Moreira Pires. Serviço de interesse econômico geral: nova perspectiva do serviço público em um mundo globalizado. *Revista IOB de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 2, n. 13, p. 7-35, jan. 2007. p. 4.

[184] Hans J. Wolff, Otto Bachof e Rolf Stober ocupam-se da análise do papel desempenhado pela Administração Pública em um sentido material e em um sentido orgânico. Para os autores, a Administração em sentido material pode ser definida, em linhas gerais, como a prossecução de funções públicas, ligadas a assuntos da coletividade e de seus membros, por meio de um administrador da coletividade que para tal foi incumbido. Já a Administração em um sentido orgânico representa o conjunto de órgãos que se ocupam dos assuntos da Administração Pública em sentido material (em relação àquele regime, os órgãos da Comunidade Europeia e da organização interna dos Estados). (WOLFF, Hans J.; BACHOF, Otto; STOBER, Rolf. *Direito administrativo*, cit., p. 41-50).

como no artigo 66 do ADCT, vê-se os serviços públicos em um sentido material ou objetivo, ligado à consecução das funções públicas.[185]

Não há dúvidas que tais serviços, sob uma perspectiva orgânica ou material, revestem-se de um caráter público. Há que se perquirir, no entanto, se todos os serviços prestados pelos órgãos da Administração Pública direta ou indireta seriam caracterizados como públicos ou, de outro lado, se todos os serviços relacionados às funções públicas, ainda que prestados por particulares, manteriam essa característica.

Assume especial importância, nesse contexto, o disposto no artigo 175 da Constituição, ao prever que incumbe ao Estado, na forma da lei, a prestação de serviços públicos, diretamente ou mediante regime de concessão ou permissão, bem como o artigo 21, em seus incisos XI e XII, ao aludirem à prestação de serviços públicos de forma direta ou indireta, mediante concessão, permissão ou autorização.

Por ora, já é possível inferir que os serviços públicos assim não o são apenas em razão de se encontrarem expressamente previstos no Texto Constitucional, cabendo, aqui, a advertência de Celso Antônio Bandeira de Mello, segundo a qual não é exaustiva a enumeração dos serviços públicos na Constituição da República.[186]

A Constituição, desde que respeitados os lindes previstos nos artigos 1º, IV, e 170, *caput*, os quais estabelecem a livre iniciativa como um dos valores da República Federativa do Brasil, informando a ordem econômica, dá azo à criação de outros serviços tidos como públicos.

Mas quais os critérios que os habilitam a serem assim adjetivados?

3.1.2 A perspectiva material dos serviços públicos

De acordo com a concepção essencialista dos serviços públicos, que encontra em Eros Roberto Grau um dos seus grandes defensores, sua significação deve ser resgatada na realidade social, por meio dos elementos que informem as tensões entre os interesses do

---

[185] Ver, nesse sentido, levantamento realizado por Dinorá Adelaide Musetti Grotti, em sua obra *A Constituição Federal de 1988 e o serviço público*. Como assevera a autora, referida amostra bem demonstra que a categoria de serviço público é acolhida pela Constituição. (GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *A Constituição Federal de 1988 e o serviço público*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 89).

[186] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 626.

capital e do trabalho.[187] Prepondera, aqui, na caracterização de um dado serviço como público, sua importância para a coesão das forças sociais, a delimitar a natureza essencial do serviço.

Em defesa de um conceito material de serviço público, Gilberto Bercovici afirma que, em um país desenvolvimentista como o Brasil, os serviços públicos são caracterizados como a atividade indispensável ao desenvolvimento da coesão e interdependência sociais em um dado momento histórico.[188]

A doutrina costuma identificar ainda, sob a ótica material, o importante papel desempenhado pelos serviços públicos na consecução dos primados constitucionais, instrumentalizando, nesse contexto, a persecução dos direitos e liberdades delineados a partir do Texto Constitucional. Em defesa de tal concepção, Marçal Justen Filho afirma que uma certa atividade se qualifica como pública em razão de se dirigir à satisfação dos direitos fundamentais.[189]

Além dos direitos fundamentais, a expressão serviços públicos parece também atingir interesses públicos mais amplos.[190]

Sabe-se que os direitos fundamentais são aqueles direitos concernentes às funções de defesa da dignidade da pessoa humana perante os poderes do Estado e terceiros, prestação social concernente à preservação do mínimo existencial, bem como à igualdade do tratamento com vistas à proteção dos direitos, garantias e liberdades pessoais.[191] E a própria Constituição admite, em seu artigo 5º, §2º, que os direitos e garantias expressos no

---

[187] GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988.* 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991. p. 144.

[188] BERCOVICI, Gilberto. *Concepção material de serviço público e Estado brasileiro.* In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, p. 2005. p. 61-78. p. 78.

[189] De acordo com o autor, o que caracteriza um serviço como público não é a sua titularidade estatal, tampouco a submissão ao regime de direito público, mas, sim, sua destinação à satisfação dos direitos fundamentais. (JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo.* 8. ed., rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Forum, 2012. p. 689). No mesmo sentido, também do autor: JUSTEN FILHO, Marçal. Serviço público no direito brasileiro. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquiria Batista dos. *Direito administrativo econômico.* São Paulo: Atlas, 2011. p. 369-392. p. 372; JUSTEN FILHO, Marçal. Serviço público no direito brasileiro. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. I. p. 375-407. p. 379.

[190] Muito embora afirme que "os serviços públicos são sempre vinculados à satisfação de direitos fundamentais", Cesar A. Guimarães Pereira parece não divergir do que aqui se afirma, conferindo-lhes uma interpretação mais ampla e afirmando, em uma das passagens de sua obra, que "as escolhas democráticas podem conduzir à realização prioritária de valores constitucionais mediante uma ampliação das prestações públicas mesmo quando tais valores não sejam veiculados por normas atributivas de direitos fundamentais." (PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Usuários de serviços públicos*: usuários, consumidores e os aspectos econômicos dos serviços públicos. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 293-294 e 306).

[191] Conforme a já citada lição de J. J. Gomes Canotilho: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da* Constituição, cit., p. 407-410.

Texto Constitucional não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil faça parte.[192]

O chamado interesse público, contudo, é ainda mais amplo. Podem, aliás, ser classificados como primários ou secundários, sendo os primeiros indisponíveis e os segundos disponíveis, resolvendo-se em relações patrimoniais, cujo objetivo é dotar o Estado de instrumentos hábeis à consecução de seus fins primários.[193]

Resgatando, como se tratou no item 1.4, as lições de Alessandro Pizzorusso[194], Floriano Marques de Azevedo Neto[195], Hans J. Wolff, Otto Bachof, Rolf Stober[196] e Carlos Vinícius Alves Ribeiro[197], e abandonada a dicotomia público-privado, a expressão "interesse público" parece ser melhor empregada no plural, representando uma noção-quadro que congrega, em razão da matéria, função ou regime, interesses públicos variados, que ultrapassam os lindes dos direitos fundamentais.

O papel do Estado, como se viu, não se restringe à polícia administrativa e intervenção direta do domínio econômico, realizando, também, atividades de fomento, objetivando a realização dos interesses públicos, não só daqueles direitos classificados como fundamentais e, portanto, autoexecutáveis, mas sim de um espectro mais amplo relacionado ao bem comum, preservado no núcleo da função estatal. Os serviços públicos, nessa senda, servem de instrumental à consecução dos interesses públicos.[198]

Seja como for, diante dos direitos fundamentais ou de um leque de interesses congregados pela expressão interesse público, primários ou secundários, parece certo que o critério material deve informar a caracterização dos serviços considerados públicos. Como

---

[192] Sobre esse aspecto, Ingo Wolfgang Sarlet anota que "[...] para além do conceito formal da Constituição (e de direitos fundamentais), há um conceito material, no sentido de existirem direitos que, por sua substância, pertencem ao corpo fundamental da Constituição de um Estado, mesmo não constando no catálogo. Nesse contexto, importa salientar que o rol do art. 5º, apesar de analítico, não tem cunho taxativo." (SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais...*, cit., p. 78-79).

[193] Cf. PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. *Regime jurídico público e privado nos contratos administrativos*: pontos de aproximação e afastamento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 241. Como conclui a autora, o fim dos serviços públicos estará sempre relacionado aos interesses primários ou secundários, possuindo os últimos expressão material, cujo objetivo é "dotar a Administração ou seus delegados dos meios instrumentais de modo a que possam satisfazer os interesses finalísticos que justificam o próprio Estado." (Ibidem, p. 241-242).

[194] PIZZORUSSO, Alessandro. Interesse pubblico e interessi pubblici, cit., p. 68.

[195] MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. *Regulação estatal e interesses públicos*, cit., p. 143.

[196] WOLFF, Hans J.; BACHOF, Otto; STOBER, Rolf. *Direito administrativo*, cit., p. 425.

[197] RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves. Interesse público..., cit., p. 118.

[198] Corroborando esse entendimento, entre outros: GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade*, cit., p. 141.

bem explicita Luigi Ferrajoli, falar-se em Estado de Direito não significa tratar apenas da forma legal, mas, também, do conteúdo do seu exercício.[199]

Tal aspecto material, contudo, não é hábil, por si só, a identificar tais serviços, bastando verificar a existência de serviços relacionados à satisfação da necessidade básica dos cidadãos, a exemplo do abastecimento de alimentos, os quais são considerados serviços eminentemente privados.[200] Referido critério também não explica, isoladamente, a existência dos serviços públicos não privativos, a exemplo da prestação de serviços de saúde e educação, previstos, respectivamente, nos artigos 199 e 209 da Constituição.

Assim, se por um lado todo o serviço público deva estar atrelado à realização de um interesse público, previsto na Constituição ou pelo legislador infraconstitucional; por outro lado, tal critério, por si só, não é suficiente à caracterização dos serviços públicos.

3.1.3 A perspectiva subjetiva dos serviços públicos

À luz do Estado Democrático e Social do Direito, como verificado, compete ao Estado o dever de garantir aos cidadãos os direitos e liberdades fundamentais previstos da Carta Magna.

Robert Alexy, em sua "Teoria dos Direitos Fundamentais", identifica os direitos fundamentais como direitos subjetivos, os quais, sob uma perspectiva analítica, apresentam

---

[199] Na linha defendida pelo autor, "essa foi a conquista mais importante do direito contemporâneo: a regulação não só das formas da produção jurídica, mas também dos conteúdos normativos produzidos, e, portanto, de uma ampliação e de um complemento do próprio princípio do Estado de Direito, através da subordinação do poder legislativo, anteriormente absoluto, à lei." (FERRAJOLI, Luigi. O Estado de Direito entre o passado e o futuro. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (Org.). *O Estado de Direito*: história, teoria e crítica. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 417-464. p. 429).

[200] Nesse sentido: GORDILLO, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. 3. ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 1998. t. 2. p. VI. Apud RIBAS, Paulo Henrique. O serviço público como meio de concretização de direitos fundamentais. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; BLANCHET, Luiz Alberto (coord.). *Serviços públicos*: estudos dirigidos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007. p. 65-105. p. 80. Interessante ponto de vista é trazido por Walter Buhr, ao deixar o provimento de alimentação fora do conceito de serviços de infraestrutura. Para ele, "although the marketability of some agricultural products may only be imaginable with reference to the existence of particular types of material infrastructure such as farm houses or slaughterhouses, these capital goods are of a very specific, not a dominant relevance at satisfying the desire for nourishment. Therefore we should not give special attention to them in the present context. Moreover, food production does not generally necessitate mass production." (BUHR, Walter. *Infrastructure of the market economy*. [Discussion Paper n. 132-09]. Siegen: University of Siegen. jul. 2009. p. 1-74. Disponível em: <http://www.wiwi.uni-siegen.de/vwl/repec/sie/papers/132-09.pdf>. Acesso em 25 ago. 2013. p. 14).

tríplice desdobramento: enunciados sobre as razões para direitos subjetivos, enunciados sobre os direitos subjetivos como posições e relações jurídicas e enunciados sobre a exigibilidade jurídica dos direitos subjetivos.[201]

Quanto às razões para os direitos subjetivos, fala-se em finalidade da norma; quanto aos direitos subjetivos como posições e relações jurídicas, tem-se o direito subjetivo propriamente dito e suas relações com as razões (finalidade da norma) e com a proteção de tais direitos subjetivos (exigibilidade jurídica); quanto aos enunciados sobre a exigibilidade jurídica dos direitos subjetivos, apresentam-se na dimensão da capacidade jurídica para a exigibilidade de um direito. Trata-se, nessa última acepção, da clássica lição de Hans Kelsen no sentido de que a todo direito subjetivo deve corresponder o poder jurídico de fazer valer a satisfação de um dever existente.[202]

E é nessa perspectiva que deve corresponder o aspecto subjetivo em relação à noção de serviços públicos: a de um dever jurídico do Estado em relação à observância dos direitos subjetivos dos cidadãos, em consonância com o interesse público.

Desse modo, a caracterização de um serviço como público implica o reconhecimento do dever do Estado em zelar pelo suprimento das necessidades dos cidadãos de acordo com os direitos consagrados pela Constituição Brasileira.

Muito embora se afirme que os serviços públicos sejam, sob essa ótica, um dever do ente estatal, certo é que sua execução, à exceção daquelas atividades relativas às atribuições originárias do Estado, envolvendo o seu poder de império[203] – tais como a atividade legislativa, de segurança e de prestação jurisdicional –, pode (ou mesmo deve, em determinados casos[204]) ser delegada aos entes privados, por meio de concessão, permissão ou autorização. O serviço público, bem observa Monica Spezia Justen, "situa-se numa posição limítrofe que toca tanto ao direito público quanto ao direito privado."[205]

O artigo 175 da Constituição traz expressa alusão à concessão e permissão dos serviços públicos. Embora não tenha previsto referido artigo a autorização entre as figuras

---

[201] ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais.* São Paulo: Malheiros, 2008. p. 185 e ss.

[202] "À conduta a que um indivíduo é obrigado em face de outro corresponde uma determinada conduta de outro indivíduo. Este pode exigir ou reclamar a conduta do outro, a conduta a que este é obrigado em face dele." (KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*, cit., p. 139).

[203] Norberto Bobbio enumera algumas funções mínimas desempenhadas pelo Estado Moderno, tais como o exercício do poder coercitivo, o poder de impor tributos e o poder jurisdicional. (BOBBIO, Norberto. *Las ideologías y el poder en crisis*, cit., p. 151).

[204] O artigo 223 da Constituição da República estabelece, em relação aos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens o princípio da complementaridade, por meio do qual o Estado tem tanto a obrigação de prestar quanto a obrigação de delegar o exercício de tais serviços.

[205] JUSTEN, Monica Spezia. *A noção de serviço público no direito europeu.* São Paulo: Dialética, 2003. p. 225.

delegatárias do Estado, tal instituto é previsto expressamente nos incisos XI e XII do artigo 21 do Texto Constitucional, os quais aludem competir à União explorar determinados serviços de forma direta ou indireta, "mediante autorização, concessão ou permissão".

Tratando do caráter de não exclusividade da prestação de serviços de interesse público, Vicente Pina Lourdes Torres afirma que, reservadas as atividades nucleares da Administração, os limites da competência entre o setor público e o setor privado são dados pela possibilidade de desenvolvimento eficaz da qualidade da prestação de serviços.[206] A prestação de um serviço público pelo Estado ou por quem lhes faça as vezes não afasta o imperativo da eficiência econômica[207], tampouco retira, por si só, tal atividade do domínio econômico[208].

Por outro lado, a transferência da execução de tarefas públicas à iniciativa privada não implica a devolução à sociedade da titularidade da função pública.[209] O que importa asseverar, aqui, é que o Estado não se esvai do seu dever jurídico de zelar pela prestação de tais serviços, seja diretamente, seja indiretamente, por meio de delegação, seja, ainda, por meio da iniciativa privada – quando caracterizada hipossuficiência ou em garantia do interesse público externalizado por políticas públicas[210] –, hipóteses nas quais deve exercer seu poder de regulação de tais atividades[211], nos termos do artigo 174 da Constituição.

---

[206] TORRES, Vicente Pina Lourdes. La iniciativa privada en el sector público: externalización de servicios y financiación de infraestructuras. Madrid: AECA, 2003. p. 14.

[207] "Como advierte Marcou, en un análisis comparativo de diversas experiencias, algunos fracasos recientes demuestran que el recurso a la inversión privada no puede liberar nunca al poder público de sus responsabilidades y que, en sentido contrario, la intervención de éste en modo alguno hace desaparecer los imperativos de eficiencia económica y, por último, que la participación del sector privado tampoco garantiza siempre la exactitud de las decisiones económicas." (LOZANO, Ana María Juan; MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez. La financiación privada de infraestructuras públicas..., cit., p. 16).

[208] Nesse sentido, entre outros: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. A nova regulamentação dos serviços públicos. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, n. 1, fev./abr. 2005, p. 1-18. p. 7. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/floriano-de-azevedo-marques-neto/a-nova-regulamentacao-dos-servicospublicos>. Acesso em: 17 jun. 2013.

[209] Cf. LOZANO, Ana María Juan; MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez. La financiación privada de infraestructuras públicas…, cit., p. 16.

[210] Na lição de Floriano de Azevedo Marques Neto, o principal critério para balizar a regulação estatal ou a autorregulação na economia é o dos interesses envolvidos. Segundo o autor, "a regulação estatal irá se justificar quando: i) houver significativas externalidades; ii) houver hipossuficiências não protegidas de maneira plena pelos mecanismos de regulação transversal; iii) houver objetivos públicos para o setor, previstos em políticas públicas explícitas." (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Regulação estatal e autorregulação na economia contemporânea. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, v. 9, n. 33, p. 79-94, jan. 2011. p. 93).

[211] Vicente Pina Lourdes Torres chega a afirmar que "las privatizaciones, y especialmente la externalización de servicios públicos, están cambiando el papel del sector público en el sentido de que tiende, más que a prestar servicios, a garantizar que los mismos se proporcionen en términos razonables." (TORRES, Vicente Pina Lourdes. La iniciativa privada en el sector público..., cit., p. 30).

3.1.4 A perspectiva formal dos serviços públicos

Ao lado dos critérios material e subjetivo, comumente é apresentado como elemento caracterizador dos serviços públicos, pela doutrina, o critério formal, atinente ao regime jurídico do direito público.

Diante dessa perspectiva, para que seja caracterizado como público, o serviço deve estar submetido a um conjunto de regras de Direito Público, entre elas o dever de prestação de tal serviço, a observância do princípio da supremacia do interesse público, da universalidade, da impessoalidade, da continuidade, da modicidade de tarifas, entre outras.[212]

É certo que, por inúmeras vezes, a exemplo do seu artigo 175, parágrafo único, a Constituição deixa ao legislador ordinário a tarefa de disciplinar o regime jurídico a que se submeterá a prestação de serviço, ao determinar que compete à lei estabelecer os direitos e deveres dos prestadores, dos usuários e do Poder Público.[213] De qualquer modo, a própria Magna Carta reservou um regime jurídico próprio à Administração Pública, informada, de acordo com o artigo 37 da Constituição, pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. E mais, do seu artigo 37, §6º, extrai-se a responsabilização objetiva aplicável àquelas pessoas jurídicas de direito privado que prestarem serviços públicos.

Desta forma, seja atrelado a um sentido orgânico, formado pelos órgãos da Administração, quanto em um sentido material, composto pelas atividades de caráter público delegadas pelo Estado, pode-se dizer haver um regime jurídico próprio como critério informador dos serviços públicos.[214]

---

[212] Cf. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 617-620. Também nesse sentido, do autor: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Privatização e serviços públicos. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 22, 1998. p. 172-180.

[213] Veja-se, a esse respeito, a lição de Carlos Ari Sundfeld: "[...] não consigo, ao examinar a Constituição, localizar onde estaria a definição desse regime único; o que encontro, em sucessivas passagens, é a previsão de que cabe às leis disciplinar os direitos e os deveres de prestadores, de usuários e do Poder Público." (SUNDFELD, Carlos Ari. Introdução às agências reguladoras. In: _____ (Coord.). *Direito administrativo econômico*. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 17-38. p. 33).

[214] Partilha desse entendimento Romeu Felipe Bacellar Filho. Afirma o autor que "não podemos concordar com a idéia de desvincular o serviço público do regime jurídico administrativo. [...] Estes princípios podem ser entendimentos como de obediência obrigatória não somente pela Administração Pública em sentido subjetivo (órgãos da Administração Pública direta, autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de

Não se olvide, aqui, das críticas a esse critério como elemento caracterizador dos serviços públicos, já apresentadas, entre outros, por Eros Roberto Grau. Para o autor, além do privilégio da forma em detrimento do conteúdo, a adoção de tal aspecto perpetraria uma tautologia: tal serviço não se caracteriza como público por estar submetido a um regime de direito público, mas sim o contrário, ou seja, determinada atividade fica sujeita ao regime de direito público por se tratar de um serviço público.[215]

Parece, contudo, que o tema deve ser enfocado também sob tal aspecto, sobretudo em razão da finalidade essencial dos serviços prestados, atrelando-se-lhes, nesse sentido, as obrigações de universalização, continuidade e modicidade tarifária, sem se descurar das peculiaridades de cada setor.

A caracterização de um serviço como público, assim, não prescinde do critério formal, sob pena de se negar a coexistência de regimes ou se qualificar como serviço público, por exemplo, os serviços de telecomunicações e o de energia elétrica prestados sob o regime de direito privado. Se é certo que tais serviços podem ser submetidos a regime de direito público, não menos certo é que podem ser submetidos ao regime de direito privado, com a previsão de liberalização da exploração de mercado, a flexibilização de preços, entre outros, não se lhes impondo, nessa hipótese, a observância dos deveres de universalidade e continuidade.

Cabem, aqui, as palavras de Vitor Rhein Schirato, no sentido de que o regime jurídico dos serviços públicos há de ser procurado no direito positivo, o qual "deve estar diretamente relacionado com sua finalidade essencial, que é garantir o provimento de uma necessidade de bem ou serviço para a população."[216]

3.2 Delineamentos para a caracterização da noção de serviços públicos e de interesse público

---

economia mista que compõem a Administração Pública indireta), mas também pela Administração em sentido objetivo, da atividade administrativa, que inclui o serviço público." (BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. A natureza contratual das concessões e permissões de serviço público no Brasil, cit., p. 19).

[215] GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de* 1988..., cit., p. 145.

[216] SCHIRATO, Vitor Rhein. *Livre iniciativa nos serviços públicos.* Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 33.

Diante dos subsídios obtidos nos tópicos anteriores para a caracterização dos serviços como públicos, parece claro que o seu "núcleo"[217] – ou a "zona central sólida"[218] – pode ser entendido como aquelas atividades desempenhadas pela Administração Pública direta ou indireta, no âmbito de suas atribuições públicas, sob um regime de direito público. Já em relação às "fronteiras"[219] – ou ao "círculo exterior de incerteza" [220] –, é certo que devem ser aplicados, para o exame de cada caso, os critérios da *materialidade*, da *subjetividade*, sob a perspectiva do dever do Estado, bem como do *regime jurídico aplicável*, para se verificar a possibilidade ou não de se atribuir, a uma determinada prestação de serviço, a designação do caráter público.

Sob tal perspectiva, o serviço público pode ser conceituado como o serviço ligado a funções do Estado, com vistas à concretização de interesses públicos. Com o adjetivo público, congregam-se aquelas atividades as quais o Estado tem o dever de realizar, por si ou por outrem, manifestadas em razão do interesse público inerente, prestadas direta ou indiretamente, de forma universal e contínua.

Embora em uma acepção lata se possa congregar na expressão serviços públicos todos aqueles que têm por fim o interesse comum[221], em homenagem à clareza sempre objetivada em um trabalho científico, a expressão serviço de interesse público parece congregar, com maior rigor, aqueles serviços que, embora sejam permeados por incumbências de interesse geral e voltados à realização do bem comum, não sejam necessariamente prestados pelo Poder Público, tampouco sob um regime necessariamente de direito público.[222]

---

[217] MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*, cit., p. 72-73.
[218] ROSS, Alf. *Direito e justiça*, cit., p. 142.
[219] Em alusão ao termo utilizado por Edgar Morin, em sua obra *Introdução ao pensamento complexo* (Op. cit., p. 72-73).
[220] Para se utilizar da expressão cunhada por Alf Ross, em seu *Direito e justiça* (Op. cit., p. 142).
[221] "Nosso direito administrativo tem arraigada uma forte concepção de serviço público, que ora se apresenta com uma conotação ampla, quase sinônimo de função pública, ora se mostra numa acepção mais restrita, associada à utilidade ofertada aos cidadãos, fruível individualmente e economicamente apreciável." (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os contratos de parceria público-privada (PPP) na implantação e ampliação de infraestruturas. In: SILVA, Leonardo Toledo da (Coord.). *Direito e infraestrutura*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 281-302. p. 286). V. também, do mesmo autor: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. A nova regulação dos serviços públicos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 228, p. 13-29, abr./jun. 2002.
[222] Cabe aqui, de qualquer modo, a advertência de João Dácio Rolim e Maria João Carreiro Rolim, no sentido de que tanto a noção de "serviço público" quanto a noção de "serviços de interesse econômico geral" são conceitos de natureza aberta, determinados mais por seus elementos essenciais que por limites fixos (ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação: o desafio de financiar serviços públicos de infra-estrutura em mercados competitivos: um exemplo europeu. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*: homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 214-264. p. 246).

Em defesa dessa perspectiva, Paulo Modesto afirma que, entre os serviços tipicamente públicos e as atividades de exploração econômica[223], há uma terceira categoria, a dos serviços de relevância pública, que, embora tangenciem o interesse coletivo, não foram designadas pela Constituição ou pela lei como de titularidade exclusiva do Poder Público. Constituem uma zona jurídica intermediária, na qual os sujeitos envolvidos atuam de forma ordinária, sem delegação, porém muitas vezes submetidos a alguns princípios de direito público como a regularidade e continuidade.[224] A própria Constituição, em seu artigo 129, inciso II, traz referência aos serviços de relevância, pelos quais tem o Ministério Público a função de zelar. Também em seu artigo 197 a Constituição faz expressa referência aos serviços de saúde como serviços de relevância pública, sujeitos à regulação e fiscalização do Estado.

Em uma acepção um pouco mais ampla, Luís Martín Rebollo trata da categoria dos chamados serviços de interesse geral, a qual abarca os serviços de mercado ou não, considerados pelas autoridades como serviços de interesse público. Segundo o autor, "servicio de interés general se refiere a las actividades, públicas o privadas, que cumplen misiones de interés general y están sometidas, por ello, a obligaciones de servicio público en atención a razones diversas que plasman valores colectivos comúnmente asumidos: la cohesión social, en medio ambiente, la protección de los consumidores, la igualdad social, la garantía de un común bienestar."[225]

É nesse contexto que se verifica a transformação da própria noção de serviço público a que aludem Alfonso Pérez Moreno e Encarnación Montoya Martín, "que deja paso a las llamadas obligaciones de servicio público o *public utilities*, además de otras técnicas, como la sustitución de la concesión por la autorización y la redefinición del papel

---

[223] A segunda forma de atuação do Estado na ordem econômica diz respeito às atividades de exploração econômica em sentido estrito. No artigo 1º, inciso IV, da Constituição da República, tem-se a livre iniciativa como um dos fundamentos do Estado. Outra não é a prescrição do artigo 170, parágrafo único, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica. Trata-se dos serviços de conteúdo mercantil, que consubstanciam atividade de titularidade privada, nas quais a atuação do Poder Público está restrita àqueles casos de segurança nacional, relevante interesse coletivo ou de monopólio da União (artigos 173 e 177 da Constituição).

[224] Segundo o autor, "são de relevância pública as atividades consideradas essenciais ou prioritárias à comunidade, não titularizadas pelo Estado, cuja regularidade, acessibilidade e disciplina transcendem necessariamente a dimensão individual, obrigando o Poder Público a controlá-las, fiscalizá-las e incentivá-las de modo particularmente intenso." (MODESTO, Paulo. Reforma do Estado, formas de prestação de serviços ao público e parcerias público-privadas: demarcando as fronteiras de "serviço público", "serviço de relevância pública" e "serviços de exploração econômica" para as parcerias público-privadas. In: SUNDFELD, Carlos Ari. *Parcerias público-privadas.* São Paulo: Malheiros, 2005. p. 433-486. p. 456). Nesse mesmo sentido: ALVARENGA, José Eduardo de. O serviço público. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. I. p. 319-374. p. 361-362.

[225] REBOLLO, Luis Martín. Servicios públicos y servicios de interés general…, cit., p. 103.

de la Administración como regulador o garante de la prestación o actividad en niveles adecuados de continuidad, libre concurrencia y estándares de calidad (…).” [226].

Com efeito, como se verificou, não são apenas os serviços pertencentes ao núcleo conceitual dos serviços públicos propriamente ditos que permeiam a realização dos interesses públicos, o que levou Juan José Montero Pascual a concluir que “la figura del servicio público es protagonista de una historia ya larga, que ha diluido su significado, adaptándolo a las necessidades de cada momento histórico [...].”[227]

Nessa medida, há serviços prestados por particular que revelam lídimo interesse público. Ainda que um determinado serviço seja de interesse geral, sua prestação pode ser conferida a terceiros alheios à esfera estatal.

A prestação dos serviços por particular, todavia, não desfigura a necessidade do Estado do exercício de suas funções, desenvolvendo a atividade de regulação. Como bem reconhecem Ana María Juan Lozano e Jesús Rodríguez Márquez, o recurso à gestão privada não implica a devolução à sociedade da titularidade da função pública, conservando o setor público a titularidade das funções na provisão de bens e serviços, a qual é incrementada pela responsabilidade pública em três frentes: a atividade de regulação, a tomada de decisões na realização de novos projetos de investimentos e o controle da atividade desenvolvida.[228]

A caracterização dos serviços como de interesse público, assim, oferece importante norte para a formulação de políticas públicas, bem como para a preservação dos deveres estatais na consecução desse *múnus* público, com a observância do dever de regulação e promoção de condutas orientadas ao desenvolvimento.

---

[226] MORENO, Alfonso Pérez; MARTÍN, Encarnación Montoya. Formas organizativas del sector empresarial del Estado. In: BOLETIM DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA. *Os caminhos da privatização da Administração Pública* [VI Colóquio Luso-Espanhol de Direito Administrativo]. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 59-110. p. 69.

[227] PASCUAL, Juan José Montero. Regulación, desregulación y la última crisis del servicio público. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, Madrid, n. 30, p. 441-466, sept. 2007. p. 442.

[228] LOZANO, Ana María Juan; MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez. La financiación privada de infraestructuras públicas…, cit., p. 16-17.

4 OS SERVIÇOS DE INFRAESTRUTURA E SEUS ASPECTOS MATERIAL, SUBJETIVO E FORMAL

4.1 Serviços de infraestrutura: delimitação do seu objeto

Inicialmente utilizado em um contexto militar[229], o termo infraestrutura hodiernamente pode ser analisado sob aspectos econômicos, sociais, políticos, jurídicos, entre outros. No campo do Direito, a categoria das infraestruturas tem seus contornos submetidos às peculiaridades de cada sistema jurídico.[230] Talvez seja essa a razão primordial de não haver, na doutrina, um consenso acerca da definição do termo infraestrutura.[231] Não obstante, e com vistas a evidenciar seus principais elementos, buscar-se-á delinear uma possível acepção do termo[232], enfatizando suas características fundamentais.

Uma análise puramente etimológica do termo infraestrutura indica uma referência ao que está abaixo ("infra") de uma construção ("estrutura"), englobando, usualmente, sob essa perspectiva, instalações, ou mesmo os serviços a ele relacionados, que se

---

[229] O termo infraestrutura era utilizado para referir-se ao aparato militar, tais como os quarteis, aeródromos, entre outros. (WEBER, Barbara; ALFEN, Hans Wilhelm. *Infrastructure as an asset class*: investment strategies, project finance and PPP. Wiltshire: Willey, 2011. p. 7).

[230] O termo infraestrutura torna-se ainda mais instável quando são analisadas as infraestruturas de caráter transnacional. Em casos tais, como aponta Michael B. Likosky, não obstante os regramentos jurídicos distintos, os Estados muitas vezes se organizam para oferecer uma resposta conjunta com vistas a proteger tais sistemas. (LIKOSKY, Michael B. *Law, infrastructure and human rights.* New York: Cambridge, 2006. p. 93).

[231] "Because there is no one definition of what constitutes infrastructure, much less universally accepted standards as to what level of such investment should be, measure of infrastructure needs are usually somewhat judgmental and frequently controversial." (PETERSEN, John E.; HOLSTEIN, Catherine; WEISS, Barbara. The future of infrastructure needs and financing. In: LAMB, Robert; LEIGLAND, James; RAPPAPORT, STHEPHEN (Ed.). *The handbook of municipal bonds and public finance.* New York: New York Institute of Finance, 1993. p. 724-787. p. 724-725).

[232] Cabe aqui a advertência de Charles S. Pierce, no sentido de que não se afigura possível, em um trabalho científico, uma imposição arbitrária de termos e notações, sendo indispensável, contudo, um acordo representativo de uma noção geral acerca do seu uso, "um acordo entre a maioria dos co-operadores a respeito da maioria dos símbolos, que não seja demasiado rígido, mas que, no entanto, prevaleça, e isto num grau tal que haja um pequeno número de diferentes sistemas de expressão que têm de ser dominados." (PIERCE, Charles S. *Semiótica.* 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 2003. p. 39-40).

encontrariam no subsolo.[233] Mas não somente aquelas obras e serviços localizados no subsolo, como em todo o espaço geográfico – a exemplo do setor de energia elétrica, que comumente se utiliza do espaço aéreo – enquadram-se no conceito de infraestrutura.[234]

São inúmeros os enfoques doutrinários dados ao termo infraestrutura.[235]

Há, por um lado, acepções que focalizam a infraestrutura sob uma perspectiva material, das obras relacionadas a um mercado de interesse geral. Nesse sentido, e embora confira ao termo uma acepção mais ampla, Brett M. Frischmann salienta que a palavra infraestrutura geralmente evoca a noção de construção de grandes instalações para servir ao consumo público.[236] Englobaria, sob essa perspectiva, os bens móveis e imóveis relacionados à produção dos bens e serviços necessários à satisfação das necessidades dos indivíduos, geralmente referenciadas a uma rede, cujos custos de produção tornam cogente sua produção em escala.[237]

Pela noção de rede, depreende-se o sistema pelo qual as infraestruturas adquirem sentido por referência ao todo no qual se incluem.[238] Acrescendo às obras a noção de interligação em uma rede, Rafael Caballero Sánchez defende que o termo infraestrutura em rede pode ser entendido como "instalaciones de valor estratégico, ramificadas por el territorio y con conexión física entre sus extremos, caracterizadas por su configuración unitaria al estar entrelazadas, su capacidad limitada y su duplicación antieconómica debido a sus altos costes de implantación, por todo lo cual constituyen conductos del paso

---

[233] Juan Miguel de la Cuétara defende um conceito amplo de infraestrutura, porém sem deixar de observar que, "en el lenguaje ordinario, la infraestructura es algo que está debajo de otra cosa, a la que sostiene y permite funcionar." (MARTÍNEZ, Juan Miguel de la Cuétara. Sobre las infraestructuras en red. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, Madrid, n. 1, p. 13-46, jun. 1998. p. 17).

[234] Ao tratar do assunto, bem registra José A. Gomez-Ibañez que o termo infraestrutura ("infrastructure") também é comumente identificado com o termo "public utilities". (GOMEZ-IBAÑEZ, José A. *Regulating infrastructure*: monopoly, contracts and discretion. Cambridge: Harvard University Press, 2003. p. 4).

[235] A doutrina costuma trazer diferentes classificações das infraestruturas, tais como material e imaterial, econômica e social, principal ou acessória, entre outras, cujo exame refoge ao escopo da presente tese, devendo ser salientados seus elementos essenciais, como se verá adiante. Sobre o assunto: TORRISI, Gianpiero. Public infrastructure: definition, classification and measurement issues. *Economics, Management and Financial Markets*, New York, v. 4, n. 3, p. 100-124, sept. 2009.

[236] FRISCHMANN, Brett M. *Infrastructure*: the social value of shared resources. New York: Oxford: 2012. p. 4.

[237] Essa primeira acepção de infraestrutura também é apresentada por Reimut Jochimsen e Walter Buhr, reconhecendo tais autores que tal perspectiva não retrata o termo em sua completude: JOCHIMSEN, Reimut. *Theorie der infrastruktur*: grundlagen der marktwirtschaftlichen entwicklung. Tübingen: J.C.B. Mohr, 1966. Apud TORRISI, Gianpiero. Public infrastructure..., cit., p. 106; BUHR, Walter. *What is infrastructure?* [Discussion Paper n. 107-03]. Siegen: University of Siegen. p. 1-27. Disponível em: <http://www.wiwi.uni-siegen.de/vwl/repec/sie/papers/107-03.pdf>. Acesso em 24 ago. 2013. p. 8-12.

[238] Na clássica definição de Manuel Castells, a noção de rede pode ser compreendida como um conjunto de nós interconectados. (CASTELLS, Manuel. A sociedade em rede: do conhecimento à política. In: CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo (Orgs.). *A sociedade em rede:* do conhecimento à acção política. Belém: Imprensa Nacional, 2005. p. 17-30. p. 20).

obligado para participar en un determinado mercado de interés general."[239] Vê-se, na definição do autor, a importância da interligação das instalações, as quais têm limitada capacidade e possuem valor estratégico.

Mas não somente aquelas obras ligadas a uma rede podem ser englobadas sob o conceito de infraestrutura. Nesse sentido, Dieter Biehl propõe a distinção entre as infraestruturas em rede e as infraestruturas em núcleo; as primeiras referindo-se a estradas, ferrovias, redes de água e esgoto, redes de fornecimento de energia, telecomunicações, entre outras; as segundas referindo-se a escolas, hospitais, museus, caracterizados por um elevado grau de imobilidade, indivisibilidade e não interconectividade.[240]

Além da perspectiva material, as infraestruturas podem ser abordadas, também, sob o ponto de vista subjetivo, para salientar o capital humano. Compreenderiam, nessa linha, o número de trabalhadores e as respectivas qualificações dos agentes para a função.[241]

De igual modo, ao termo pode ser conferido um enfoque formal. Denominada por Reimut Jochimsen, grande estudioso do assunto – em classificação posteriormente adotada por Walter Buhr –, como "infraestrutura institucional", tal categoria compreenderia todo o conjunto de regras e costumes, bem como as instalações e procedimentos necessários à sua garantia e implementação por parte do Estado.[242] A infraestrutura institucional pode ser entendida, assim, como um objeto das políticas públicas a serem implementadas pelos governos.[243]

---

[239] SÁNCHEZ, Rafael Caballero. *Infraestructuras en red y liberalización de servicios públicos*, cit., p. 151.

[240] BIEHL, Dieter. The role of infrastructure in regional development. In: VICKERMAN, Roger W. (Ed.), *Infrastructure and regional development.* London: Pion, 1991. Apud TORRISI, Gianpiero. Public infrastructure..., cit., p. 110-111. Também nessa linha, Barbara Weber e Hans Wilhelm Alfen englobam sob a expressão "infraestrutura social" os bens e serviços não referenciados a uma rede, ligados à educação, saúde, administração e cultura. (WEBER, Barbara; ALFEN, Hans Wilhelm. *Infrastructure as an asset class...*, cit., 2011. p. XVIII). Propondo uma abordagem ligeiramente diferente, José Luis Villar Ezcurra sustenta que seria redundante falar-se em infraestrutura em rede, já que, para o autor, "todas las infraestructuras son redes o se encuentran conectadas a uma red que, a su vez, puede ser continua o descontinua y física o virtual". (EZCURRA, José Luis Villar. Las infraestructuras públicas: viejos y nuevos planteamientos. In: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2001. p. 69-118. p. 83).

[241] Nesse sentido: JOCHIMSEN, Reimut. *Theorie der infrastruktur:* grundlagen der marktwirtschaftlichen entwicklung. Tübingen: J.C.B. Mohr, 1966. p. 133. Apud TORRISI, Gianpiero. Public infrastructure, cit., p. 106; e BUHR, Walter. *What is infrastructure?*, cit., p. 6. Para tais autores, embora essa perspectiva influencie a análise do termo, como, por exemplo, no caso de implementação de políticas da ordem econômica, também não o representa em sua completude.

[242] JOCHIMSEN, Reimut. *Theorie der infrastruktur:* grundlagen der marktwirtschaftlichen entwicklung. Tübingen: J.C.B. Mohr, 1966, p. 117. Apud TORRISI, Gianpiero. Public infrastructure, cit., p. 106; BUHR, Walter. *What is infrastructure?*, cit., p. 4.

[243] Como afirma Gianpiero Torrisi, "(…) institutional infrastructure stems from the term "economic constitution" and can be considered the real implementation of the norms in the "institutional basis" of the market economy. Thus, institutional infrastructure, being assigned the function of social integration of values, is the object of economic and legal policy." (TORRISI, Gianpiero. Public infrastructure, cit., p. 107).

Sob a perspectiva material, enfocada na presente tese, o termo infraestrutura ultrapassa os lindes da mera obra, capital humano ou regras postas na sociedade, podendo, além de trazer ínsita a ideia de rede, abarcar, sob uma perspectiva dinâmica, os serviços necessários ao desenvolvimento de uma organização.[244] Como bem reconhece Walter Buhr, o termo infraestrutura material, o que também se aplica à infraestrutura pessoal e à infraestrutura institucional, "[...] shall not be defined with reference to the properties of material infrastructure, but shall be drawn closer by indicating its functions."[245]

Nessa linha, Bernardo Tavares de Almeida e Hélcio Tokeshi asseveram que a infraestrutura deve ser enfocada sob o aspecto do serviço subjacente à obra, o que ajuda a priorizar as dimensões mais importantes na provisão de serviços públicos.[246] Enquadram-se no conceito de infraestrutura, assim, os serviços transporte, comunicação, saneamento básico, irrigação, energia elétrica, gasoduto, oleoduto, entre outros.

As infraestruturas apresentam, de uma forma geral, os seguintes elementos característicos[247]: *(i)* servem ao interesse geral, desempenhando um papel chave ao viabilizar a prestação de um serviço essencial aos cidadãos[248]; *(ii)* alto custo econômico para o seu planejamento e execução, requerendo grandes investimentos em ativo fixo e, muitas vezes, custos irrecuperáveis; *(iii)* prolongada vida útil dos bens que lhe dão suporte;

---

[244] Também nessa linha, entre outros: FROÉS, Fernando. Infra-estrutura pública: conceitos, importância e intervenção. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. II. p. 219-343. p. 222.

[245] "[...] não deverá ser definido com referência às propriedades da infraestrutura material, mas deverá ser abordado pela indicação de suas funções." (BUHR, Walter. *What is infrastructure?*, cit., p. 12. (Tradução livre). Também salientando a necessidade do enfoque das infraestruturas sob uma perspectiva funcional: TORRISI, Gianpiero. Public infrastructure..., cit., p. 104).

[246] E prosseguem os autores: "Pensar em infraestrutura como um serviço também ajuda a desenvolver projetos que sejam mais sustentáveis porque permite explicitar, além do impacto da obra em si, as necessidades de insumos e resíduos, efluentes e emissões, ou seja, o impacto ambiental durante a execução das atividades. Ao pensar no serviço abrimos o leque de alternativas técnicas para sua provisão, podendo inclusive chegar à conclusão de que não é necessária obra nova. E, de maneira fundamental, focar nos serviços permite pensar nos sistemas que compõem a rede de serviços públicos necessários ao nosso bem-estar como cidadãos." (ALMEIDA, Bernardo Tavares; TOKESHI, Hélcio. Os gargalos de infraestrutura e a criação de um sistema moderno de serviços públicos. GIAMBIAGI, Fabio; PORTO, Cláudio (Orgs.). *2022*: propostas para um Brasil melhor no ano do bicentenário. Rio de Janeiro: Elsevier-Campus, 2011. p. 149-162. p. 150-151).

[247] Sobre as características do termo infraestrutura: SÁNCHEZ, Rafael Caballero. *Infraestructuras en red y liberalización de servicios públicos*, cit., p. 152-159; ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. *Desenvolvimento e princípios da tributação...*, cit., p. 243. WEBER, Barbara; ALFEN, Hans Wilhelm. *Infrastructure as an asset class...*, cit., p. 7-8.

[248] "El valor estratégico de las infraestructuras proviene del papel clave que juegan para la organización de un mercado concreto de interés general que no sería posible sin la correspondiente red, en consecuencia, de transcendente valor que tienen esas instalaciones en el Estado de bienestar, del que se espera que provea ciertos servicios esenciales a sus ciudadanos (comunicaciones, transportes, abastecimiento de energía)." (SÁNCHEZ, Rafael Caballero. *Infraestructuras en red y liberalización de servicios públicos*, cit., p. 152-153).

(iv) sua construção gera, em regra, grandes impactos ambientais, a recomendar a extensão de uma única rede geral a que todos tenham acesso.

Há, ainda, aqueles setores de infraestrutura nos quais se verifica uma forte tendência ao monopólio natural, empregando bens duráveis e especializados, tornando os fornecedores e usuários vulneráveis uns aos outros.[249]

Em relação a tais setores, há que se acrescentar as seguintes características[250]: *(i)* caráter arterial e imobilizado das infraestruturas, caracterizado por sua forma ramificada ao longo do território, proporcionando uma conexão física entre os extremos; *(ii)* caráter unitário da rede, por não ser viável econômica, ambiental ou administrativamente a sua duplicação, e de capacidade limitada; *(iii)* forte economia de escala, representando a forma mais econômica de servir aos seus usuários.[251]

Caracterizando os serviços de infraestrutura como serviços de utilidade pública, Daniel Yoshio Shinohara e José Roberto Ferreira Savoia acrescentam, também nessa linha, que tais serviços apresentam como características complementares *(i)* a submissão ao controle de agências governamentais e *(ii)* a previsibilidade da demanda, considerando que projetos envolvendo esse tipo de serviço têm, em regra, receitas estáveis e uma demanda futura relativamente previsível.[252]

Permitindo o exame do termo sob um enfoque dinâmico – o que implica a noção de um sistema para o provimento dos serviços de interesse público –, elegeu-se, na presente tese, o exame da tributação na prestação de tais serviços, e não da construção da obra em rede, isoladamente considerada.[253] Tal enfoque permite uma abordagem tanto estruturalista

---

[249] GOMEZ-IBAÑEZ, José A. *Regulating infrastructure*..., cit., p. 3. Interessante observar, a respeito dos monopólios naturais, que "some infrastructure projects, such as roads and water systems, display pronounced economies of scale; that is, they have high up-front (or fixed) costs to build and low incremental (or marginal) costs to operate and maintain, making it economically feasible for only one entity to undertake them (commonly referred to as a 'natural monopoly')." (CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE AND JOINT COMMITTEE ON TAXATION STUDY. Subsidizing infrastructure investment with tax-preferred bonds. In: SCOTT, Michael D. (Ed.). *Role of tax preferences in financial infrastructure.* New York: Nova Science Publishers, 2010. p. 83-138. p. 88-92).

[250] Cf. SÁNCHEZ, Rafael Caballero. *Infraestructuras en red y liberalización de servicios públicos*, cit., p. 152-159; e GOMEZ-IBAÑEZ, José A. *Regulating infrastructure*..., cit., p. 4.

[251] "The economy of scale mean that the cheapest way to serve a community is with a single company, particularly if the local network has a relatively low density of traffic." (GOMEZ-IBAÑEZ, José A. *Regulating infrastructure*..., cit., p. 4).

[252] SHINOHARA, Daniel Yoshio; SAVOIA, José Roberto Fernandes. *Parcerias público-privadas no Brasil.* Barueri, SP: Manole, 2008. p. 2.

[253] É clara a distinção entre as etapas de construção, manutenção e gestão das infraestruturas, com a consequente prestação de serviços a ela ligados. Como pondera Juan Miguel Cuétara Martínez, "las infraestructuras se construyen, se gestionan, y se mantienen. De estas tres actividades – que, de nuevo, pueden confiarse a distintos sujetos – la mas importante es, con mucho, la gestión, puesto que es tarea del gestor de una infraestructura atribuir derechos de uso de la misma a otros, de tal forma que no se produzcan

quanto funcionalista do Direito na promoção dos serviços de infraestrutura, sejam eles serviços públicos propriamente ditos, sejam eles serviços de interesse público.[254] Sobre a estrutura em rede, aliás, bem observa Thiago Marrara que podem elas ser destrinchadas em dois componentes abstratamente considerados: o primeiro, "um conjunto de entes, partes ou elementos"; o segundo, "um modo de organizar que lhes confira coerência, funcionalidade ou utilidade".[255] Em relação à infraestrutura, sobressai, de um conjunto de equipamentos interligados, a sua funcionalidade, revelada ou pela prestação de serviços públicos propriamente ditos, ou pela prestação de serviços de interesse público.

Essa abordagem ampla do termo infraestrutura também é apresentada em estudo do National Research Council[256], o qual reconhece que a compreensão do termo passa não apenas *(i)* pelos elementos que compõem as instalações das obras públicas, como também *(ii)* pelo tratamento sistemático dos serviços prestados, aí compreendidos os procedimentos operacionais, práticas de gestão e políticas de desenvolvimento, complementada *(iii)* pelas demandas da sociedade.[257] Na mesma linha, esse aspecto funcional das infraestruturas, ligado às demandas da sociedade, é enfatizado por Brett M. Frischmann, ao afirmar que os recursos de infraestrutura são meios compartilhados para a persecução de muitos fins.[258] Outra não é a opinião de Walter Buhr, o qual, ao enfatizar a importância de uma análise funcional do termo, define infraestrutura de uma determinada área como a soma de todos os dados econômicos relevantes, que tenham a função de mobilizar as potencialidades dos agentes econômicos.[259] Também sob essa perspectiva, Gianpiero Torrisi conceitua as infraestruturas como os bens e serviços aptos à satisfação das tarefas dos agentes econômicos originadas das exigências físicas e sociais dos seres humanos.[260]

---

interferencias, que las redes puedan montarse y los servicios prestarse fluidamente." (MARTÍNEZ, Juan Miguel de la Cuétara. Sobre las infraestructuras en red, cit., p. 21).

[254] Não se incluem, aqui, portanto, as obras e serviços adjacentes relacionados à implantação de uma "infraestrutura" que, em que pese seja da titularidade estatal, não implique a prestação de um serviço público, na acepção do termo adotada na presente tese (cf. item 3.2). É o clássico exemplo de um estádio de futebol de titularidade de um Estado ou de um Município, o qual, como anota Floriano de Azevedo Marques Neto, "embora possa se tratar de um bem público, nele não se cogita a prestação de um serviço público, o que impediria se pensar em uma concessão comum de serviço público precedida da obra pública consistente na edificação de um estádio." (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Os contratos de parceria público-privada (PPP) na implantação e ampliação de infraestruturas, cit., p. 287).

[255] MARRARA, Thiago. *Bens públicos, domínio urbano, infra-estruturas.* Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 176.

[256] NATIONAL RESEARCH COUNCIL. *Infrastructure for the 21st Century*: framework for a research agenda. Washington, D.C.: The National Academies Press, 1987.

[257] NATIONAL RESEARCH COUNCIL. *Infrastructure for the 21st Century*..., cit., p. 4.

[258] FRISCHMANN, Brett M. *Infrastructure*..., cit., p. 4.

[259] BUHR, Walter. *What is infrastructure?,* cit., p. 16.

[260] TORRISI, Gianpiero. Public infrastructure..., cit., p. 107.

Com efeito, as infraestruturas não são um fim em si, mas instrumentos necessários para o desenvolvimento econômico e social de uma determinada região.[261] Nessa linha, as infraestruturas de rede podem ser entendidas como um conjunto de elementos e bens que se encontram organizados para a satisfação de fim ou fins concretos, apresentando uma dimensão coletiva ou uma vocação comunitária.[262] Juan Miguel Cuétara Martínez alude aos serviços de infraestrutura como serviços de especial repercussão na vida econômica e social de um país.[263] Outra não é a opinião de Ashley Brown, que defende que, em razão das infraestruturas encontrarem-se intimamente atreladas ao bem-estar social, são comumente vistas como algo que transcende a uma simples atividade econômica em sentido estrito.[264] O já apontado estudo realizado pelo National Research Council estatui que os sistemas de infraestrutura são essenciais para a vida social, política e econômica da nação.[265]

E de fato o são. É difícil negar que o bom desempenho dos serviços de infraestrutura compõe um dos fatores necessários à manutenção da qualidade de vida aos cidadãos.[266] Não se trata, aqui, de bens e serviços considerados supérfluos, mas sim dos bens e serviços essenciais à subsistência[267], cuja acessibilidade é uma das condições para um processo de desenvolvimento.[268]

---

[261] Também nesse sentido: YESCOMBE, E. R. *Public-private partnerships*: principles of policy and finance. Oxford: Elsevier, 2007. p. 1. Para o autor, "public infrastructure can be defined as facilities which are necessary for the functioning of the economy and society. This are thus not an end in themselves, but a mean of supporting a nation economy and social activity, and includes facilities which are ancillary to these functions, such as public-sector offices and accommodation." (Ibidem, p. 1).

[262] Cf. SANFIEL, Andrés M. González. *Un nuevo régimen para las infraestructuras de dominio público*…, cit., p. 246-247.

[263] MARTÍNEZ, Juan Miguel de la Cuétara. Sobre las infraestructuras en red, cit., p. 18-19.

[264] Em suas palavras, "in addition to being a business, they are viewed as being charged with the 'public interest'". E prossegue o autor, para concluir que "[...] as a result, of both its social and economic characteristics, governments have always sought to exercise significant control over these basic industries. That control has traditionally been exercised by either outright ownership or through the exercise of regulatory oversight, and, in some cases, by both." (BROWN, Ashley. *Infrastructure*: the regulatory and institutional dimension, p. 1-36, jun. 2010. Disponível em: <http://www.hks.harvard.edu/hepg/Papers/2010/ABrown_UNCTAD60110%20(2).pdf>. Acesso em: 25 mar. 2013. p. 1).

[265] NATIONAL RESEARCH COUNCIL. *Infrastructure for the 21st Century*..., cit., . p. 1.

[266] Sobre o assunto: SHAH, Anwar. Overview. In: _____. (Ed.). *Public services delivery*. Washington: The World Bank, 2005. p. XXIII-XXXVIII. p. XXVII.

[267] Corroborando esse entendimento, Walter Buhr reconhece que compõem o conceito de infraestrutura material apenas os bens e serviços essenciais à subsistência: "Since we as purchasers turn our attention to the want-satisfying qualities with which goods and services are endowed it is suggested here to designate material infrastructure outputs as existence goods and services (as opposed to luxury goods and services)." (BUHR, Walter. *Infrastructure of the market economy*..., cit., p. 14)

[268] Também sobre o assunto, entre outros: ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação..., cit., p. 242.

Estudos têm sido feitos nesse sentido, com o fim de determinar a correlação entre infraestrutura e desenvolvimento.[269] Grande parte dos autores concorda que tanto as obras quanto os serviços de infraestrutura, ao proporcionarem uma economia de escala, com ganhos de produtividade e melhoria nas condições de transporte, comunicação, saneamento, alimentação, saúde, educação, possibilitando o provimento de serviços essenciais aos cidadãos, mantêm relação direta com o desenvolvimento.[270]

Como reconhece André Castro Carvalho – cuja análise, embora se refira às obras de infraestrutura, em tudo se aplica aos serviços a elas relacionados –, faz-se necessária uma visão instrumental da infraestrutura, que não é um fim em si mesmo, mas sim deve cumprir uma função específica. E prossegue para concluir que "uma determinada infraestrutura não é desenvolvida per se – ela deverá sempre estar relacionada a fatores de melhoria das condições de vida da população ao seu redor, ou de seus potenciais utentes, bem como permitir o desenrolar das atividades econômicas produtivas."[271] Barbara Weber e Hans Wilhelm Alfen chegam a identificá-la como a espinha dorsal na organização de uma economia[272] e Richard Bird, por sua vez, como o núcleo para o desenvolvimento nacional e regional.[273] Outra não é a opinião de David Alan Aschauer, ao concluir que as infraestruturas proporcionam possíveis ganhos para a qualidade de vida do cidadão em

---

[269] Cite-se, entre outros, o importante estudo de David Alan Aschauer: ASCHAUER, David Alan. Why is infrastructure important? p. 21-50. Disponível em: <http://www.bos.frb.org/economic/conf/conf34/conf34b.pdf>. Acesso em: 31 out. 2013. p. 47-48.

[270] Nesse sentido também é a lição de Muhammad Imran e Javeria Niazi "Physical infrastructure stock development has many important direct and indirect effects to an economy. These effects operate through various channels. For example, through labor productivity gains resulting from improved information and communication technologies, reductions in time wasted commuting to work and stress, improvements in health and education, and through improvements in economies of scale and scope throughout the economy. On the supply side, there is both a direct channel (infrastructure capital stock serves as a production factor), and an indirect one (improved infrastructure affects technological progress). From a demand side point of view, infrastructure provides people with services they need and want--water and sanitation; power for heat, cooking, and light; telephone and computer access; and transport." (IMRAN, Muhammad; NIAZI, Javeria. Infrastructure and growth. *The Pakistan Development Review*, Islamabad, v. 50, n. 4, p. 355-364, 2011. Disponível em: <http://go.galegroup.com/ps/i.do?id=GALE%7CA334708949&v=2.1&u=capes58&it=r&p=AONE&sw=w>. Acesso em: 31 ago. 2013. p. 355).

[271] CARVALHO, André Castro. *Infraestrutura sob uma perspectiva pública*: instrumentos para o seu desenvolvimento. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 159.

[272] WEBER, Barbara; ALFEN, Hans Wilhelm. *Infrastructure as an asset class...*, cit., p. 7.

[273] BIRD, Richard. Decentralizing infrastructure: for good or for ill? *Policy Research Working Paper*, n. 1258. World Bank: Washington, 1994. p. 1-36. Disponível em: <http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/1994/02/01/000009265_3961006021258/Rendered/PDF/multi0page.pdf>. Acesso em: 31 ago. 2013. p. 4.

termos de saúde, segurança, oportunidades econômicas, entre outros, assim como contribuem para o desempenho econômico de um país.[274]

Os serviços de infraestrutura podem servir, assim, de meio à implementação dos direitos sociais dos cidadãos, consubstanciando um instrumento para o desenvolvimento.

Diante de tais subsídios, pode-se afirmar, sob uma perspectiva funcional-estruturalista, que o termo infraestrutura tem seu núcleo representado por um conjunto de elementos materiais e imateriais compostos por equipamentos e serviços necessários à criação e funcionamento de uma organização[275], os quais são, via de regra, contidos, conectados ou referenciados a uma rede e servem à consecução de um interesse comum, com vistas à promoção do desenvolvimento.

4.2 Os diferentes sujeitos na prestação de serviços de infraestrutura

Analisado o termo infraestrutura sob a perspectiva de seu objeto, cumpre perquirir, agora, quais os sujeitos envolvidos na prestação de tais serviços. Possível verificar, nesse sentido, a prestação de serviços pelo próprio Estado, bem como a descentralização do exercício de tal mister, por meio de concessões e permissões de serviço público, por exemplo.

Sob essa perspectiva, e utilizando-se da classificação apresentada por Diogo de Figueiredo Moreira Neto acerca das prestações indiretas de serviços[276], tem-se as seguintes modalidades de prestação de serviços de infraestrutura: *(i)* prestação atribuída por lei às autarquias (prestação autárquica); *(ii)* prestação realizada pelas entidades paraestatais, aí incluídas as empresas públicas, as sociedades de economia mista e suas respectivas subsidiárias e as fundações públicas (prestação paraestatal); *(iii)* prestação concedida ou permitida às pessoas de direito privado para execução de serviços de interesse público

[274] ASCHAUER, David Alan. Why is infrastructure important?, cit., p. 47-48.
[275] O termo organização, aqui, é apreendido de acordo com a teoria institucional de Douglas North, compreendendo o grupo de indivíduos unidos por alguma identidade comum em relação a um determinado objetivo. São organizações, sob essa perspectiva, os corpos políticos, como os partidos políticos e as agências reguladoras, os corpos econômicos, como as empresas, cooperativas e sindicatos, os corpos sociais, como as igrejas, escolas e universidades. (NORTH, Douglas C. *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico.* 1. reimp. México: Fondo de Cultura Económica, 1995. p. 15).
[276] MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 481-484.

(prestação contratual); *(iv)* prestação realizada mediante a associação de pessoas, na qual ao menos uma delas detém competência administrativa, comportando delegações recíprocas (prestação complexa) e, por fim, *(v)* prestação realizada por delegação unilateral do Poder Público a pessoas de direito privado (prestação unilateral). As duas primeiras, acrescidas das fundações públicas e dos consórcios públicos, serão tratadas no item abaixo, acerca da prestação de serviços pelo próprio Estado; as três últimas serão tratadas no item subsequente, acerca da prestação descentralizada dos serviços de infraestrutura.

4.2.1 Prestação de serviços de infraestrutura pelo próprio Estado

O Estado cumpre um papel fundamental no desenvolvimento das infraestruturas. Embora sua participação varie de acordo com o contexto histórico, o ordenamento jurídico de cada Estado e, ainda, com a área específica da infraestrutura em foco, seu papel de titular da função pública e partícipe na prestação do serviço público merece destaque.[277]

O exercício das competências estatais é atribuído às pessoas jurídicas, órgãos e agentes que compõem a Administração central, bem como às entidades da Administração direta e indireta.[278] Desse modo, o Estado pode agir tanto de forma direta, por seus Ministérios e respectivos órgãos, como pode agir por meio de pessoas administrativas por ele criadas, denominadas de Administração indireta.

Na Administração direta estão compreendidos os entes políticos titulares das funções administrativas, a saber, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Em um processo de desconcentração do poder, criam-se os Ministérios e outras repartições, atribuindo-se internamente o desempenho das funções públicas. Já a

---

[277] "[...] the government has played and continues to play a significant and widely accepted role in ensuring the provision of many traditional infrastructures. The role of the government varies according to the context, community, and infrastructure resource in question. In many contexts, private parties and markets play an increasingly important role in providing many types of traditional infrastructure due to, among other things, a wave of privatization as well as cooperative ventures between industries and government. Nonetheless, the government's role as provider, subsidizer, coordinator, and/or regulator of traditional infrastructure provision remains intact in most communities in the United States and throughout the world. The reason [...] is that 'free' markets often fail to meet society's demand for infrastructure." (FRISCHMANN, Brett M. *Infrastructure*..., cit., p. 4).

[278] Sobre o assunto: OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Delegação e avocação administrativas.* 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 41.

Administração indireta é composta pelas autarquias, as fundações públicas, os consórcios públicos e mistos, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as sociedades controladas. Assim, ao lado da desconcentração do poder, que não se restringirá apenas ao Chefe do Poder Executivo, irradiando-se pelos Ministérios e seus órgãos, verifica-se a descentralização do poder: anteriormente concedidas aos entes políticos, as competências administrativas passam a ser exercidas também por outros sujeitos de direito, criados por lei ou por autorização administrativa.[279]

A participação do Estado na atividade econômica[280] é tema que encerra grande polêmica, verificando-se movimentos polarizados entre o Estado Intervencionista ou o Estado Mínimo. Para além da polaridade entre os sistemas liberal ou intervencionista, verifica-se que a Constituição de 1988 adotou um sistema híbrido, e que a participação do Estado no domínio econômico, seja para a prestação de serviço público, seja para regular ou fiscalizar as atividades desenvolvidas pelos entes privados, seja, ainda para atuar ao lado da iniciativa privada naquelas atividades de conteúdo mercantil, encontra limite na preservação do bem comum[281].

Deve-se perquirir, assim, acerca da função desempenhada pelo Estado à luz da Constituição, que se delineia a partir dos imperativos da liberdade e da igualdade. Independentemente do ator que esteja diretamente envolvido na prestação do serviço, o que se objetiva é uma maior eficiência a partir da correção de falhas de mercado, bem como a observância de medidas distributivas, incentivando-se ou desencorajando-se determinadas condutas para a redução das desigualdades.[282] Afinal, como bem observa Gustavo Binenbojm, nem o Estado detém o monopólio do interesse público, tampouco a

---

[279] Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 233-235.

[280] Na clássica lição de Eros Roberto Grau, a atividade econômica é gênero que compreende duas espécies: o serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. (GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*, cit., p. 139).

[281] Gaspar Ariño reconhece que o Estado consubstancia um verdadeiro mecanismo de defesa do bem comum. (ARIÑO, Gaspar. *Economia y Estado.* Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003. p. 312. Também nessa linha, ao consignar que a intervenção do Estado na economia tem como norte a preservação do interesse da coletividade: SPITZCOVISK, Celso. Princípios do direito administrativo econômico. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. I. p. 33-100. p. 70-71.

[282] Nesse sentido: RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. *Regulação jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico*, cit., p. 11 et seq.

iniciativa privada detém o monopólio da eficiência[283], devendo ser utilizados os instrumentos aptos à realização do interesse comum.[284]

A partir da década de 90, assistiu-se, no Brasil, a uma onda de reformas que culminou com a Reforma Administrativa do Estado, resultando em uma maior flexibilização dos monopólios estatais, com o desenvolvimento das concessões e parcerias em geral, bem assim em uma séria de privatizações, promovendo-se uma maior interpenetração do setor público com o setor privado. Contudo, ao lado de uma maior participação dos atores privados na prestação de serviço de infraestrutura, em contrapartida à crescente participação do Estado na regulação dos serviços de infraestrutura e realização de atividades de fomento[285], há situações em que o próprio Estado, seja por razões de equidade, ou eficiência, sem descurar da promoção do desenvolvimento, apresenta-se como provedor direto de tais serviços.

No que concerne à "prestação autárquica", tem-se a autarquia como prestadora de serviços públicos. A autarquia é uma pessoa jurídica de direito público, instituída por lei para a execução de atividades administrativas que requeiram uma gestão administrativa e financeira descentralizada, a teor do que prescreve o artigo 5º, inciso I, do Decreto-lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, portanto sob o regime de direito público.[286] Não se confunde, nesse sentido, com os órgãos da Administração direta, eis que possui personalidade jurídica distinta, sendo titular de direitos e deveres em nome próprio.[287]

Já a "prestação paraestatal" é aquela realizada pelas fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista.

---

[283] BINEMBOJM, Gustavo. Prefácio. In: RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. *Regulação jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico*, cit.

[284] Sabe-se que ao Estado, à luz do artigo 175 da Magna Carta, compete a prestação dos serviços públicos, ainda que o seu exercício possa ser descentralizado. Ademais da prestação de serviços públicos pelo Estado, verifica-se a participação estatal na prestação de atividade econômica em sentido estrito, devidamente harmonizada com o princípio da livre iniciativa, à luz do disposto nos artigos 1º, inciso IV, e 170, parágrafo único, da Constituição da República. Assim, possível afirmar que ao Estado também compete o exercício de atividades de conteúdo mercantil, o que se evidencia nos casos relacionados "aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo" (artigo 173 da Constituição) ou, ainda, em caso de "monopólio da União" (artigo 177 da Constituição).

[285] "Mais recentemente, contudo, essa associação direta entre o Estado e a promoção do acesso a serviços públicos essenciais tem passado por diversas alterações decorrentes de um global e gradual processo de liberalização dos setores de infra-estrutura que têm passado por processos de privatização, inserção de competição e estabelecimento de estruturas regulatórias." (ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação..., cit., 242).

[286] Segundo conceitua Marçal Justen Filho, "autarquia é uma pessoa jurídica de direito público, instituída para desempenhar atividades administrativas sob o regime de direito público, criada por lei que determina o grau de sua autonomia em face da Administração direta." (JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 237).

[287] Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 238.

As fundações públicas encontram-se previstas no artigo 5.º, inciso IV, do Decreto n.º 200/1967, que as caracteriza como entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas por lei, que tenha por finalidade "o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento custeado por recursos da União e de outras fontes."

Embora suas formalidades para instituição obedeçam à disciplina do Direito Civil, mediante escritura pública de constituição e inscrição no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, as fundações são regidas, quanto aos demais assuntos, pelas normas de Direito Administrativo.[288]

As empresas públicas e sociedades de economia mista, por sua vez, podem se dedicar à exploração de atividades econômicas e, como tal, "não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado", a teor do que determina o artigo 173, §2º, da Constituição, ou, por outro lado, podem prestar serviços materialmente classificados como serviços públicos.[289]

Tanto assim o é que, como bem observa Celso Antônio Bandeira de Mello, a própria definição de empresa pública trazida pelo artigo 5º do Decreto-lei n.º 200/1967, ao direcionar sua atuação para a exploração de atividade econômica em sentido estrito, não possui a densidade jurídica que normalmente lhe corresponderia.[290] Com efeito, o *caput* do aludido artigo, cuja redação foi conferida pelo Decreto-lei n.º 900, de 29 de setembro de 1969, define a empresa pública como "a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Govêrno seja levado a exercer por fôrça de

---

[288] É controvertida na doutrina, contudo, a classificação das fundações como pessoa jurídica de direito público ou de direito privado. Para Marçal Justen Filho a fundação pública pode ser conceituada como "uma pessoa jurídica de direito privado, instituída mediante autorização legislativa sob a forma de fundação, para o desempenho de atividades de interesse coletivo, destituídas de cunho econômico, mantida total ou parcialmente com recursos públicos." (JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 271). Para Celso Antônio Bandeira de Mello, por sua vez, as fundações públicas são pessoas jurídicas de direito público equiparadas às autarquias, com patrimônio que personifica uma finalidade. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 171). Ao fim, tal diferenciação deve ser verificada na prática, à luz de critérios já explicitados por Maria Sylvia Zanella de Pietro para identificação das pessoas jurídicas de direito público, como sua criação pelo poder público, a finalidade institucional de interesse público, controle administrativo pelo poder público, outorga de prerrogativas públicas. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública*..., cit., p. 78).

[289] Especificamente sobre esse ponto: QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos Santos. O setor público. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. I. p. 129-300. p. 263.

[290] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 176.

contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito". No entanto, o próprio artigo 5º, §2º, do Decreto n.º 900/1969 já infirma tal definição, ao prever a possibilidade de participação no capital da empresa pública de outras pessoas jurídicas de direito público interno, bem como de entidades da Administração Indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

No que diz respeito à expressão "exploração de atividade econômica", não pode ser entendida em sua acepção restritiva, de realização de atividade econômica em sentido estrito. Isto porque o que caracteriza uma empresa como pública é o capital exclusivo do ente público, a qual pode desenvolver atividades econômicas em geral, seja em sua acepção estrita, seja pela prestação de serviços públicos.[291]

A sociedade de economia mista é retratada no artigo 5º do Decreto n.º 200/1967, como "a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta." Há, porém, um elemento essencial à sua definição que não consta em aludido dispositivo: como o próprio nome está a indicar, a conjugação de capitais de ente público com o de particulares. E mais, também aqui são aplicáveis os comentários anteriormente feitos em relação às empresas públicas, no sentido de ser possibilitada a tais entidades – sejam empresas públicas, sejam sociedades de economia mista – a prestação de serviços públicos, e não somente a exploração de atividade econômica em sentido estrito.[292].

No que concerne aos serviços de infraestrutura, merecem destaque, ainda, os consórcios interfederativos, que vêm representando importante instrumento para a gestão

---

[291] Como bem assevera Celso Antônio Bandeira de Mello: "Deveras, algumas empresas públicas efetivamente são concebidas como instrumento de atuação estatal no referido setor. Outras, entretanto, foram criadas e existem para prestação de *serviços públicos*, serviços qualificados, inclusive pela Constituição em vigor, como privativos de entidade estatal ou da própria União. Donde, a atividade em que se substanciam apresenta-se, do ponto de vista jurídico (ainda que não o seja ou não o fosse sob perspectiva extrajurídica), como a *antítese da exploração da atividade econômica*, já que esta, *perante a Lei* Magna, é da alçada dos *particulares*, típica da iniciativa privada – e não do Poder Público. O Estado só pode protagonizá-la em caráter excepcional. E, ao fazê-lo, atua em campo alheio, e não na esfera que lhe é própria, como decorre do art. 170, *caput* e, particularmente, incisos II e IV, e parágrafo único, bem como do art. 173. De resto, assim já o era sob o império do Texto Constitucional precedente." (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 176).

[292] Novamente irreparável a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, ao afirma que às sociedades de economia mista compete tanto a exploração da atividade econômica em sentido estrito quanto a prestação de serviços públicos. E acrescenta: "De resto, dita circunstância é do mais subido relevo, pois *não é idêntico o regime jurídico aplicado a umas e outras*, já que o próprio Texto Constitucional, ora implícita, ora explicitamente, impõe regras só obrigatórias para as exploradoras de atividade econômica [...]." (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 177-178).

de tais serviços.[293] O artigo 23 da Constituição delimita a competência comum entre os entes políticos e o artigo 241, por sua vez, estabelece a possibilidade de gestão associada de serviços públicos, com a colaboração da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios entre si. Com a implementação, a partir da década de 90, do processo de descentralização, passaram os Estados e os Municípios a assumir importantes funções em setores como educação, habitação e saneamento.[294]

Nesse contexto foi editada, em 06 de abril de 2005, a Lei n.º 11.107, que dispõe sobre normas gerais de consórcios públicos (Lei de Consórcios Públicos). Nos termos da aludida lei, possível a formação de consórcios entre entes da mesma ou de diferentes entidades federativas, tendo como um dos seus objetivos a "gestão associada de serviços públicos" (artigo 3º, inciso I). Tais consórcios públicos – afirmam Odete Medauar e Gustavo Justino de Oliveira – "visam atender objetivos comuns dos entes consorciados, e suas atividades são desenvolvidas em sua área de atuação, correspondente ao território dos entes que os compõem (espaço interfederativo)"[295].

Caracterizando-os como sujeitos de direito e obrigações, a Lei n.º 11.107/2005 estabelece, no §1º de seu artigo 1º, que o consórcio público constituirá associação pública ou pessoa jurídica de direito privado.

De acordo com o artigo 6º e seu §1º, da aludida lei, no caso de constituição de uma associação pública, o consórcio será dotado de personalidade jurídica de direito público, integrante da administração indireta de todos os entes da Federação consorciados. Tais

---

[293] ORTOLAN, Marcelo Augusto Biehl. Reforma administrativa, infraestruturas e instrumentos de gestão interfederativa de serviços públicos. In: GONÇALVES, Guilherme de Salles; GABARDO, Emerson (Coord.). *Direito da infraestrutura*: temas da organização do Estado, serviços públicos e intervenção administrativa. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 135-158. p. 143.

[294] Gilberto Bercovici desfere críticas a esse processo. Para o autor, tal descentralização ocorreu de forma não planejada ou coordenada, implicando a ausência de mudanças qualitativas nas políticas sociais e, em alguns casos, até mesmo a sua deterioração. (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 180). De qualquer modo, e sem prejuízo do necessário planejamento e coordenação das políticas para o setor, certo é que, muitas vezes, as dificuldades individuais na prestação do serviço podem ser superadas mediante a conjugação de esforços entre os entes políticos. Também nessa linha de entendimento: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O consórcio público na Lei n.º 11.107, de 6.4.2005. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 3, jul./set. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-3-JULHO-2005-MARIA%20SYLVIA.pdf>. Acesso em: 09 ago. 2013; CHIECO, Thiago Alves. O papel dos consórcios públicos no setor de saneamento básico à luz da Lei n.º 11.445/2007 e do Decreto n.º 7.217/2010. In: OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; DAL POZZO, Augusto Neves (Coord.). *Estudos sobre o marco regulatório de saneamento básico no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 155-219.

[295] MEDAUAR, Odete; OLIVEIRA, Gustavo Justino. *Consórcios públicos*: comentários à Lei 11.107/2005. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 17. Os autores salientam as possíveis vantagens da cooperação entre os entes federativos, como a racionalização do uso dos recursos existentes destinados ao planejamento, programação e execução de objetivos de interesses comuns, a criação ou fortalecimento de vínculos, propiciando uma identidade regional, a instrumentalização da promoção do desenvolvimento local, regional ou nacional e a conjugação de esforços para atender as necessidades da população (Idem).

associações públicas, à luz do artigo 41, inciso IV, do Código Civil (Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002), são consideradas pessoas jurídicas de direito público equiparadas às autarquias, as quais vêm sendo identificadas como "autarquias interfederativas" ou "multifederadas", em razão de pertencerem a mais de um ente da Federação.[296]

Já na hipótese de uma pessoa jurídica constituída mediante o atendimento aos requisitos da legislação civil[297], o consórcio será dotado de personalidade jurídica de direito privado. Ainda que, de acordo com o artigo 6º, §2º, da mencionada Lei de Consórcios Públicos, deva a associação de direito privado observar as normas de direito público no que concerne à realização da licitação, celebração de contratos, prestação de contas e admissão de pessoal, a doutrina vem apontando os grandes desafios criados com essa figura de direito privado. Nesse sentido, salienta Alice Gonzáles Borges que não seria a personalidade jurídica de direito privado a mais adequada para reger relações estabelecidas entre pessoas de direito público interno, com o desempenho de competências afetas ao regime de direito público.[298] Seja como for, acredita-se que os consórcios públicos com personalidade jurídica de direito privado podem, sim, prestar atividades relacionadas ao desempenho de serviços de interesse público, porém sem quaisquer poderes regulatórios.[299]

As relações decorrentes da gestão associada entre os consórcios públicos em que haja a prestação de serviços públicos deverão ser constituídas e reguladas por meio de um contrato de programa (artigo 13 da Lei n.º 11.107/2005), o qual atenderá à legislação de concessões e permissões de serviços públicos e, especialmente no que se refere ao cálculo

---

[296] Cf. PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito administrativo.* 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006. p. 46.

[297] Cogita-se, aqui, da criação de uma associação civil, tal como determina o artigo 53 do Código Civil: "Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos." Outro não é o regramento constante no Decreto n.º 6.017, de 17 de janeiro de 2007, que em seu artigo 2º, inciso I, assim estabelece: "Art. 2º. Para os fins deste Decreto, consideram-se: I - consórcio público: pessoa jurídica formada exclusivamente por entes da Federação, na forma da Lei nº 11.107, de 2005, para estabelecer relações de cooperação federativa, inclusive a realização de objetivos de interesse comum, constituída como associação pública, com personalidade jurídica de direito público e natureza autárquica, ou como pessoa jurídica de direito privado sem fins econômicos; [...]."

[298] BORGES, Alice Gonzáles. Os consórcios públicos na sua legislação reguladora. *Interesse Público*, Porto Alegre, n. 32, p. 227-248, jul./ago. 2005. p. 238. Apud MEDAUAR, Odete; OLIVEIRA, Gustavo Justino. *Consórcios públicos*..., cit., p. 76.

[299] Também nesse sentido o entendimento de Marçal Justen Filho: "Todos os poderes autoritativos cuja atribuição se faz em vista da existência de uma manifestação propriamente estatal não podem ser conferidos ao consórcio com personalidade jurídica de direito privado. Assim, por exemplo, um consórcio com personalidade jurídica de direito privado poderá receber competências prestacionais, mas não regulatórias. Ou seja, poderá explorar atividades de serviços público, mas não será viável ser investido em competências regulatórias. Sob outro prisma, o poder de polícia a ele atribuído será exatamente aquele que se pode reconhecer a uma entidade dotada de personalidade de direito privado." (JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 274).

de tarifas e de outros preços públicos, à de regulação dos serviços a serem prestados (artigo 13, §1º, inciso I, da Lei n.º 11.107/2005).[300]

Do exposto, pode-se verificar a prestação de serviços de infraestrutura pela própria Administração, por meio de suas entidades integrantes da Administração indireta. A participação de tais entes não se restringe, contudo, à prestação dos serviços públicos propriamente ditos, como também a prestação de atividades consideradas estratégicas, prestadas sob o regime de monopólio.

Situações há, no entanto, nas quais o exercício da função administrativa é descentralizado. É o que se verá a seguir.

4.2.2 Prestação descentralizada de serviços: concessões, parcerias público-privadas, permissões, autorizações e outras modalidades

"The time when the public sector was the only channel for infrastructure expansion has long gone." [301] Ao constatar tal realidade, Luc E. Leruth bem reconhece que, à exceção das funções essenciais do Estado, a provisão de serviços de interesse públicos pode ser propiciada pelo setor privado.[302] Multiplicam-se, assim, as formas de participação da

---

[300] Aventa-se que o próprio consórcio público, por sua vez, pode ser sujeito ativo na contratação descentralizada da prestação de serviços públicos, por meio de parcerias público-privadas, por exemplo. Nesse sentido: TAFLA, Vanessa; LIMA, Carolina Caiado. Contratação de PPPs por consórcios públicos. In: SOUZA, Mariana Campos de (Coord.). *Parceria público-privada*: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 201-223.

[301] "A época em que o setor público era o único canal para a expansão da infraestrutura já não mais existe há muito tempo." (LERUTH, Luc E. Public-private cooperation in infrastructure development: a principal-agent story of contingent liabilities, fiscal risks, and other (un)pleasant surprises. *Networks and Spatial Economics*, [S.l.], v. 12, p. 223-237, 2012. p. 224). (Tradução livre).

[302] O autor enumera razões para a prestação de serviços de interesse público pelo setor privado: "- The public sector wants to avail itself of the savoir-faire and the skills of the private sector, which can provide better management in certain circumstances and, ultimately, increased economic efficiency; - It also wants to leverage its limited resources by using taxpayers' money as a catalyst for private funding: more projects can be undertaken and the provision of services increases as a result; and - Both sectors are interested in sharing risks and the best arrangement is reached when each sector takes on the risks it is best equipped to handle." (Idem, ibidem). Também nessa senda é a percepção de Francisco Jiménez de Cisneros Cid, segundo o qual, com a evolução da sociedade, tem-se permitido configurar como dotações privadas determinadas atividades anteriormente pertencentes ao domínio público, tanto sua titularidade como sua gestão, porém abertas ao uso público. (CID, Francisco Jiménez de Cisneros. Hacia un nuevo concepto de infraestructura pública/obra pública desligado del dominio público y del servicio público. In: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2001. p. 53-67. p. 59)

iniciativa privada na prestação de serviços públicos ou de interesse público.[303]

O termo delegação apresenta uma plurivocidade de significados, podendo representar a delegação de poderes, a delegação administrativa, entre outros. O termo é aqui empregado para identificar a transferência do exercício de um serviço público a outrem, seja a outra pessoa jurídica criada pelo Estado, seja a um particular. Trata-se, em verdade, da descentralização[304], transferindo-se o exercício da função para um sujeito distinto e autônomo.[305]

Tanto o artigo 21, incisos XI e XII, quanto o artigo 175 da Constituição fazem alusão à prestação de serviços públicos, os quais podem ser prestados direta ou indiretamente, mediante regime de concessão, permissão ou, ainda, autorização. A atuação dos particulares como delegatários do Poder Púbico é também prevista nos artigos 22, inciso XXVII, e 37, inciso XXI, do Texto Constitucional.

Com as reformas administrativas implementadas na década de 90, iniciando-se um processo de privatização de empresas estatais prestadoras de serviços públicos, assume grande destaque o mecanismo da concessão na prestação dos serviços de infraestrutura, desenvolvendo o Estado seu papel de agente normativo e regulador da atividade econômica, a teor do que determina o artigo 174 da Constituição. A doutrina costuma pontuar, sob essa perspectiva, a interligação das iniciativas de delegação e de descentralização com o princípio da eficiência, objetivando incrementar os resultados qualitativos na prestação dos serviços de interesse público.[306]

As funções públicas passam, assim, a ser exercidas em três níveis: o Estado, por seus Ministérios e respectivos órgãos, tem enaltecida sua função de planejamento; às agências é conferido o papel de guardiãs da boa prestação de serviços, desenvolvendo as funções de regulação e fiscalização; aos parceiros privados em geral é conferida a execução do serviço público. Não obstante a delegação aos particulares da prestação de

---

[303] "De um lado, flexibiliza-se o Direito Administrativo, nele incluindo-se fórmulas de direito privado com as adaptações necessárias. De outro, delega-se aos particulares a realização de determinados serviços públicos, de acordo com a regulamentação e sob a fiscalização do Estado, multiplicando-se as parcerias." (WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel de; WALD, Alexandre de M. *O direito de parceria e a Lei de Concessões*..., cit., p. 54).

[304] Regis Fernandes de Oliveira denomina a delegação de serviços de descentralização, porquanto implica a transferência da atividade que deva ser prestada pelo Poder Público, diante de discriminação constitucional ou legal. (OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Delegação e avocação administrativas*, cit., p. 28).

[305] Nesse sentido: JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 232.

[306] Cf. RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. *Regulação jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico*, cit., p. 82.

grande parte dos serviços de caráter público, "o Estado conserva responsabilidades e deveres em relação à sua prestação adequada"[307].

No Brasil, a experiência em matéria de infraestrutura aponta para a prestação de serviços públicos em grande parte por meio de sociedades de economia mista e empresas privadas, mediante os contratos de concessão e permissão.[308] Como anota Alexandre Santos de Aragão acerca da atividade privada de interesse público, diante da sua relação com o bem-estar da coletividade ou, ainda, por gerar desigualdades e assimetrias para os usuários, "exige autorização prévia para que possam ser exercidas, impondo-se ainda a sua contínua sujeição à regulação da autoridade autorizante e, muitas vezes, às obrigações de universalidade e continuidade."',[309]

A Lei n.º 8.666, de 21 de junho de 1993, ao regulamentar o artigo 37, inciso XXI, da Constituição, como é de amplo conhecimento, trata das normas gerais de licitações e contratos da Administração Pública concernentes, em especial, ao fornecimento de bens, prestação de serviços ou obras públicas pelo particular, mediante a remuneração pela Administração.

Já o Regime Diferenciado de Contratações Públicas, nos termos da Lei n.º 12.462, de 04 de agosto de 2011[310], constitui um procedimento específico para as licitações e contratos necessários à realização *(i)* dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016, *(ii)* da Copa das Confederações da Federação Internacional de Futebol Associação - Fifa 2013 e da Copa do Mundo Fifa 2014, *(iii)* das obras de infraestrutura e de contratação de serviços para os aeroportos das capitais dos Estados da Federação distantes até 350 km (trezentos e cinquenta quilômetros) das cidades sedes dos mundiais anteriormente referido, *(iv)* das ações integrantes do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), constituído, nos termos do artigo 1º do Decreto n.º 6.025, de 22 de janeiro de 2007, de medidas de estímulo

---

[307] BARROSO, Luís Roberto. Agências reguladoras: Constituição, transformações do Estado e legitimidade democrática. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (Coord.). *Uma avaliação das tendências contemporâneas do Direito Administrativo.* Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2003. p. 159-193. p. 170.

[308] Segue, assim, uma tendência mundial, como a que se vê na França : "L'expérience française en matière de réalisation et de gestion d'infrastructures ou d'equipements publics se caractérise par le grand nombre de services publics dont la gestion est déléguée à des entreprises privées ou d'économie mixte, en particulier pour les transports et les services urbains." (ÉTIENNE, M. Jean-Michel. Les relations entre gouvernements et entreprises dans les grands projets: l'expérience française. *Colloque Franco-Vietnamien sur les grands projets d'infrastructures*: aspects juridiques, économiques et financiers. Hanoi: Maison du droit vietnamo-française; Société de législation comparée, Hachette et Lagardère S.C.A., 1997. p. 82-86. p. 83).

[309] ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico*, cit., p. 162-163.

[310] Tramita no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.645, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, a qual questiona, perante os artigos 5º, *caput*, 22, inciso XXVII, 37, *caput* e inciso XVII, e 62 da Constituição da República a constitucionalidade do regime instituído por referida lei. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.645.* Relator: Ministro Luiz Fux).

ao investimento privado, ampliação dos investimentos públicos em infraestrutura e voltadas à melhoria da qualidade do gasto público e ao controle da expansão dos gastos correntes no âmbito da Administração Pública Federal, (v) das obras e serviços de engenharia no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS), bem como (vi) das obras e serviços de engenharia para construção, ampliação e reforma de estabelecimentos penais e unidades de atendimento socioeducativo[311]. Nos termos de seu artigo 10, na contratação das obras e serviços pelo ente público poderá ser estabelecida remuneração variável vinculada ao desempenho da contratada. Assim, se na contratação realizada nos termos da Lei n.º 8.666/1993 há o estabelecimento prévio da remuneração fixa, na contratação realizada de acordo com o regime diferenciado previsto pela Lei n.º 12.462/2011 pode ser estabelecida uma remuneração variável. Como observam, nesse sentido, Maurício Portugal Ribeiro, Lucas Navarro Prado e Mario Engler Pinto Junior, tal conceito de remuneração variável "rompe com o paradigma da exata correspondência entre custo e preço, que permeia a prática administrativa em torno da Lei Federal n.º 8.666/93, apostando no ganho de eficiência que a nova sistemática poderá trazer para as contratações públicas, mormente quando o fato tempo tiver um custo relativo bastante elevado."[312]

Se os procedimentos de contratação previstos pelas Leis n.os 8.666/1993 e 12.462/2011 voltam-se em especial às etapas prévias de construção de obras de infraestrutura, ou, ainda, dos serviços necessários à sua operação pela própria entidade pública, mediante o pagamento de remuneração pelo ente político, a Lei n.º 8.987, de 13 de fevereiro de 1995 dispõe sobre os regimes de concessão e permissão para a prestação de serviços públicos, mediante a remuneração, via de regra, pelos usuários do serviço.

A Lei n.º 11.079, de 30 de dezembro de 2004, por sua vez, ao lado de instituir preceitos específicos aplicáveis tão somente ao ente federal, institui normas gerais das parcerias público-privadas, com a aplicação subsidiária das Leis n.os 8.987/1995 e 8.666/2003, substanciando modalidade de contratação administrativa "na qual se estabelece um vínculo entre o parceiro público e o parceiro privado com vistas à realização e gestão de serviços públicos ou de interesse público ou serviços acompanhados de obras públicas, sob a responsabilidade do último, mediante a repartição

---

[311] A inclusão das obras e serviços de engenharia relacionados aos estabelecimentos prisionais e unidades de atendimento socioeducativo foi incluída pela recém-editada Medida Provisória n.º 630, de 24 de dezembro de 2013.

[312] RIBEIRO, Maurício Portugal; PRADO, Lucas Navarro; PINTO JUNIOR, Mario Engler. *Regime diferenciado de contratação*: licitação de infraestrutura para Copa do Mundo e Olimpíadas. São Paulo: Atlas, 2012. p. 79.

de riscos e contraprestação pecuniária do Estado, exclusiva ou complementada pelo pagamento de tarifas pelos usuários."[313]

A concessão é outorgada mediante atividade administrativa vinculada, por meio de procedimento licitatório, resultando em um contrato administrativo entre as partes. Vem esse instituto assumindo papel cada vez mais relevante no cenário da prestação dos serviços de infraestrutura, o que levou José Luis Villar Ezcurra a afirmar que "la figura concesional es el modelo paradigmático de la gestión privada de infraestructuras".[314]

José Juan Taccone pondera que as concessões devem ser usadas naquelas áreas nas quais se verifique alta probabilidade que impulsionem o desenvolvimento do País. Para tanto, sua outorga encontra ressonância, em especial, naquelas áreas de infraestrutura nas quais haja monopólios naturais, cujos serviços podem ser prestados de forma mais eficiente por uma só empresa.[315]

Embora tanto nas concessões gerais quanto nas parcerias público-privadas haja a prestação de serviços de forma indireta pelo Estado, por meio dos concessionários de serviços, distinguem-se as parcerias público-privadas das concessões comuns em razão do pagamento, naquela, de contraprestação ou remuneração pelo Poder Público. Em casos tais, o projeto não apresenta autossustentabilidade financeira plena, o que afasta o modelo concessório comum, estabelecendo-se um mecanismo de remuneração pelo parceiro público, com a repartição prévia dos riscos e dos benefícios do empreendimento.[316]

Nos contratos de parceria público-privada, a repartição de riscos é elemento nuclear, tomada como uma das diretrizes da contratação, de acordo com o artigo 4º, inciso VI, e artigo 5º, inciso III, da Lei n.º 11.079/2004. Tais riscos podem compreender, como bem acentuam Cliff Hardcastle e Kate Boothroyd, o risco de mercado, decorrente de

---

[313] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado.* Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. p. 35-36.

[314] EZCURRA, José Luis Villar. Las infraestructuras públicas..., cit., p. 114.

[315] TACCONE, Juan José. Inversion privada en infraestructura en el Mercosur. In: PIAGGI, Ana Isabel; ESTOUP, Luis Alejandro (Coord.). *Derecho mercantil contemporáneo*: comercio electrónico, arbitraje comercial internacional, garantías independientes, concurrencia: la hora del balance. Buenos Aires: La Ley, 2001. p. 143-152. p. 147. Constata o autor a importância de se definir, em uma concessão de infraestrutura, qual o melhor modelo para o setor. "En tal sentido, debe analizarse la estructura más apropiada tanto a nivel vertical como horizontal. En sentido vertical, dividiendo las distintas funciones del sector entre empresas diferentes para cada nivel, y en forma horizontal, definiendo el número de empresas que debe actuar en cada nivel." (Ibidem, p. 148).

[316] Fundamentam a repartição de riscos a interdependência e solidariedade entre as partes: "La première fonction du PPP est donc d´établir une interdépendance et une solidarité entre l'engagement de la puissance publique et celui du secteur prive. Cette solidarité est le support d'une mutualisation des risques." (MARCOU, Gérard. Le partenariat public-privé: retrait ou renouveau de l'intervention publique? In: *Partenariat public-privé et collectivités territoriales.* Paris: Documentaion Française, 2002. p. 13-50. p. 37).

mudanças de um determinado sistema econômico; o risco setorial, relativo a alterações nas condições de um determinado bem, empresa ou segmento de mercado; o risco de crédito, que deriva da possibilidade de inadimplemento das dívidas; o risco do inadimplemento da parte, que consiste no risco de que o contratante deixe de cumprir, por fatores externos, as obrigações assumidas; o risco da transação, que decorre de possíveis erros durante a execução de uma transação, os quais possam afetar cada componente do empreendimento; e o risco regulatório, concernente à superveniência de alteração da legislação que regula o setor.[317]

Subdividem-se as parcerias em duas modalidades: as concessões administrativas e as patrocinadas. Na concessão patrocinada, a contraprestação do ente político dá-se como mera complementação ao pagamento das tarifas pelos usuários; já na concessão administrativa, a remuneração é integralmente realizada pelo parceiro público.

Assim, o contrato firmado entre ente público e a iniciativa privada para a execução de serviço acompanhado ou não de obra pública, na concessão administrativa, prevê a retribuição pecuniária somente pelo Poder Público, de acordo com o desempenho do parceiro privado e repartição de riscos. O destinatário dos serviços, na concessão administrativa, é o próprio ente público, seja de forma direta, seja de forma indireta, mediante a prestação de serviços em caráter universal e contínuo aos usuários, sem a cobrança de tarifas. Não há, portanto, o pagamento de tarifas pelos usuários, o que levou Celso Antônio Bandeira de Mello a afirmar que sequer se estaria em frente a um contrato de concessão propriamente dita, diante da inocorrência de pagamento de tarifas pelos usuários do serviço, o que a aproximaria da figura de um contrato administrativo regido pela Lei n.º 8.666/1993.[318] Já nas concessões patrocinadas, ao contrário, há o pagamento de tarifas pelos usuários do serviço, com a complementação de contraprestação paga pelo parceiro público ao parceiro privado.[319]

---

[317] HARDCASTLE, Cliff; BOOTHROYD, Kate. Risks overview in public-private partnership. In: AKINTOYE, Akintola, BECK, Matthias; HARDCASTLE, Cliff. *Public-private partnerships*: managing risks and opportunities. Oxford: Blackwell Publishing, 2003. p. 31-57. p. 36-38. Também sobre o assunto, entre outros: BORGES, Luiz Ferreira Xavier. Parceria público-privada (PPP): riscos e mitigações em operações estruturadas de investimentos de infra-estrutura. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 61-62, jan./dez. 2005, p. 31-76.

[318] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo.* 18ª ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 721.

[319] Como já se escreveu, "As diferenças básicas havidas entre as espécies de parceria público-privadas, portanto, podem ser assim especificadas: *(i)* em relação à remuneração: a concessão patrocinada é remunerada diretamente pelos usuários e complementada pelo parceiro público; a concessão administrativa é remunerada exclusivamente pelo parceiro público; *(ii)* em relação aos destinatários dos serviços: na concessão patrocinada os serviços são destinados aos administrados; na concessão administrativa os serviços

A permissão de serviço público, por sua vez, é outorgada mediante procedimento licitatório, de forma vinculada, porém em caráter precário. Exatamente em razão de sua precariedade, Celso Antônio Bandeira de Mello observa que as permissões teriam uso naquelas hipóteses nas quais não seria necessária a alocação de grandes capitais para a prestação do serviço; cujo equipamento poderia ser mobilizado para destinação diversa, sem maiores transtornos; o serviço não envolvesse implantação física de aparelhamento que adere ao solo ou ainda, quando os riscos em razão da precariedade pudessem ser compensados pela extrema rentabilidade do serviço e curtíssimo prazo de realização da satisfação econômica almejada.[320]

Por fim, a autorização consubstancia-se em ato unilateral do Poder Público, em caráter precário e discricionário. Tem por função precípua a remoção de um obstáculo ao exercício de um direito preexistente.[321] Dada a precariedade da autorização, sua outorga é, à primeira vista, incompatível com a prestação de serviços considerados públicos. Marçal Justen Filho chega a afirmar que a autorização de um serviço público é uma fórmula verbal destituída de sentido lógico-jurídico.[322]

Mas como compatibilizar tal conclusão com o disposto no artigo 21, incisos XI e XII, da Constituição, segundo a qual serviços de infraestrutura, radiodifusão sonora, de sons e imagens, energia elétrica, aproveitamento energético dos cursos de água, navegação aérea, aeroespacial e infraestrutura portuária, serviços de transporte interestadual e internacional de passageiros, entre outros, poderão, além de serem prestados diretamente, ou por meio de concessão ou permissão, serem prestados por meio de autorização?

O artigo 21, nos citados incisos, trata, em verdade, de atividades conferidas à União e que, por sua relevância, ao serem exploradas como serviços de interesse público por

---

são destinados ao ente público, seja direta ou indiretamente, hipótese essa na qual há a prestação de serviços em caráter universal aos administrados; *(iii)* em relação à regulamentação jurídica: as concessões patrocinadas são reguladas pela Lei n.º 11.079/2004 com a aplicação subsidiária plena da Lei n.º 8.987/1995; já as concessões administrativas são reguladas pela Lei n.º 11.079/2004, com a aplicação supletiva somente de determinados dispositivos da Lei n.º 8.987/1995 e da Lei n.º 9.074/1995." (MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 38-39).

[320] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo.* 15. ed., cit., p. 747.

[321] Cf. POMPEU, Cid Tomanik. *Autorização administrativa.* 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 89.

[322] JUSTEN FILHO, Marçal. Serviço público no direito brasileiro. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico*, cit., p. 386. Clémerson Merlin Clève adota o mesmo entendimento: "Tratando-se de atividade sujeita ao regime de autorização, convém reiterar que ela não se enquadra na noção de serviço público [...]." (CLÈVE, Clémerson Merlin. Relevância e imprescindibilidade da infraestrutura portuária: desenvolvimento e soberania nacionais: serviços públicos e preceitos constitucionais fundamentais (valores essenciais e objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil): terminais portuários privativos mistos, outorga de autorização e atividade econômica *stricto sensu*. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 105, v. 402, p. 329-356, mar./abr. 2009. p. 345).

particulares, devem subordinar-se à fiscalização do Estado.[323] De qualquer modo, parece que tal instrumento é mais adequado àqueles casos de "interesses coletivos instáveis ou emergência transitória", como alude Hely Lopes Meirelles.[324]

Maria Sylvia Zanella di Pietro alude ainda, a outras formas de prestação descentralizada de serviços públicos, por meio de atos unilaterais ou por acordos de vontade que caracterizam uma "descentralização por colaboração". Segundo a autora, como exemplos de tais inovações, merecem destaque "a franquia [...]; os contratos de gestão com organizações sociais [...]; a parceria com fundações de apoio [...], associações ou cooperativas, em regra por meio de convênio [...]."[325]

Há que se registrar, de igual modo, o inovador regime de partilha, sistema previsto na Lei n.º 12.351, de 22 de dezembro de 2010, para a exploração e produção dos campos do pré-sal e outras atividades consideradas estratégicas, por meio do qual a propriedade do produto extraído, ao contrário da concessão, é do Estado, cabendo ao contratante a exploração às suas expensas, em troca de parte do produto extraído. Nesse caso, os riscos do negócio são assumidos pelo contratante, que terá como contrapartida a partilha da produção.

Verifica-se, assim, a possibilidade de prestação de serviços de infraestrutura como serviços públicos propriamente ditos ou, de outro modo, como serviços de interesse público, que reclamam a regulação do Estado, porém prestados diretamente pelos entes privados.

4.3 Os regimes jurídicos aplicáveis aos serviços de infraestrutura

Examinados os serviços de infraestrutura sob o enfoque objetivo e subjetivo, passa-se a examinar aspectos formais relacionados aos regimes jurídicos a que está submetida a prestação de tais serviços.

---

[323] Tal entendimento também é defendido por Marçal Justen Filho: JUSTEN FILHO, Marçal. Serviço público no direito brasileiro. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico*, cit., p. 386.
[324] MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro.* 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 407.
[325] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública*..., cit., p. 77.

4.3.1 Panorama dos serviços de infraestrutura e sua regulamentação

Uma das manifestações da pós-modernidade administrativa é, segundo J. Chevallier, o modo em que o particular participa das funções públicas, em um ambiente de maior flexibilização no procedimento de contratação.[326] Tal participação do setor privado bem demonstra a mudança de enfoque em relação à análise da prestação de serviços a que alude Carlos Ari Sundfeld, para quem "não se cuida mais de discutir o caráter público ou privado de certo serviço, mas sim de identificar como ele é regulado pelo Estado no tocante ao aspecto tal e qual."[327]

A expansão da prestação das atividades de interesse público de forma descentralizada traz à tona, no cenário brasileiro, a atividade regulatória nos setores de infraestrutura. Como anota Fernando Froés, já a partir de 1835 verificou-se uma forma de intervenção governamental, no Brasil, por meio das chamadas Cartas de Privilégio, para a exploração de serviços ligados à construção e exploração de estradas de ferro. Na era Vargas, assistiu-se à criação de um aparato institucional de regulação, seguindo-se, com o advento da Primeira Guerra Mundial, uma maior participação das empresas estatais, com a atuação direta do Estado no setor de infraestruturas, cuja tônica se deu até a década de 80 do Século XX.[328] A iniciativa privada ganha destaque a partir de então, com a prestação de inúmeros serviços de infraestrutura pela iniciativa privada, desenvolvendo o Estado, nesse contexto, uma função regulatória e de fomento das atividades consideradas essenciais.

Rafael Izquierdo, em estudo acerca de um novo modelo de gestão e financiamento das infraestruturas, bem salienta a importância de se criar um marco adequado que ofereça segurança jurídica em um ambiente repleto de incógnitas e riscos.[329]

A regulação dá-se mediante o exercício de três funções precípuas, assim retratadas por Alexandre Santos de Aragão: a regulação dos monopólios, na hipótese de competição restrita ou inviável, controlando-se os preços e a qualidade dos serviços e produtos; a regulação para a competição, assegurando-se a livre concorrência no setor privado e, por

---

[326] CHEVALLIER, J. *L'Etat post-modern*e. Paris: LGDJ, 2003. Apud GARCÍA, Julio V. González. *Colaboración público-privada e infraestructuras de transporte*: entre el contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado y la atipicidad de la gestión patrimonial. Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, 2010. p. 42.

[327] SUNDFELD, Carlos Ari. Introdução às agências reguladoras, cit., p. 23.

[328] FROÉS, Fernando. Infra-estrutura e serviços públicos: princípios da regulação geral e econômica. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. I. p. 509-640. p. 511.

[329] IZQUIERDO, Rafael. Estudio preliminar..., cit., p. 27.

fim, a regulação dos serviços públicos, com a observância da sua universalização, qualidade e preço justo.[330] O citado autor, ao conceituar o fenômeno da regulação estatal da economia, salienta sua função promocional de orientação em direções socialmente desejáveis, diante de paradigmas regulatórios como administrativização, fluidez, consensualidade, reflexividade, consensualismo, entre outros.[331] Eis, mais uma vez latente, a função promocional do Direito.

E abra-se aqui um parêntesis para registrar que, tendo em vista o corte metodológico proposto, não serão verificados os mecanismos de regulação dos monopólios, ou mesmo os mecanismos de regulação para competição, abordando-se tão somente a regulação dos serviços públicos propriamente dita, na medida necessária à identificação de um ambiente para a realização da função promocional do Direito, em especial para a utilização dos mecanismos de natureza tributária, como se verá nos capítulos subsequentes. Registre-se, de qualquer modo, que "whenever there is a fear of market distortion or even market failure in an economic sense, for example, natural monopolies or other forms of restriction on competition in case of common assets, the government can and must intervene in the form of regulation."[332]

O mecanismo de regulação contribui para a realização dos fins constitucionais, absorvendo os anseios dos demais subsistemas sociais. Nesse sentido as palavras de Gunther Teubner, para quem "os actos jurídicos devem satisfazer a autopoiesis de ambos os sistemas: disto depende o sucesso regulatório"[333]. E prossegue o autor, para afirmar que, no processo de busca da adequação social do direito num determinado domínio ou área de regulação, "o sistema jurídico deve aumentar os seus conhecimentos sobre os processos, funções e estruturas reais do subsistema social regulado e moldar as respectivas normas de acordo com os modelos científicos dos sistemas envolventes."[334]

---

[330] ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico.* 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 25.

[331] Eis o conceito de regulação apresentado pelo autor: "[...] a regulação estatal da economia é o conjunto de medidas legislativas, administrativas, convencionais, abstratas e concretas, pelas quais o Estado, de maneira restritiva da liberdade privada ou meramente indutiva, determina, controla ou influencia o comportamento dos agentes econômicos, evitando que lesem os interesses sociais definidos no marco da Constituição e orientando-os em direções socialmente desejáveis." (ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico.* 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 37).

[332] "Sempre que houver um receio de distorção do mercado ou mesmo falha de mercado em um sentido econômico como, por exemplo, monopólios naturais ou outras formas de restrição da concorrência em caso de bens de interesse comum, o governo pode e deve intervir na forma de regulamentação." (WEBER, Barbara; ALFEN, Hans Wilhelm. *Infrastructure as an asset class*..., cit., p. 19) (Tradução livre).

[333] TEUBNER, Gunther. *O direito como sistema autopoiético.* Coimbra: Calouste Gulbenkian, 1988. p. 162.

[334] Idem, ibidem.

Surgem, assim, diferentes regimes de regulação, adaptados aos subsistemas aos quais pertencem, em um ambiente de assimetria regulatória a que alude Floriano de Azevedo Marques Neto.[335] O advento das agências reguladoras, no Brasil, bem representa esse processo plural, com a aplicação de graus diferenciados de regulação em relação às mesmas atividades, ora prestadas sob o regime de direito público, ora prestadas sob o regime de direito privado.

E embora não haja, no Brasil, um tratamento unificado acerca dos serviços de infraestruturas, a Lei n.º 11.478, de 29 de maio de 2007, que cria o Fundo de Investimentos em Participações em Infraestrutura, identifica em seu artigo 1º, §1º, para os fins da lei, o seguinte rol de projetos relacionados:

> Art. 1º [...].
> § 1º Para os efeitos desta Lei, consideram-se novos os projetos de infra-estrutura implementados a partir da vigência desta Lei por sociedades especificamente criadas para tal fim, em:
> I - energia;
> II - transporte;
> III - água e saneamento básico; e
> IV - irrigação.
> V - outras áreas tidas como prioritárias pelo Poder Executivo Federal.
> [...].

Por sua vez, o Decreto n.º 7.603, de 09 de novembro de 2011, ao regulamentar, entre outras, as condições para aprovação dos projetos de investimento considerados como prioritários na área de infraestrutura para efeito da emissão das debêntures de infraestrutura[336] a que alude o artigo 2º da Lei n.º 12.431, de 24 de junho de 2011, enumera alguns desses setores:

---

[335] Como defende o autor, a "assimetria regulatória" pode ser entendida como "a admissão, na exploração de serviços públicos, de vários operadores submetidos a graus de incidência regulatória diferençados." (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. A nova regulamentação dos serviços públicos, cit., p. 12). Diante desse processo de pluralismo regulatório, o mesmo autor explicita, em outra oportunidade, a relação da transferência do exercício das funções do Estado aos particulares com a superação da dicotomia público-privado: "É razoavelmente simples de se entender a relação de modificação das funções do Estado com o colapso da dicotomia público/privado. Afinal, como vimos anteriormente, toda a dicotomia se estrutura a partir da delimitação do poder político. Na medida em que o devir do sistema econômico levou ao desbordamento destes limites e que o poder político passou a atuar na esfera dantes reservada aos particulares, põe-se em xeque a apartação das tarefas. Pulverizada a linha demarcatória (se é que, em termos concretos, podemos dizer que a mesma existira mesmo no modelo liberal) entre o que é público e o que é privado, passa a ser freqüente e crescente o intercâmbio entre instrumentos, valores e pressupostos." (MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. *Regulação estatal e interesses públicos*, cit., p. 134).

[336] Trata-se de uma forma de incentivo aos investimentos em infraestrutura, determinando-se que os rendimentos dos adquirentes de debêntures de infraestrutura, se pessoas físicas ou não residentes, e desde que obedecidos determinados requisitos legais, estarão isentos do imposto sobre a renda. Sobre o assunto, entre outros: OLIVEIRA FILHO, Luiz Chrysostomo de. Financiamento de longo prazo e mercado de capitais em

> Art. 2º São considerados prioritários os projetos de investimento na área de infraestrutura ou de produção econômica intensiva em pesquisa, desenvolvimento e inovação, aprovados pelo Ministério setorial responsável, que visem à implantação, ampliação, manutenção, recuperação, adequação ou modernização, entre outros, dos seguintes setores:
> I - logística e transporte;
> II - mobilidade urbana;
> III - energia;
> IV - telecomunicações;
> V - radiodifusão;
> VI - saneamento básico; e
> VII - irrigação.
> [...]

Em verdade, verifica-se para cada setor um regramento distinto, adaptado a cada realidade.[337] Afinal, como salienta Fernando Froés, "em razão da presença da iniciativa privada na infra-estrutura pública, já se firmou a tendência à organização de leis e códigos restritivos no âmbito setorial, por meio dos quais são definidos, de forma detalhada, os procedimentos da regulação para os serviços, investimentos e equipamentos alcançados"[338].

Nessa senda, passa-se a verificar, em brevíssimas linhas – portanto sem a pretensão de se desenvolver um estudo pormenorizado acerca do tema[339], o que refugiria ao escopo dessa tese –, alguns desses diferentes setores regulados de serviços de infraestrutura, apenas para que se possibilite, ao final[340], uma visão panorâmica apta à identificação de características comuns à prestação de tais serviços:

---

investimentos de infraestrutura: novas concessões e parcerias público-privadas. In: OLIVEIRA, Gesner; OLIVEIRA FILHO, Luiz Chrysostomo de. *Parcerias público-privadas:* experiências, desafios e propostas. Rio de Janeiro: LTC, 2013. p. 357-386. p. 370-375. A propósito, já em 1991 Arnoldo Wald aventava a possibilidade de criação de tais debêntures, ao sugerir que "poderíamos conceber a criação de um título novo – a *debênture de infra-estrutura* – que seria um papel de longo prazo, de caráter participativo ou de renda indexada, vinculado à obra e ao serviço público, com a eventual garantia de uma rentabilidade mínima e um tratamento fiscal privilegiado [...]." (WALD, Arnoldo. A luta contra o déficit de infra-estrutura e a concessão de obra como instrumento de modernização da economia brasileira, *Revista de Direito Público*, a. 24, n. 98, p. 12-17, abr./jun. 1991. p. 16).

[337] Salienta Alexandre Santos de Aragão que outra das características da regulação das atividades de interesse público é a setorização, havendo, via de regra, um órgão regulador específico para cada setor. (ARAGÃO, Alexandre Santos de. *Agências reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico*, cit., p. 163).

[338] FROÉS, Fernando. Infra-estrutura e serviços públicos..., cit., v. I, p. 513.

[339] Sobre a legislação aplicável a cada setor de prestação de serviços de infraestrutura, ver, entre outras, a seguinte obra: AGUILLAR, Fernando Herren. *Serviços públicos*: doutrina, jurisprudência e legislação. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 47-50. Como adverte o autor, as regulações setoriais são numerosas, esparsas e complexas, desafiando sua sistematização, porquanto "cada setor regulado tem sua própria coleção de leis, regulamentos, portarias e regulações de toda espécie (Ibidem, p. 47).

[340] Cf. item 4.3.2.

a) Logística, transporte e mobilidade urbana:

A demanda por transportes "é uma demanda derivada, já que está relacionada à satisfação de necessidades como trabalho, estudos, lazer, saúde, movimentação de bens, dentre outros."[341] Com efeito, os serviços de transporte, como também os serviços de logística, implementam facilidades que realizam não apenas o direito constitucional de ir e vir, previsto no artigo 5º, inciso XL, da Constituição da República, tendo como fim mediato propiciar a realização de outros direitos fundamentais, como o direito ao trabalho, saúde, lazer etc.

Nos termos do artigo 21, inciso XII, alíneas "c" a "f", da Constituição, compete à União explorar, direta ou mediante concessão, permissão ou autorização, a navegação aérea, aeroespacial, a infraestrutura aeroportuária, os serviços de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território, os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros, bem como os portos marítimos, fluviais e lacustres.

Os serviços de logística e transporte compreendem, entre outros, aqueles ligados às rodovias, hidrovias, portos, trens, ferrovias e sistemas aeroportuários. Exatamente por isso, encontram-se intimamente ligados ao conceito de mobilidade urbana, identificado pela Lei n.º 12.587, de 03 de janeiro de 2012, que institui a Política Nacional de Mobilidade Urbana (PNMU), como "condição em que se realizam os deslocamentos de pessoas e cargas no espaço urbano" (artigo 4º, inciso II). Mencionada Lei n.º 12.587/2012 prevê, em seu artigo 3º, que o Sistema Nacional de Mobilidade Urbana será formado pelo conjunto de meios de transporte, motorizados ou não; serviços de transporte de passageiros ou de cargas, coletivos ou individuais, públicos ou privados; e das respectivas infraestruturas de mobilidade urbana, como as vias e logradouros públicos, terminais e estações, pontos de embarque e desembarque, equipamentos e instalações, entre outros.

---

[341] MANCINI, Marcelo Tadeu. *Planejamento urbano baseado em cenários de mobilidade sustentável.* Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2009. p. 7.

Para que se confira a máxima extensão possível ao direito de locomoção constitucionalmente previsto, necessário que se estabeleçam limites ao seu exercício, já que "a liberdade de locomoção, assim como qualquer direito fundamental, não é absoluto, sendo frequentemente limitado a fim de permitir a convivência harmoniosa das liberdades."[342] Nessa linha, a lei em comento prevê, entre outras diretrizes, a integração com a política de desenvolvimento urbano e respectivas políticas setoriais de habitação, saneamento básico, planejamento e gestão do uso do solo no âmbito dos entes federativos (artigo 6º, inciso I).

A Lei n.º 12.587/2012 também estabelece como princípios ligados à Política Nacional de Mobilidade Urbana a acessibilidade universal, o desenvolvimento sustentável das cidades, a equidade no acesso dos cidadãos ao transporte público coletivo, a justa distribuição dos benefícios e ônus decorrentes do uso dos diferentes modos e serviços, entre outros (artigo 6º). E a política tarifária do serviço de transporte público coletivo deverá observar, também, a modicidade da tarifa, bem como promover a equidade no acesso aos serviços (artigo 8º).

A essencialidade da mobilidade urbana para o bem-estar da sociedade é frequentemente reconhecida.[343] Tal como pondera Maria da Piedade Araújo, há uma estreita relação entre transporte e desenvolvimento, diante dos efeitos multiplicadores dos investimentos em infraestrutura de transporte, contribuindo para o bem-estar da população, geração de renda e emprego.[344] E a lei em comento bem explicitou tal essencialidade, ao estatuir entre os objetivos da Política Nacional de Mobilidade Urbana a redução da desigualdade e promoção da inclusão social, a melhoria das condições urbanas da população no que se refere à acessibilidade e à mobilidade, bem como a promoção do desenvolvimento sustentável (artigo 7º).

Os serviços de transporte público coletivo serão prestados pelo regime de concessão e permissão, prevendo a lei que, em caso de déficit tarifário, poderá ser apresentado um subsídio tarifário pelo Poder Público (artigo 9º, § 5º). Já os serviços de

---

[342] MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais.* 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 112.

[343] "A mobilidade de pessoas e bens é essencial para o bem-estar da sociedade, sendo um factor determinante para a qualidade de vida das pessoas e transacções económicas." (CUNHA, Irene Dias Ferradeira. *Planeamento e gestão da infra-estrutura viária urbana*: o caso da Póvoa de Varzim. Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia, Universidade do Minho, Braga, 2009. p. 6).

[344] ARAÚJO, Maria da Piedade. *Infraestrutura de transporte e desenvolvimento regional*: uma abordagem de equilíbrio geral inter-regional. Tese (Doutorado) – Escola Superior de Agricultura, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2006. p. 16-17.

transporte coletivo privado serão prestados mediante autorização, sob fiscalização do poder público competente (artigo 11).

O setor dos transportes terrestres é regulado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT, instituída pela Lei n.º 10.233, de 05 de junho de 2001 e responsável pela regulação tanto dos transportes rodoviários como ferroviários.

Referida Lei também instituiu a Agência Nacional de Transportes Aquaviários – ANTAQ, autarquia integrante da Administração Federal indireta que, entre outras atribuições, regula, supervisiona e fiscaliza as atividades de prestação de serviços de transporte aquaviário e de exploração da infraestrutura portuária e aeroviária, exercida por terceiros, preservando o interesse púbico e objetivando, entre outros, a observância dos padrões de eficiência, segurança, regularidade e modicidade nos fretes e tarifas.

Em 05 de junho de 2013, foi editada a Lei 12.815, que dispõe sobre a exploração direta e indireta pela União de portos e instalações portuárias e sobre as atividades desempenhadas pelos operadores portuários. Nos termos do seu artigo 1º, §§1º e 2º, a exploração indireta do porto organizado e das instalações portuárias nele localizadas será realizada mediante concessão e arrendamento de bem público; já a exploração indireta das instalações portuárias localizadas fora da área do porto organizado ocorrerá mediante autorização.

Ao lado da infraestrutura portuária, merece registro também a prestação de serviço de transporte aquaviário, definido como "aquele pelo qual o veículo ou embarcação se desloca por meio líquido, por via marítima, fluvial ou lacustre", o qual, pelo baixo consumo e energia e capacidade de circulação de grandes volumes de carga, é considerado como um setor estratégico.[345]

No que concerne ao transporte aéreo, a Lei n.º 11.182, de 27 de setembro de 2005, institui a Agência Nacional de Aviação Civil – ANAC, entidade integrante da Administração Federal indireta que tem por fim, entre outros, regular e fiscalizar os serviços aéreos.

Por sua vez, o Decreto n.º 7.624, de 22 de novembro de 2011, estabelece, diante da prerrogativa prevista no artigo 3º, inciso II, da Lei n.º 11.182/2005, as condições de exploração pela iniciativa privada da infraestrutura aeroportuária, por meio de concessão.

---

[345] Cf. SOUZA JUNIOR, Suriman Nogueira de. *Regulação portuária*: a regulação jurídica dos serviços públicos de infra-estrutura portuária no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 26.

b) Energia

Os serviços de energia podem compreender, além da energia elétrica, a energia hidráulica, a energia nuclear, entre outras, bem como os setores de petróleo, gás e biocombustíveis.[346] Trata-se de setores estratégicos os quais, dada a sua essencialidade e regulação pelo Poder Público, são considerados serviços de interesse público, mantendo relação direta com o desenvolvimento do País.[347]

A Constituição de 1988, em seus artigos 176 e 177, estabelece as diretrizes e princípios relativos à exploração dos recursos minerais do País. Na atual redação de seus artigos 176, §1º, e 177, §1º, permite a exploração, pela iniciativa privada, dos seus potenciais hidráulicos, bem assim das atividades de pesquisa, lavra das jazidas e refino de petróleo e gás natural.

O setor elétrico no Brasil vivenciou uma profunda reestruturação na década de 90, passando por um processo de desestatização, desverticalização das atividades e busca de uma maior eficiência na prestação dos serviços.[348]

Com a introdução da concorrência no setor, verificou-se sua desverticalização, separando-se o ciclo econômico em quatro etapas distintas: a geração, a transmissão, a

---

[346] "Os *hidrocarbonetos* (líquido em seu estado natural – *petróleo* – e em estado gasoso nas condições atmosféricas normais – gás –, ambos de origem fóssil), assim como os combustíveis derivados da *biomassa* (derivada de matérias vivas como grãos, árvores, plantas), destinados a substituir parcial ou totalmente os combustíveis de origem fóssil, passam a ser disciplinados pela Lei n. 9.478/97, que procurou fixar definições jurídicas para termos técnicos específicos da indústria de petróleo, gás, seus derivados, e mesmo de biocombustíveis (art. 6º, I a XXV)." (FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Curso de direito da energia*: tutela jurídica da água, do petróleo e do biocombustível. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 51). Também nesse sentido: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Agências reguladoras no setor de energia entre especialidade e eficiência. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 57-80. p. 76.

[347] Corroborando esse entendimento, ao tratar das indústrias elétricas, assim já se manifestou Maria João Rolim: "São indústrias de infra-estrutura e, portanto, diretamente relacionadas ao processo de desenvolvimento econômico do país em que se encontram." (ROLIM, Maria João. Tributação e financiamento de obrigações públicas no setor elétrico. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 389-414. p. 391). Karine Finn também é da opinião de que "são os serviços de infra-estrutura, como os de energia elétrica, essenciais para o progresso econômico e social do país, visto que possibilitam um significativo avanço para a qualidade da vida humana." (FINN, Karine. O serviço público de fornecimento de energia elétrica no Brasil. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; BLANCHET, Luiz Alberto (coord.). *Serviços públicos:* estudos dirigidos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007. p. 229-253. p. 230).

[348] LANDAU, Elena; SAMPAIO, Patrícia. Introdução: o setor elétrico em uma visão introdutória. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 1-26. p. 1.

distribuição e a comercialização.[349] As empresas de geração e comercialização de energia passaram a sujeitar-se às regras concorrenciais; as atividades de transmissão e distribuição de energia, por sua vez, dada a inviabilidade de competição na administração das redes, são consideradas monopólios naturais.[350]

O setor é regulado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), criada pela Lei n.º 9.427, de 26 de dezembro de 1996, a quem compete o exercício das funções regulatórias e fiscalizatórias da produção, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, em conformidade com as políticas e diretrizes do governo federal.

Em relação à geração da energia elétrica, a Lei n.º 9.074, de 07 de julho de 1995 estabelece três diferentes regimes jurídicos. O primeiro deles é a concessão do serviço público, submetendo-se a concessionária aos deveres de regularidade, continuidade, generalidade, eficiência, modicidade tarifária, entre outros (artigos 6º, §1º, e 14 da Lei n.º 8.987/1995). A segunda é a autoprodução de energia pelo gerador, para consumo próprio (artigos 11 a 14 e 18 da Lei n. 9.074/1995). Tem-se, ainda, a produção independente de energia elétrica, produzindo-se o insumo eletricidade para comercialização, seja para a concessionária, seja para o destinatário final da cadeia, sem que se submeta o produtor a todas as obrigações que regem a concessão. Como anotam Elena Landau e Patrícia Sampaio, com essa sistemática, "a lei permitiu uma concorrência entre geração pelas concessionárias de serviços públicos e a produção elétrica decorrente dos produtores independentes."[351]

As atividades de transmissão de energia são hodiernamente consideradas atividades autônomas e autossustentáveis, as quais podem ser exploradas pela iniciativa privada, como monopólio natural, mediante contratos de concessão resultantes de leilões de transmissão de energia, para fins de construção, operação e manutenção das instalações de transmissão.[352]

Por sua vez, a distribuição de energia também se faz por meio da outorga de concessão, pelo regime de monopólio, cuja concorrência, como bem anota Elena Landau e Patrícia Sampaio, dá-se *ex ante*, ou seja, na licitação para a concessão de novos

---

[349] SOUTO, Marcos Juruena Villela. Breve apresentação do novo marco regulatório do setor elétrico brasileiro. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 325-259. p. 239.

[350] Sobre o assunto: LANDAU, Elena; SAMPAIO, Patrícia. Introdução..., cit., p. 12.

[351] LANDAU, Elena; SAMPAIO, Patrícia. Introdução..., cit., p. 13.

[352] RENNÓ, Marília; SAMPAIO, Patrícia. Transmissão de energia elétrica: apresentação do modelo brasileiro. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 301-325. p. 304-307.

empreendimentos.[353] A Lei n.º 10.848, de 15 de março de 2004 passa a regular a contratação de compra e venda de energia por parte das distribuidoras, por meio de leilões (artigo 1º, §2º, da aludida lei).

Às transmissoras e distribuidoras exige-se o compartilhamento da infraestrutura e permissão de acesso às linhas de transmissão em condições não discriminatórias, por meio de regulação das agências reguladoras das redes.

No que concerne à comercialização, a prática da atividade pressupõe a outorga de autorização por parte da ANEEL, a teor do que estabelece o artigo 9º do Decreto n.º 2.655, de 02 de julho de 1998, sendo a contratação de energia realizada em dois ambientes distintos: o ambiente de contratação livre, por meio de contratos bilaterais (artigo 10 da Lei n.º 9.648, de 27 de maio de 1998), e o ambiente de contratação regulada, por meio da compra de energia por agentes distribuidores em procedimentos de licitação na modalidade de leilão, ou por meio de leilões públicos (artigo 27 da Lei n.º 10.848/2004).[354]

Ademais dos serviços de energia elétrica, verificam-se, também, os serviços relacionados ao petróleo, gás natural e biocombustíveis.

A atividade petrolífera pode ser subdividida em várias etapas, a saber: exploração ou pesquisa, com a busca de petróleo em áreas pré-determinadas; a produção ou lavra, com a sua extração das jazidas; a importação ou exportação; o refino; o seu transporte, para que o petróleo bruto ou seus derivados cheguem aos seus destinos, a distribuição, que é uma espécie de revenda dos derivados do petróleo no atacado; bem como a revenda aos consumidores finais.

As atividades de exploração e produção ou lavra encontram-se submetidas à concessão; as demais atividades submetem-se a prévia autorização.[355] Observa Celso de Albuquerque Barreto, nesse contexto, que, com o advento da Lei n.º 9.478/1997, existe "sólida base constitucional e legal para que as empresas privadas venham a explorar e produzir petróleo no Brasil, instalar e explorar refinaria de petróleo, construir e operar gasodutos, terminais, importar e exportar petróleos e derivados, exercer, em suma, todas as

---

[353] LANDAU, Elena; SAMPAIO, Patrícia. Introdução..., cit., p. 13.

[354] SOUTO, Marcos Juruena Villela. Breve apresentação do novo marco regulatório do setor elétrico brasileiro, cit., p. 243.

[355] Após afirmar que nas atividades *upstream* compreendem a exploração, desenvolvimento e produção do petróleo e as atividades *downstream* compreendem, por sua vez, a refinação, processamento, transporte, importação e exportação, Fernando Herren Aguillar reconhece haver uma explicação lógica para a diferença de tratamento entre elas, "já que a autorização supõe uma pluralidade de prestadores para uma mesma atividade, o que é perfeitamente concebível nas atividades *dowstream*, ao passo que a concessão representa certo monismo, que é característico das atividades *upstream*." (AGUILLAR, Fernando Herren. *Serviços públicos...*, cit., p. 62).

atividades incluídas no monopólio das atividades de petróleo, o qual, embora continue a ser da União, podem ser exercidas por particulares [...]", celebrando, para tanto, contrato de concessão ou obtendo autorização da ANP.[356]

Inegável, de qualquer modo, o interesse público na prestação de serviços de infraestrutura relacionados ao petróleo. Como, aliás, anota Gilberto Bercovici em relação à exploração dos recursos minerais, "o próprio regime de concessão, determinado constitucionalmente no artigo 176, §1ª, [...] torna claro que esta atividade é uma atividade de interesse público, cujos atos administrativos são de competência da União." [357]

A fixação das políticas públicas para o setor, bem como a expedição dos normativos e expedição dos atos necessários à sua implementação, compete à Agência Nacional do Petróleo (ANP), a qual foi instituída pela Lei n.º 9.478/1997.

Também o gás natural pode ser utilizado para fins energéticos, apresentando, ademais, funções como a cocção e o condicionamento ambiental, combustível, entre outras.[358] Diante de tais funções, vem sendo considerado como uma "alavanca para o desenvolvimento, aumentando a competitividade do setor industrial"[359].

As atividades relacionadas ao gás natural podem ser desenvolvidas em várias etapas, compreendendo tanto a exploração, como o desenvolvimento, com a abertura de poços e implantação da infraestrutura para produção e escoamento, produção, importação e exportação, processamento, transporte, armazenagem e distribuição.[360]

Assim como em relação ao petróleo, as atividades ligadas ao transporte e distribuição do gás natural caracterizam-se como monopólios naturais; já as atividades de produção e comercialização submetem-se à competição, garantindo-se acesso não discriminatório às instalações preexistentes ou a serem constituídas, de acordo com o que estabelece o artigo 58 da Lei n.º 9.478/1997.

---

[356] BARRETO, Celso de Albuquerque. Geopolítica do petróleo: tendências mundiais pós guerra do Iraque de 2003: Brasil: situação e marco regulatório. RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). *Novos rumos do direito do petróleo.* Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, Curitiba: Renovar, 2009. p. 7-28. p. 18.

[357] BERCOVICI, Gilberto. *Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais.* São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 225.

[358] PIRES, Adriano; SCHECHTMAN, Rafael. Gás natural: fundamentos da indústria e do mercado no Brasil. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 327-364. p. 331-332.

[359] LEMOS, Luiz Antônio de Maia. A estrutura contratual da indústria de transporte de gás. In: RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). *Novos rumos do direito do petróleo.* Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, Curitiba: Renovar, 2009. p. 209-225. p. 212-213.

[360] Cf. PIRES, Adriano; SCHECHTMAN, Rafael. Gás natural..., cit., p. 333-335; LEMOS, Luiz Antônio de Maia. A estrutura contratual da indústria de transporte de gás, cit., p. 211-212.

A ANP também regula o setor de gás natural, em especial sua exploração, produção, processamento e transporte, competindo aos Estados a regulação das atividades de distribuição (artigo 25, §2º, da Constituição).

A Lei n.º 9.478/1997 ainda prevê, como um dos objetivos integrantes das políticas nacionais para o aproveitamento racional das fontes de energia, o incentivo à geração de energia a partir da biomassa e de subprodutos da produção de biocombustíveis, "em razão de seu caráter limpo, renovável, e complementar à fonte hidráulica" (artigo 1º, inciso XIV). Sua regulação também compete à ANP, submetendo-se aos deveres impostos pela Lei n.º 9.478/1997.[361]

Regramento específico em relação ao regime geral das concessões utilizado para a exploração e produção de petróleo, gás e outros hidrocarbonetos fluidos é previsto pela Lei n.º 12.351/2010, para a exploração e produção na área do pré-sal e em outras áreas estratégicas, as quais se darão por meio de contratação da União sob o regime de partilha de produção.[362] De acordo com o inciso I de seu artigo 2º, a partilha de produção pode ser entendida como o regime de exploração e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, exercendo o contratado, por sua conta e risco, as atividades de exploração, avaliação, desenvolvimento e produção, adquirindo, em caso de descoberta comercial, o direito à apropriação do custo em óleo, do volume da produção correspondente aos royalties devidos e, ainda, de parcela do excedente em óleo, na proporção, condições e prazos estabelecidos em contrato.

Por fim, no que se refere ao setor de energia nuclear, a Constituição estabelece, em seu artigo 21, inciso XXIII, que compete à União a exploração dos serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e o exercício do monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios nucleares e seus derivados. O seu emprego para geração de energia já se encontra sob o poder regulatório da ANEEL.

---

[361] FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Curso de direito da energia*..., cit., p. 213.

[362] Há, na doutrina, quem aponte para a inconstitucionalidade da lei ao prever o referido regime de partilha, sob o fundamento de que, de acordo com o artigo 176, §1º, da Constituição da República, a exploração dos recursos minerais somente poderá se dar mediante autorização ou concessão da União, sendo necessária uma emenda constitucional para que se altere tal paradigma. Nesse sentido assevera Rejane Porcino Silva que "observando o atual texto constitucional, entendemos que a Lei 12.321/2010 ao criar um novo instrumento jurídico para a exploração petrolífera afronta o disposto na Lei Maior do Estado Brasileiro, e, portanto apresenta uma inconstitucionalidade material, uma vez que em seu teor legisla além dos parâmetros constitucionais." (SILVA, Rejane Porcino. A compatibilidade jurídica da Lei 12.351/2010 e a Constituição. *Juris Way*, p. 1-9, abr. 2012. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=7559>. Acesso em: 27 out. 2013. p. 8).

Do exame dos setores, verifica-se que, embora a ANP congregue a regulação dos setores de petróleo, gás natural e biocombustíveis, o setor elétrico, contrariando uma tendência mundial, é regulado por agência distinta, a ANEEL. Observa Floriano de Azevedo Marques Neto que tal tratamento diferenciado pode decorrer de duas razões: a primeira delas deve-se ao fato de, historicamente, ser a energia elétrica tratada como serviço público da União, e as cadeias de petróleo, gás e energia nuclear tratadas como monopólio; ademais, no serviço de energia elétrica, verifica-se a comercialização de uma *commoditiy*; já nos setores de petróleo e gás natural, há o envolvimento de recursos escassos e exaurimento de bens.[363]

De qualquer modo, como adverte o autor, a existência de duas estruturas regulatórias tem aumentado a ineficiência do setor, seja por duplicar as estruturas, seja, ainda, porque um recorte muito estreito da atividade a ser regulada pode levar a dificuldades como a ausência de competências regulatórias sobre outras etapas da cadeia econômica; a área de atuação do regulado ser mais ampla do que aquela sobre a qual a agência detém competência, o que levaria a uma assimetria de informações; possibilidade de emissão de comandos contraditórios ou não consentâneos com a regulação do setor específico; possibilidade de arbitragem pelo regulado acerca do comando regulatório a que estará sujeito; exploração pelo regulado de eventuais contradições entre estruturas sobrepostas.[364]

Não obstante tal polêmica, o que importa aqui salientar é a importância da prestação de tais serviços, considerados estratégicos ao desenvolvimento nacional.

c) Telecomunicações e radiodifusão

Ao setor de telecomunicações comumente se confere um conceito restrito, para abarcar os serviços relacionados às redes de voz, seja de telefonia fixa ou móvel. Com o avanço das novas tecnologias, contudo, diante do desenvolvimento da linguagem digital, as linhas que demarcam os serviços de telecomunicações daqueles que se utilizam de uma

[363] MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Agências reguladoras no setor de energia entre especialidade e eficiência, cit., p. 77.
[364] MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Agências reguladoras no setor de energia entre especialidade e eficiência, cit., p. 74-78.

plataforma de transmissão de imagens ou de dados tornaram-se mais tênues, o que tem levado a doutrina a defender um tratamento jurídico similar aos serviços de telecomunicações, de rádio e de televisão.[365]

Em relação aos serviços de telecomunicações propriamente ditos, com o advento da Emenda Constitucional n.º 08/1995, que alterou a dicção do artigo 21, XI, da Constituição, previu-se a possibilidade de sua exploração não apenas de forma direta pelo Estado, como, também, por meio de concessão, permissão ou autorização, nos termos da lei, que disporá sobre a organização de tais serviços, sem lhe retirar o status, contudo, de serviço público ou de interesse público.[366]

A transformação do setor de telecomunicações em um mercado de competição não ocorreu de forma automática pela alteração do Texto Constitucional, competindo à lei dispor sobre a organização da exploração dos serviços, bem como a instituição de uma metodologia regulatória específica para o setor.[367]

Dentro desse escopo, a Lei Geral de Telecomunicações, instituída pela Lei n.º 9.472/1997, estabelece os deveres do Poder Público em relação a tais serviços, entre os quais se destaca o de "garantir, a toda a população, o acesso às telecomunicações, a tarifas e preços razoáveis, em condições adequadas" (artigo 2º, inciso I). A organização de tais serviços será fundada no princípio da livre, ampla e justa competição entre todas as operadoras (artigo 6º), submetendo-se, ademais, aos deveres de continuidade e universalização na prestação de tais serviços sob o regime de direito público (artigos 5º e 79).

De tais deveres é possível entrever a função social dos serviços de telecomunicações, os quais funcionam como catalisadores do desenvolvimento, na medida

---

[365] "La amplitud con la que hoy en día se contempla el concepto de telecomunicaciones, y sobre todo por la aparición de las nuevas tecnologías digitales, ha consagrado el *principio de neutralidad tecnológica* como no de los elementos básicos en el tratamiento jurídico de las telecomunicaciones. [...] En la medida en que los mismos servicios pueden prestarse por distintos medios, debe tenderse a un tratamiento jurídico similar. Con el referente de este principio una exclusión radical de la radio y la televisión del ámbito del concepto jurídico de telecomunicaciones no resulta apropiada." (NOVOA, César Garcia. Apuntes sobre la tributación de las telecomunicaciones en España. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário das telecomunicações.* São Paulo: IOB Thomson; ABETEL, 2004. p. 109-165. p. 113).

[366] Também nessa linha: TORRES, Heleno Taveira. Prefácio. In: _____ (Coord.). *Direito tributário das telecomunicações.* São Paulo: IOB Thomson; ABETEL, 2004. p. 23-32. p. 29.

[367] XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *O regime especial da concorrência no direito das telecomunicações.* Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 29.

em que proporcionam uma maior eficiência dos negócios e a acessibilidade aos serviços[368], tornando-se alvos da promoção de "medidas de socialização do direito de comunicação"[369].

O regime de concorrência estabelecido para o setor é devidamente regulado pelo Poder Público[370], instituindo-se para esse fim, nos termos do artigo 8º da Lei n.º 9.472/1997, a Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).

O termo telecomunicação, como registra Heleno Taveira Torres em consonância com as ideias de Pedro Gonçalves, pode apresentar três acepções diversas, para designar tanto o meio de comunicação, como o complexo de redes e sistema e, ainda, o serviço prestado aos usuários.[371] A prestação de serviços de telecomunicações, a qual é instrumentalizada pela infraestrutura em rede, pode se desdobrar, por sua vez, em três diferentes etapas, de transmissão, emissão e recepção, cada uma delas configurando, de forma autônoma, atividade de telecomunicações.[372]

Tais serviços podem ser prestados, de acordo com a Lei n.º 9.472/1997, sob um regime público ou privado (artigo 63, *caput*).[373] Assim, será público aquele serviço prestado mediante concessão ou permissão, cuja prestadora fica sujeita às obrigações de universalização e continuidade (artigo 63, parágrafo único), e privado aquele resultante da livre iniciativa, mediante autorização da ANATEL (artigo 131), sujeito às obrigações comuns de expansão do atendimento.

A prestação de serviços de radiodifusão sonora de sons e imagens, por sua vez, encontra-se expressamente prevista nos artigos 21, inciso XII, alínea "a", e 223 da Constituição da República, os quais estabelecem sua exploração de forma direta, pela

---

[368] Cf. PARKER, Edwin B. Developing third world telecommunications markets. *Information Society*: an International Journal, [S.l.], v. 8, p. 147-167, 1992. p. 156.

[369] TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário das telecomunicações e satélites.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 41. Como conclui o autor, "as obrigações típicas do serviço universal, com o fim dos monopólios naturais, foi a melhor medida para preservar direitos sociais e evitar que a concorrência a regras de mercado gerassem posições dominantes ou concentrações que servissem de obstáculo à prestação eficiente de serviço e atendimento da garantia do dever de respeitar o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana, além dos valores da solidariedade e redução de desigualdades." (Ibidem, p. 49).

[370] "O modelo de competição do setor de telecomunicações estabelecido pela LGT assenta, assim, no binômio *regulação* e *concorrência* (arts. 6º e 7º e 71 LGT), de que são elementos essenciais o regime jurídico do serviço público e a inclusão de hipóteses legais taxativas de desconsideração da personalidade jurídica (arts. 68, 71, 87 e 136, §1º LGT) e de contratação compulsória (arts. 146, inciso I, 153 e 155 LGT)." (XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *O regime especial da concorrência no direito das telecomunicações*, cit., p. 32).

[371] GONÇALVES, Pedro. *Direito das telecomunicações.* Coimbra: Almedina, 1999. p. 10-12. Apud TORRES, Heleno Taveira. *Direito tributário das telecomunicações e satélites*, cit., p. 24-25.

[372] Cf. artigo 60, parágrafo único, da Lei n.º 9.472/1997.

[373] "A diferenciação entre os regimes público e privado e, em especial, a exigência de que apenas as concessionárias de serviços públicos cumprissem metas predefinidas ajudaram a conciliar os objetivos de competição e universalização." (PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. *Direito, economia e mercados.* 4. tir. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. 293-353. p. 305-306).

União, ou também mediante concessão, permissão e autorização, observando-se a complementaridade entre os sistemas privado, público e estatal.

Nos termos do artigo 6º, alínea "d", da Lei n.º 4.117, de 27 de agosto de 1962, o serviço de radiodifusão está compreendido entre os serviços de telecomunicação, e subdivide-se nas modalidades de radiodifusão sonora e televisão.

Trata-se de serviços que, ainda que não prestados diretamente pelo ente estatal, mantêm o interesse público sobre sua prestação. Corroborando essa assertiva, Laura Fernandes de Lima Lira também reconhece que "a prestação indireta desses serviços impõe à pessoa jurídica de direito privado um regime próprio que inclui o interesse público como um dos seus nortes."[374]

Isto se dá porque, tanto os serviços de telecomunicações quanto os serviços de radiodifusão têm reflexos diretos com o desenvolvimento, o que levou César Ricardo Siqueira Bolaño e Ricardo Oliveira Lacerda de Melo a afirmarem que "a criação de rede de informação e de comunicação tem um caráter de infra-estrutura básica para o desenvolvimento, é condição necessária, ainda que não suficiente, para que uma região esteja integrada à economia global"[375]. Como bem pontuam citados autores, a ausência de infraestrutura ligada às comunicações leva à exclusão dessa área do ciclo de investimentos, sendo necessárias políticas de fomento para a redução das disparidades regionais de desenvolvimento.[376]

d) Saneamento básico

Ainda em relação aos serviços de infraestrutura, merecem destaques os serviços de saneamento básico.

---

[374] LIRA, Laura Fernandes de Lima. A radiodifusão como serviço público: consequências para a possibilidade jurídica de imposição de cotas de conteúdo nacional. *Revista de Direito, Estado e Telecomunicações*, Brasília, v. 2, n. 1, p. 103-160, 2010. p. 107.

[375] BOLAÑO, César Ricardo Siqueira; MELO, Ricardo Oliveira Lacerda de. Tecnologias da informação e da comunicação e desenvolvimento regional. *Revista de Economia Política das Tecnologias da Informação e Comunicação*, v. II, n. 2, p. 63-82, jul./ago. 2000. Disponível em: <www.eptic.he.com.br>. Acesso em: 27 out. 2013. p. 76.

[376] BOLAÑO, César Ricardo Siqueira; MELO, Ricardo Oliveira Lacerda de. Tecnologias da informação e da comunicação e desenvolvimento regional, cit., p. 76.

Embora a Lei n.º 11.478/2007, ao tratar dos projetos que podem ser objetos do Fundo de Investimentos em Participações em Infraestrutura, faça alusão, de forma conjunta, àqueles relacionados à "água e saneamento básico" (artigo 1º, inciso III), importa esclarecer que os recursos hídricos podem representar uma matéria bruta para o saneamento, mas com esse não se confundem[377], impactando também outros importantes setores, como a irrigação, a geração de energia hidráulica, entre outros.

Maria Helena Diniz salienta o "grande valor das águas pelo papel que têm na satisfação das necessidades humanas e no progresso de uma nação"[378]. São elas juridicamente caracterizadas, na Constituição de 1988, como bem ambiental (artigo 225 da Constituição), cujo uso é regulado pelo Poder Público, competindo à União, Estados, Distrito Federal e Municípios registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos em seus respectivos territórios, a teor do que prescreve o artigo 23, inciso XI, da Constituição.[379]

O setor de saneamento, com o conjunto de serviços, infraestrutura e instalações operacionais a ele ligado[380], tem relação direta tanto com as políticas públicas concernentes à utilização dos recursos hídricos, como aquelas relacionadas ao desenvolvimento urbano, saúde e meio ambiente[381], as quais devem ser coordenadas.

Prevê a Constituição, em seu artigo 21, que compete à União instituir diretrizes para o desenvolvimento urbano, entre elas o saneamento básico (inciso XX), sendo de

---

[377] Tanto assim o é que o artigo 4º da Lei n.º 11.445/2007, que estabelece as diretrizes para o setor de saneamento, reconhece que a utilização de recursos hídricos na prestação de serviços de saneamento básico está sujeita à outorga de direito de uso. Sobre o assunto: ALOCHIO, Luiz Henrique Antunes. *Direito do saneamento*: introdução à Lei de Diretrizes Nacionais de Saneamento Básico: Lei Federal n. 11.455/2007. Campinas: Millenium, 2007. p. 32-33.

[378] DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro.*14. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. v. IV: Direito das Coisas. p. 224.

[379] Acerca do tema: FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Curso de direito da energia*..., cit., p. 62.

[380] "Costumam ser designadas por 'serviço público de saneamento básico', essencialmente, as atividades de *abastecimento de água e esgotamento sanitário*. Mas estas duas atividades englobam, na prática, muitas outras. O abastecimento envolve a captação da água bruta e sua reservação; a adução (transporte) desta água, por largos dutos, até estações de tratamento; o tratamento desta água; a adução da água tratada; sua reservação; e, finalmente, sua distribuição por meio de uma rede capiralizada até os pontos de consumo (domicílios, indústrias etc.). Já o esgotamento sanitário consiste na coleta de esgotos; no seu transporte por meio de largos dutos até as estações de tratamento; no tratamento deste esgoto; e, finalmente, no seu transporte e destinação final." (SOUZA, Rodrigo Pagani de. A experiência brasileira nas concessões de saneamento básico. In: SUNDFELD, Carlos Ari. *Parcerias público-privadas.* São Paulo: Malheiros, 2005. p. 326-356. p. 328).

[381] Também nesse sentido: GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. A evolução jurídica do serviço de saneamento básico. In: OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; DAL POZZO, Augusto Neves (Coord.). *Estudos sobre o marco regulatório de saneamento básico no Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 15-48. p. 15. RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. *Regulação jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico*, cit., p. 271.

competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios a promoção de programas de melhorias das condições de saneamento (artigo 23, inciso IX, da Constituição).

Da interpretação do texto constitucional, verifica-se que os serviços de saneamento, por manterem relação direta com os meios de subsistência do ser humano, são intimamente ligados ao direito ao desenvolvimento, objetivando a melhoria das condições de vida dos administrados.[382]

Na medida em que ligados ao exercício de funções estatais, sendo submetidos ao marco regulatório do setor, configuram serviços de interesse público. Dinorá Adelaide Musetti Grotti, aliás, reconhece que se encontram presentes, na prestação dos serviços de saneamento básico, os substratos material e formal do conceito de serviço público. Para tanto, parte a autora da premissa de que "o serviço público não significa necessariamente atividade prestada por órgão público", englobando também aqueles serviços cujo planejamento, organização e gestão, direta ou indireta, sejam realizados pelo Estado.[383]

Fazendo alusão ao saneamento, Heleno Taveira Torres salienta também que, independentemente de se tratar de saneamento básico ou privado, não divergem quanto à sua finalidade.[384] Com efeito, ao Poder Público sempre caberá o acompanhamento e fiscalização da execução de tais atividades, dado o interesse público ínsito à prestação de tais serviços.[385]

---

[382] Outra não é a percepção de Luciana Dayoub Ranieri de Almeida, em artigo que aborda essa temática: ALMEIDA, Luciana Dayoub Ranieri de. O saneamento básico como elemento essencial do direito ao desenvolvimento e a correlata orientação da Lei n.º 11.455 de 2007. In: OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; DAL POZZO, Augusto Neves (Coord.). *Estudos sobre o marco regulatório de saneamento básico no Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 69-91. Nas palavras da autora, "[...] o setor de saneamento é serviço cuja prestação eficaz merece atenção e primazia, visto que, profundamente conectado com os meios elementares de subsistência do ser humano, pode (e deve) ser considerado como patamar de realização essencial na concretização do direito ao desenvolvimento, o qual [...] é imprescindível para a progressiva concretização do valor *dignidade da pessoa humana*." (Ibidem, p. 75). Também nessa linha, abordando o saneamento como uma função pública, eis que envolvem uma necessidade de toda a coletividade: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. As parcerias público-privadas no saneamento ambiental. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, n. 2, maio./jul. 2005, p. 1-38. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-2-MAIO-2005-FLORIANO%20AZEVEDO.pdf>. Acesso em: 25. set. 2013. p. 25.

[383] GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. A evolução jurídica do serviço de saneamento básico, cit., p. 35.

[384] TORRES, Heleno Taveira. Medidas tributárias no sistema de exploração, uso e infraestrutura de águas. In: GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso; TORRES, Heleno Taveira. *Tributos, aguas e infraestructuras.* Barcelona: Atelier, 2012. p. 273-296. p. 280.

[385] "[...] a gestão e o saneamento ambientais comportam forte carga axiológica na proteção do interesse público quanto à preservação e ao combate da poluição ou ao manejo indevido das águas." (TORRES, Heleno Taveira. Medidas tributárias no sistema de exploração, uso e infraestrutura de água, cit., p. 280).

A Lei n.º 11.445, de 05 de janeiro de 2007, estabeleceu as diretrizes nacionais sobre o saneamento básico no País, trazendo um marco regulatório ao setor.[386] Contemplou-se, em referida lei, uma visão ampla do saneamento, que não se resume àqueles clássicos conjuntos de serviços, infraestrutura e instalações operacionais relativos ao abastecimento de água e coleta e tratamento de esgoto, para englobar, também, a limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos, drenagem e manejo de águas pluviais urbanas.[387]

Entre os princípios que norteiam o setor, cabe citar a universalização do acesso, a prestação da integralidade dos serviços compreendidos na expressão saneamento básico, a regularidade e continuidade, bem como a articulação com as políticas de desenvolvimento urbano e regional, de habitação, de combate e erradicação da pobreza, de proteção ambiental, de promoção da saúde e outras de relevante interesse social (artigo 2º da Lei de Saneamento Básico)[388].

Em homenagem ao princípio constitucional da solidariedade, o artigo 29, §2º, e 31 da Lei n.º 11.445/2007 prevê que a remuneração ao capital investido pelos prestadores de serviços pode ser obtida, além do pagamento de taxas, tarifas ou preços públicos, mediante a adoção de subsídios tarifários e não tarifários para os usuários que não tenham capacidade de pagamento ou escala econômica suficiente para cobrir o custo integral dos serviços.

e) Irrigação

[386] O setor ainda enfrenta grandes desafios regulatórios, mormente em razão das discussões relativas à titularidade da competência administrativa em relação aos serviços de saneamento básico entre Estados e Municípios (artigos 24, inciso XII, e 30, incisos II e V, da Constituição). Sobre o assunto, entre outros: CAMMAROSANO, Márcio. A divisão constitucional de competências e a cooperação federativa na prestação de serviços municipais de saneamento básico. In: OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; DAL POZZO, Augusto Neves (Coord.). *Estudos sobre o marco regulatório de saneamento básico no Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 143-153.

[387] "No entanto, os serviços apresentam características muito distintas. O abastecimento de água e esgotamento sanitário refletem uma estrutura de rede com altos investimentos em ativos específicos (com altos custos fixos). Já os serviços de limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos precisam de investimentos mais tímidos, sendo certo ainda que os ativos não apresentam a mesma especificidade." (RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. *Regulação jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico*, cit., p. 275).

[388] Tratando especificamente do assunto: CASTRO, Taiane Lobato de. Os princípios legais do saneamento básico: uma análise do artigo 2º da Lei n.º 11.445/2007. In: OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; DAL POZZO, Augusto Neves (Coord.). *Estudos sobre o marco regulatório de saneamento básico no Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 49-68.

Considerado um setor sensível em um País de grande extensão territorial, a irrigação tem seu marco regulatório na Lei n.º 12.787, de 11 de janeiro de 2013, a qual institui a política nacional de irrigação.

Os serviços relacionados à irrigação têm como um dos principais objetivos a promoção do desenvolvimento local e regional (artigo 4º, inciso III, da Lei n.º 12.787/2013), o qual decorrerá da agregação da atividade de irrigação com os demais serviços, viabilizando-os.[389] Com efeito, a política de irrigação deve se integrar às demais políticas setoriais de recursos hídricos, de meio ambiente, de energia, de saneamento ambiental, de crédito e seguro rural, relacionando-se, pois, com os demais setores de infraestrutura.

Ao lado da infraestrutura de irrigação de uso comum, que compreende o "conjunto de estruturas e equipamentos de captação, adução, armazenamento, distribuição ou drenagem de água, estradas, redes de distribuição de energia elétrica e instalações para o gerenciamento e administração do projeto de irrigação" (artigo 2º, inciso V), a lei alude, até mesmo, à infraestrutura social, assim entendido o "conjunto de estruturas e equipamentos destinados a atender às necessidades de saúde, educação, segurança, saneamento e comunicação nos projetos de irrigação" (artigo 2º, inciso VIII).

De acordo com o artigo 25 da Lei n.º 12.787/2013, os projetos públicos de irrigação poderão ser implantados de três formas: ou diretamente pelo Poder Público, ou mediante concessão de serviço público, inclusive na forma de parceria público-privada, ou, ainda, mediante permissão de serviço público.[390]

Assim, também em relação à irrigação verifica-se a possibilidade de prestação descentralizada de um serviço de interesse público, que tem por fim último a promoção do desenvolvimento local e regional.

---

[389] "Diferentemente dos demais serviços (luz, telefone, gás), na irrigação o benefício coletivo está em criar a demanda pelo serviço. A atividade de levar água às áreas agrícolas de nada serve se não for combinada com um programa bem estruturado de ocupação destas terras para culturas viáveis. O objetivo público do serviço não é só prover água. Deve fazê-lo para permitir que terrenos áridos tornem-se aptos à agricultura, dentro de um projeto de desenvolvimento agrícola, econômica e socialmente eficiente." (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. A boa notícia das parcerias público-privadas de irrigação. *Valor Econômico*, São Paulo, 16 jul. 2008, p. A-12).

[390] Tratamento semelhante é vivenciado em outros países, a exemplo da Espanha: "Concession is the usual way to manage all types of water works and services and water uses, with the exception of direct intervention through public companies started by law." (CHINER, María Jesús Montoro. The water system in Spain. In: GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso; TORRES, Heleno Taveira. *Tributos, aguas e infraestructuras.* Barcelona: Atelier, 2012. p. 213-221. p. 215)

4.3.2 Elementos comuns em um ambiente de assimetria regulatória

Do breve exame setorial da regulação dos serviços de infraestruturas, e sem desconsiderar as importantes peculiaridades de cada setor, é possível se verificar alguns marcos comuns. Assevera Andrés M. González Sanfiel, nesse sentido, que, nada obstante a heterogeneidade dos setores, aos quais são atribuídos regimes jurídicos distintos, "no existe obstáculo para extraer de las diferentes regulaciones una serie de principios (…)."[391]

De início, em todos os serviços examinados, verifica-se uma confluência entre o público e o privado, o que demonstra correto o abandono da dicotomia público-privado já prelecionado por Norberto Bobbio.[392] Outra parece não ser a opinião de Andrés M. González Sanfiel, ao observar que "lo público y lo privado se entremezclan en el régimen de las infraestructuras, lo que se pone de manifiesto tanto en la regulación de las diferentes actividades, como en la de los bienes que les sirven de soporte. [393]

É usual encontrar, em tais setores, uma separação das atividades, com a criação de sociedades de propósito específico (SPE) para o desempenho das funções, segregando-se o empreendimento, com a adoção de contabilidade e demonstrações financeiras próprias, conferindo-se maior transparência ao empreendimento.

Revisita-se, aqui, as famosas Leis de Rolland, enunciadas pelo seu teórico Louis Rolland na década de 30, para quem os serviços públicos têm por alicerces, além da sua prestação segundo regras do Poder Público, a continuidade do serviço público, a adaptabilidade de sua organização e, ainda, a igualdade dos particulares perante todos os serviços públicos.[394]

Com a regulação[395] promovida em relação à prestação de tais serviços no Brasil, tais pontos comuns podem ser vislumbrados, merecendo destaque as obrigações de

---

[391] SANFIEL, Andrés M. González. *Un nuevo régimen para las infraestructuras de dominio público*…, cit., p. 261.
[392] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 115-158. Sobre o assunto, ver item 1.4, supra.
[393] SANFIEL, Andrés M. González. *Un nuevo régimen para las infraestructuras de dominio público*…, cit., p. 269.
[394] Apud AGUILLAR, Fernando Herren. *Serviços públicos*, cit., p. 45.
[395] "[...] se puede seguir constatando una responsabilidad y competencia estatal en estas actividades o prestaciones económicas, que por su carácter de asistencia vital, de ser de 'interés económico general', por exigirse un servicio universal, por responsabilidad estatal ante las infraestructuras, no pueden dejarse al simple juego del mercado y de la competencia y libertad de concurrencia, en la actualidad."

universalização, continuidade, qualidade na prestação dos serviços, igualdade dos usuários ante os serviços prestados e razoabilidade das tarifas. Nessa mesma linha, tem-se a submissão de muitos serviços de infraestrutura à livre iniciativa, com a necessária observância das regras concorrenciais.[396]

Esse novo cenário também impõe uma revisão acerca da titularidade dos bens que dão suporte à prestação de serviços, o que levou Floriano Marques de Azevedo Neto a concluir devam os bens serem abordados "menos pelo seu aspecto material e pela perspectiva de quem detém o seu domínio e mais pela função que a eles é reservada, a utilidade a que eles, bens, são prestantes"[397]. Nesse mesmo sentido é a lição de Brett M. Frischmann, para quem "we abstract from the institutional *form* (property rights, regulations, norms) to focus on a particular institutional *function* (nondiscriminatory sharing)."[398]

Não apenas em relação às obras, mas também em relação à prestação dos serviços de infraestrutura, esse mesmo entendimento deve ser aplicado. Os serviços de infraestrutura, os quais podem ser prestados tanto pelos entes públicos como pelo setor privado, costumam gerar as chamadas "externalidades positivas", resultando em ganhos sociais de escala[399], o que põe foco nas funções por eles desempenhadas.

De igual modo, as infraestruturas apresentam externalidades também negativas, como elevado investimento inicial e custo de manutenção, capacidade limitada e, muitas vezes, baixa demanda. Sobre o assunto já se manifestou Brett M. Frischmann, para quem, sob uma perspectiva dinâmica, considerando os altos custos de implementação das infraestruturas, seus provedores não terão incentivos suficientes para investir na sua produção a um nível social ótimo, gerando-se os déficits de infraestrutura. A solução do problema, propõe o autor, poderá ocorrer em quatro níveis, a saber: provisão das infraestruturas pelo Estado; subsídios governamentais; provisão por entidades não

---

(ANABITARTE, Alfredo Gallego. El sector del gas en la ley de hidrocarburos de 1998: algunas notas. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, Madrid, n. 8, p. 11-50. jun. 2000. p. 16).

396 "[...] traditional infrastructures generally are managed in an openly accessible manner whereby all members of a community who wish to use the resources may do so equal and nondiscriminatory terms." (FRISCHMANN, Brett M. *Infrastructure*..., cit., p. 4-5).

397 MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Bens públicos*: função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 23.

398 "[...] abstraímo-nos da *forma* institucional (direitos de propriedade, regulamentos, normas) para enfocar uma determinada *função* institucional (o compartilhamento não discriminatório)." (FRISCHMANN, Brett M. *Infrastructure*..., cit., p. 8). (Tradução livre).

399 "[...] traditional infrastructures generate significant spillovers (positive externalities) that result in large social gains." (FRISCHMANN, Brett M. *Infrastructure*..., cit., p. 5).

governamentais e, por fim, provisão pelo mercado, sob condições que habilitem seus atores à obtenção de lucro.[400]

No Brasil, sérios gravames são enfrentados na área de infraestrutura. Estudo realizado pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) aponta problemas comumente apresentado pelos diversos setores: estruturas tarifárias que comportam subsídios cruzados, causando ineficiência técnica e alocativa, ausência de regulação apropriada em relação à qualidade dos serviços oferecidos aos consumidores, ausência de políticas públicas adequadas ao setor.[401]

Desse modo, não fosse por sua relação com a promoção do desenvolvimento, devem ser observadas, também, certas peculiaridades na prestação de tais serviços de interesse público, as quais potencializam o risco do investimento e justificam uma participação ativa do Estado[402], senão como partícipe direto, como regulador e promotor de condutas, criando-se mecanismos aptos a salvaguardar as obrigações de serviços de caráter universal e contínuo, para os casos de serem deficitários[403], sem que deixem de ser observadas, por outro lado, as regras concorrenciais. Grande papel exercem, nesse sentido, as políticas públicas estabelecidas para a prestação dos serviços de infraestrutura no País, que balizam os objetivos estabelecidos pela Constituição.

Assim como sugerem os economistas que a abordagem do tema deve partir de uma perspectiva tanto microeconômica quanto macroeconômica[404], também aos operadores do Direito cabe perceber o tema sob um enfoque não apenas estrutural, mas, de igual modo, funcional. Verifica-se, nesse contexto, sem prejuízo das peculiaridades de cada setor, uma necessidade de coordenação legislativa e regulatória nos serviços de infraestrutura[405],

---

[400] FRISCHMANN, Brett M. *Infrastructure*..., cit., p. 14-15.

[401] PINHEIRO, Armando Castelar. Regulatory reform in Brazilian infrastructure: where do we stand? *Texto para discussão*, n. 964, Brasília, IPEA, p. 1-29, jul. 2003. p. 1. Recente estudo aponta que, para que o Brasil atinja, em vinte anos, o nível de infraestrutura dos países desenvolvidos, faz-se necessário investimento na ordem de R$ 5 trilhões de reais, sendo necessários, de igual modo, projetos de qualidade, marcos regulatórios claros e estratégias de longo prazo. (MANECHINI, Guilherme. 5 trilhões de reais em 20 anos. *Anuário Exame*: Infraestrutura: 2013-2014, São Paulo. p. 25-30. p. 25).

[402] Sobre o assunto: ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação..., cit., 242.

[403] Também nesse sentido: FERRER, Juan de la Cruz. Nuevas perspectivas en la regulación de las infraestructuras. In: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2001. p. 119-160. p. 122.

[404] Sobre o assunto: FRISCHMANN, Brett M. *Infrastructure*..., cit., p. 23.

[405] "Planning, cooperation and market sharing were the norm, in an environment in which "engineeringly" maximizing the use of capital, and not total surplus, was the main objective." (PINHEIRO, Armando Castelar. Regulatory reform in Brazilian infrastructure.... cit., p. 24). Nessa linha, defendem os espanhóis, inclusive, a edição de uma "Ley reguladora de la construcción, financiación y gestión de la infraestructura". Cf. ORTIZ, Gaspar Ariño. Infraestructuras: nuevo marco legal. In: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2001. p. 33-51. p. 51).

merecendo destaque também, as normas promocionais de condutas, as quais devem estar alinhadas a um cenário comum de servirem como instrumento ao desenvolvimento, com a proteção dos interesses públicos envolvidos.

4.4 Limites à configuração dos serviços de infraestrutura como serviço público ou serviços de interesse público instrumentais à promoção do desenvolvimento

Superada a dicotomia público-privado[406], verificando-se diferentes atores na prestação de serviços de infraestrutura, sob diferentes regimes jurídicos, não se tem dúvidas em afirmar, dada a essencialidade dos serviços envolvidos e sua relação direta com o desenvolvimento, que persiste o interesse público quando de sua prestação pela iniciativa privada. Como reconhece, nessa senda, Gaspar Ariño Ortiz, "puede constatarse la existencia de infraestructuras de titularidad privada, pero de tanto o más interés público que las carreteras o los ferrocarriles, como pueden ser la red eléctrica de alta tensión, las redes de oleoductos o gasoductos, la red telefónica conmutada o las terminales aeroportuarias, sin que por eso nadie parezca haberse rasgado las vestiduras."[407]

E por visar à satisfação do bem comum, criando externalidades muitas vezes positivas, a ideia de infraestrutura encontra-se comumente ligada à noção de serviços públicos ou de interesse público. Os serviços de infraestrutura devem se guiar pelos valores do Estado Social e Democrático do Direito, realizando, em última análise, a promoção do desenvolvimento, atendendo-se aos fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil (arts. 1º e incisos, e 3º e incisos, da Constituição).

O que se verifica, sob essa perspectiva, é um novo modelo para a prestação dos serviços de infraestruturas. Se outrora sua realização estava eminentemente ligada à prestação de serviços públicos, assim compreendidos aqueles atrelados ao interesse público

---

406 "É razoavelmente simples de se entender a relação de modificação das funções do Estado com o colapso da dicotomia público/privado. Afinal, [...], toda a dicotomia se estrutura a partir da delimitação do poder político. Na medida em que o devir do sistema econômico levou ao desbordamento destes limites e que o poder político passou a atuar na esfera dantes reservada aos particulares, põe-se em xeque a apartação das tarefas. Pulverizada a linha demarcatória (se é que, em termos concretos, podemos dizer que a mesma existira mesmo no modelo liberal) entre o que é público e o que é privado, passa a ser freqüente e crescente o intercâmbio entre instrumentos, valores e pressupostos." (MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. *Regulação estatal e interesses públicos*, cit., p. 134).

407 ORTIZ, Gaspar Ariño. Infraestructuras..., cit., p. 38.

e prestados pelos entes públicos sob um regime de direito público, hoje se assiste a uma descentralização em sentido formal e material, possibilitando-se pela iniciativa privada o exercício das funções antes tipicamente desempenhadas pelo setor público. Mas tal descentralização só tem sentido, como bem observa Rafael Caballero Sánchez, se conduzir "a una mejor atención de las necessidades básicas del tejido social en general y de los ciudadanos en particular."[408]

Na doutrina estrangeira é possível encontrar, inclusive – ainda que voltada às obras de infraestrutura, e não aos serviços em si –, uma proposta de classificação das infraestruturas em infraestruturas públicas, assim entendidas aquelas de titularidade do ente público, e infraestruturas de interesse público, assim compreendidas aquelas de titularidade privada, com uma importante carga de interesse público. São essas as palavras de José Luís Villar Ezcurra: "Y es que existen dos grandes grupos en el primero de los cuales se incluirían, por razones de prioridad histórica, las infraestructuras de titularidad pública y, en el segundo, aquéllas otras en mano privada pero que tienen un componente claro de interés público."[409] Corrobora esse entendimento a opinião de Francisco Jiménez de Cisneros Cid, ao salientar que "lo importante es el uso y el control de la infraestructura, no la titularidad o la aplicación de un rígido régimen jurídico-público sobre el uso de estos bienes, que no hace sino estorbar o dificultar la consecución del objetivo que debe perseguir la Administración pública: la satisfacción del interés general."[410]

Exsurge de tudo o quanto exposto que não é da qualificação do serviço de infraestrutura como serviço público propriamente dito que deve resultar seu apontamento como alvo dos instrumentos promocionais do Direito, senão que sua vocação à satisfação de interesses públicos, orientados ao desenvolvimento.[411]

Como aduziu Thiago Marrara em relação ao mobiliário urbano, aí compreendidas as redes de infraestrutura relacionadas à prestação de um serviço de interesse público, a função social apresenta-se como uma justificativa jurídica para a criação de limitações ao exercício do direito de propriedade, objetivando a redução de externalidades negativas e o

---

[408] SÁNCHEZ, Rafael Caballero. *Infraestructuras en red y liberalización de servicios públicos*, cit., p. 45-46.
[409] EZCURRA, José Luis Villar. Las infraestructuras públicas..., cit., p. 86.
[410] CID, Francisco Jiménez de Cisneros. Hacia un nuevo concepto de infraestructura pública/obra pública desligado del dominio público y del servicio público, cit., p. 67.
[411] Alfonso Pérez Moreno e Encarnación Montoya Martín bem anotam que as perspectivas subjetiva, material e formal do serviço público abrem espaço a uma perspectiva teleológica, centrada na função, com a primazia da eficiência e da segurança, garantindo-se um serviço aberto a todos, contínuo, atualizado tecnicamente, e de custo módico. (MORENO, Alfonso Pérez; MARTÍN, Encarnación Montoya. Formas organizativas del sector empresarial del Estado, cit., p. 106).

estímulo às externalidades positivas em prol do interesse coletivo.[412] Para além das limitações ao direito de propriedade, que devem ser implementadas para a concretização do interesse público, na prestação de serviços propriamente dita, as medidas de estímulo, tais como aquelas ligadas à desoneração tributária, representam importante representação da função promocional do direito, em prol da realização dos objetivos anteriormente delineados, com a redução das desigualdades regionais e promoção do bem comum.[413]

Os serviços de infraestrutura básica, tais como o fornecimento de água, energia e comunicação, entre outros, como anotam João Dácio Rolim e Maria João Carreiro Rolim, "representam a parcela mais expressiva dos denominados serviços básicos ligados ao processo de desenvolvimento cuja garantia de prover tem, tradicionalmente, sido uma obrigação associada ao papel do Estado, que para cumpri-la dispõe de instrumentos diretos e indiretos."[414] Assim, também em relação aos serviços de infraestrutura prestados pela iniciativa privada podem e devem ser utilizadas medidas para a promoção dos interesses públicos. O Estado, para tanto, dispõe "de um imenso sistema de estímulos e incentivos, determinando preços, salários, criando tributos, promovendo isenções fiscais, aumentando e simplificando e reduzindo as obrigações administrativas etc."[415]

Verifica-se, pois, que os serviços de infraestrutura são serviços considerados estratégicos para o desenvolvimento, o que os torna alvo do Estado não somente sob a perspectiva de sua prestação direta, tampouco apenas sob o enfoque da regulação de sua prestação, mas, de igual modo, sob o ângulo da concessão de incentivos às atividades ligadas ao seu provimento.

À luz de tais premissas, possível concluir que, ao lado da caracterização dos serviços como públicos propriamente ditos, independentemente do ator envolvido ou, ainda, do regime jurídico a ele relacionado, os serviços de interesse público devem ser objeto das ações ligadas à função promocional do Direito, como a utilização dos mecanismos tributários sob uma perspectiva não apenas arrecadatória, mas também indutora de condutas, na medida em que sejam partícipes do desenvolvimento nacional, promovendo o bem comum.

---

[412] MARRARA, Thiago. *Bens públicos, domínio urbano, infra-estruturas*, cit., p. 184.

[413] Reconhece Diego Bonfim que "o tributo passa a ser utilizado como um instrumento indutor de realização de políticas públicas, como veículo de efetivação de valores previstos pelo próprio ordenamento jurídico, desde que sempre, por coerência, sejam respeitados os direitos e garantias constitucionalmente outorgados aos contribuintes." (BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência.* São Paulo: Saraiva, 2011. p. 92).

[414] ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação..., cit., p. 242.

[415] Cf. POZZOLI, Lafayette. A função promocional do Direito, cit., p. 162-163.

5 O DIREITO AO DESENVOLVIMENTO E OS MECANISMOS TRIBUTÁRIOS LIGADOS À SUA PROMOÇÃO

5.1 O direito ao desenvolvimento e as funções arrecadatória e extrafiscal do tributo

O movimento Direito e Desenvolvimento, na década de 60, na linha dos estudos de David Trubek e Marc Galanter[416], atribuía ao direito público um papel instrumental ao desenvolvimento do Estado. A lei, nesse contexto, pode ser utilizada como um meio de intervenção estatal na economia.[417] Trata-se da escola de pensamento denominada "Law *in* development".[418] Seguiram-se à referida corrente estudos nos quais se enfatizava o papel do direito privado para o funcionamento dos mercados, com a mínima intervenção do Estado na economia. A lei, aqui, tem como papel limitar a intervenção estatal e assegurar um tratamento igualitário ao capital estrangeiro.[419] Como anota Mariana Mota Prado, ambas as correntes, a despeito dos pontos de vista divergentes em relação ao papel do Estado, salientam o papel da lei como instrumento para a promoção do desenvolvimento.[420] David M. Trubek alude, ainda, a uma visão do "Law and

[416] TRUBEK, David; GALANTER, Marc. Acadêmicos auto-alienados: reflexões sobre a crise norte-americana da disciplina Direito e Desenvolvimento. *Revista Direito GV 6*, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 261-304, jul./dez. 2007.

[417] "Law is needed to create the formal structure for macroeconomic control. Legislation can translate policy goals into action by channeling economic behavior in accordance with national plans." (TRUBEK, David; SANTOS, Alvaro. *The new Law and Economics development*: a critical appraisal. Cambridge: Cambridge University Press, 2006. p. 5). A temática ligada ao desenvolvimento, aliás, é multidisciplinar. Analisando o tema sob o enfoque da economia política, merece destaque a obra de Avelãs Nunes, apresentada por Heleno Taveira Torres e prefaciada por Celso Furtado, na qual analisa, em estudo de relevo, o processo de industrialização e desenvolvimento no Brasil: NUNES, Avelãs. *Industrialização e desenvolvimento*: a economia política do 'modelo brasileiro de desenvolvimento'. São Paulo: Quartier Latin, 2005).

[418] Nesse sentido, entre outros: PRADO, Mariana Mota. What is Law & Development? *Revista Argentina de Teoría Jurídica*, Buenos Aires, v. 11, n. 1, p. 1-20, oct. 2010.

[419] Cf. TRUBEK, David; SANTOS, Alvaro. *The new Law and Economics development...*, cit., p. 5-6.

[420] "Despite de divergent views of the role of the state, these two schools of thought share the assumption that Law can play as instrumental role in promoting development, and especially economic growth." (PRADO, Mariana Mota. What is Law & Development?, cit., p. 4).

development" na qual também se confere à lei um papel instrumental.[421] Já a escola de pensamento denominada "Law *as* development" apregoa as reformas legislativas e o Estado de Direito como um fim em si mesmo.[422] Deste modo, o Estado de Direito ganha papel de destaque no estudo do desenvolvimento.

Mas é Amartya Sen quem sugere que muitos aspectos do "Law in development" e do "Law as development" encontram-se interconectados. Assim, por exemplo, o objetivo de proteção das liberdades, garantido pelo Estado de Direito como um fim em si mesmo, é também um meio para o desenvolvimento de outros objetivos.[423]

Nos dias de hoje, o movimento Direito e Desenvolvimento não é um projeto teórico pronto e acabado. Como pondera Julio Faundez, tal movimento vem sendo construído pela inter-relação entre Direito, Economia e Desenvolvimento, por meio de projetos reformistas, segundo os pilares do Estado de Direito.[424]

Ganha destaque, assim, o papel das instituições[425], entre elas a lei, que assume importante função de coordenação das políticas institucionais em uma dada sociedade, o que levou L. G. Nascimento Silva a registrar que "o quadro das instituições, dentre as quais sobrelevam-se as de natureza jurídica, exerce um papel fundamental no processo de desenvolvimento, seja o influenciando, seja o retardando. [...] [A lei] não somente

---

[421] TRUBEK, David M. *The owl and the pussy-cat*: is there a future for 'Law and Development'? p. 235-242. Disponível em: <http://hosted.law.wisc.edu/wordpress/wilj/files/2012/02/trubek.pdf>. Acesso em: 1º jul. 2013. p. 236.

[422] Nas palavras de Diogo R. Coutinho, "perceiving Law as a goal – or, maybe, differently, the goal of law – means identifying the "targets" of development policies stated in the Law in force, that is to say, their intended concrete results and the way such expected results are envisaged, as in the Brazilian case, in constitutional provisions or other norms." (COUTINHO, Diogo R. Linking promises to policies: Law and Development in an unequal Brazil. *The Law and Development Review*, New York, v. 3, n. 2, p. 3-40, 2010. p. 21).

[423] SEN, Amartya. *What is the role of legal and judicial reforms in the development process*. Speech to the World Bank Conference, june 5, 2000. p. 1-29. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/INTLAWJUSTINST/Resources/legalandjudicial.pdf>. Acesso em: 15 set. 2013. p. 6.

[424] FAUNDEZ, Julio. International economic law and development before and after neo-liberalism. *Legal studies research paper n. 2009-01*: international law, economic globalization and development. Warwick: Warwick School of Law, 2009. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1499071>. Acesso em 16 jun. 2013.

[425] "La función principal de las instituciones en la sociedad es reducir la incertidumbre estableciendo una estructura estable (pero no necesariamente eficiente) de la interacción humana. Pero la estabilidad de las instituciones de ningún modo contradice el hecho de que estén en cambio permanente. Partiendo de acuerdos, códigos de conducta y normas de comportamiento pasando por leyes estatutarias, derecho escrito y contratos entre individuos, las instituciones se encuentran evolucionando y, por consiguiente, están alterando continuamente las elecciones a nuestro alcance." (NORTH, Douglas C. *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*, cit., p. 16-17).

reconhece uma realidade nova, como também pode a lei criar, dentro de certos condicionamentos, essa nova realidade." [426]

Assume importante papel na análise do desenvolvimento, portanto, o exame das normas que compõem um dado ordenamento jurídico, preservando-se as peculiaridades locais de cada comunidade, dada a dinâmica de funcionamento de cada ambiente.[427]

A palavra desenvolvimento apresenta inúmeras acepções. No contexto dos movimentos de "Law and Development", David M. Trubek alude às mudanças já experimentadas na noção de desenvolvimento.[428] Considerando que a Constituição, como bem observa Gilberto Bercovici, é "o pressuposto essencial para a retomada da discussão de um projeto nacional de desenvolvimento"[429], adota-se uma concepção do desenvolvimento à luz da realidade brasileira, diante dos lindes da Constituição de 1988.

Diante desse quadro, e partindo da ideia de consenso mínimo decorrente de um momento de mobilização democrática para fins de interpretação do Texto

---

[426] SILVA, L. G. Nascimento. Lei e desenvolvimento. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 68, v. 238, p. 375-379, abr./maio 1972. p. 379.

[427] Como constata Brian Tamanaha: "The results of reform efforts depend upon how they interact with the surrounding complex of factors – the connectedness of law principle and this can lead in any direction. It depends upon cultural views; it depends upon the personal incentives at play (who stands to gain or lose money, status, or power); and it depends upon many other factors. There is no doubt that rule of law, democracy, civil rights, and social welfare capitalism can exist in a mutually supporting fashion, as they do in liberal democracies. Nothing inherent to the rule of law, however, leads to the replication of this arrangement in the countries that are the targets of law and development projects, which have vastly different social-cultural-economic-politic-legal dynamics." (TAMANAHA, Brian. The primacy of society and the failures of Law and Development. *Paper*. Nagoya: Institute for Law and Development, 2009. p. 26. Apud SCHAPIRO, Mario Gomes. Repensando a relação entre Estado, Direito e Desenvolvimento: os limites do paradigma *rule of law* e a relevância das alternativas institucionais. *Revista Direito GV 11*, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 213-252, jan./jun. 2010. p. 243). Também nesse sentido é a conclusão a que chega, à luz da realidade brasileira, Mario Gomes Schapiro: "Passados quase vinte anos do apogeu do propalado Consenso de Washington, a literatura de Direito e desenvolvimento tem sido incrementada por um bom número de produções de caráter heterodoxo. [...] Talvez por esta razão, ao longo da década de 2000, tenha ganhado projeção a produção de autores dedicados a refutar as fórmulas institucionais *standard*, baseados na percepção de que os arranjos nacionais comportam uma variedade de modelos e as indicações de caráter *one size fits all* tendem a ser tão sedutoras quanto potencialmente ineficazes." (Ibidem, p. 246).

[428] Segundo o autor, "the idea of 'development' has changed in ways that affect the idea of 'law and development'. Once, development could be equated with economic growth. Later, the idea was amended to stress growth with equity. People might differ on the desirable mix of growth and equity or disagree on which model of political economy was best to promote growth with equity, but they did not have argue what these concepts meant. Nor, once the basic development vision or scheme was chosen, was it hard to derive ideas about law front it. The vision provided the ends; law would supply the means to that end. In recent years, however, the idea of development has expanded. Growth and equity remain, but development has also been defined to include such goals as direct poverty alleviation, emancipation of women, protection of minorities, political freedom, access to justice, and legal security. When the ends of development are so broad, and law itself part of the definition, it is hard to say what is the end and what is the means." (TRUBEK, David M. *The owl and the pussy-cat*..., cit., 238-239).

[429] BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 889-905. p. 903.

Constitucional[430], pode-se afirmar que a noção nuclear de desenvolvimento é a garantia não apenas de um crescimento econômico, mas de um desenvolvimento em todas as suas dimensões. Como bem resume Arnoldo Wald, "o direito do desenvolvimento tem finalidades sociais e humanas mais amplas."[431] E tal garantia encontra-se expressamente prevista na Constituição, que erige o desenvolvimento nacional como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos termos do já mencionado artigo 3º, inciso II, positivando-se, no Texto Constitucional, uma política de desenvolvimento.

Celso Furtado já advertia acerca da necessidade de diferenciar o desenvolvimento do mero crescimento econômico, investimentos e exportações, salientando a importância de identificação das necessidades fundamentais da coletividade e das possibilidades advindas do avanço da ciência.[432] Tal noção, em última análise, compreende os âmbitos social, político, jurídico, econômico, cultural etc.[433]

Dado o elemento nuclear da ideia de desenvolvimento, passa-se a enfrentar a questão acerca das funções arrecadatória e extrafiscal do tributo para a consecução desse objetivo fundamental da República Federativa do Brasil.

Como se viu, as leis assumem um papel instrumental e finalístico em relação ao desenvolvimento. E entre os meios aptos à promoção de condutas para a consecução dos fins estabelecidos na Constituição, merecem atenção os mecanismos tributários, que servem de instrumento de mudanças sociais em prol da igualdade e desenvolvimento

---

[430] Luís Roberto Barroso bem sugere que a interpretação de um artigo constitucional pressupõe um consenso mínimo, que não pode ser afetado por maiorias políticas ocasionais. (BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2009. p. 89).

[431] WALD, Arnoldo. O direito do desenvolvimento. *Digesto Econômico*, São Paulo, n. 197, a. XXII, set./out. 1967, p. 118-132. p. 124.

[432] FURTADO, Celso. *O mito do desenvolvimento econômico.* 3 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1996. p. 89. Sobre o assunto, nessa linha, é também a lição de André Ramos Tavares: "O desenvolvimento do Estado passa prioritariamente pelo desenvolvimento do homem, de seu cidadão, de seus direitos fundamentais. Sem ele, o mero avanço econômico pouco significará, ou fará sentido para poucos. Assim, independentemente do conceito que determinada atitude possa ocupar nas teorias econômicas, ela será adotada se puder ser utilizada como instrumento para alcançar mencionado desenvolvimento. Portanto, a intervenção do Estado, sempre que servir para esse desiderato, será necessária, bem como as prestações de cunho social (e especialmente tais prestações), sem que isso signifique a assunção de um modelo socialista. Da mesma forma, a consagração da liberdade, incluindo a livre iniciativa e a livre concorrência, serão essenciais para que se implemente aquele grau de desenvolvimento desejado." (TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico.* São Paulo: Método, 2003. p. 68).

[433] A Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas (ONU) segue a mesma linha de entendimento, estabelecendo que "o desenvolvimento é um processo econômico, social, cultural e político abrangente, que visa ao constante incremento do bem-estar de toda a população e de todos os indivíduos com base em sua participação ativa, livre e significativa no desenvolvimento e na distribuição justa dos benefícios daí resultantes." (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento da Assembleia Geral das Nações Unidas,* cit.).

nacional. É dizer, o Direito Tributário é um campo fértil à função promocional do Direito, propiciando atividades de fomento ligadas ao desenvolvimento.[434]

Nessa linha, Luiz Octavio Rabelo Neto alude à compatibilização entre o poder tributário do Estado com os direitos fundamentais do cidadão. Objetiva-se, desse modo, tanto a garantia dos recursos necessários ao custeio da máquina estatal, financiamento dos serviços públicos e implementação dos direitos fundamentais, quanto a promoção pelo ente político de mudanças sociais em prol da igualdade e desenvolvimento humano, "utilizando o Direito Tributário como instrumento".[435]

Uma das funções do tributo, já o dizia Stephen Holmes e Cass R. Sustein, é prover os recursos necessários à implementação de direitos do ser humano.[436] Se, de um lado, a Constituição prevê uma série de direitos a serem concretizados, faz-se necessária, de outro lado – e respeitados os valores de justiça tributária, por intermédio dos princípios da igualdade, não discriminação, capacidade contributiva e mínimo existencial, com a proteção dos direitos fundamentais –, uma contrapartida aos gastos públicos. Nas palavras dos citados autores, "to do all this, governments need first to collect money through taxation and then to channel it intelligently and responsibly. Rights enforcement of the sort presupposed by well-functioning markets always involves 'taxing and spending'."[437]

José Casalta Nabais refere-se, nesse contexto, ao "dever fundamental de pagar impostos". Para o citado autor, o tributo não pode ser considerado como um mero poder para o Estado, tampouco um mero sacrifício dos cidadãos, "mas antes como o contributo

---

[434] Sobre a inter-relação do direito tributário com o desenvolvimento, Osvaldo Agripino de Castro Júnior salienta que "em face da sua especificidade e objeto, o Direito e desenvolvimento relaciona-se com o direito público, especialmente através do Direito Constitucional, Direito Comparado, Direito Administrativo, Direito Econômico, Direito Financeiro e Direito Tributário." (CASTRO JR., Osvaldo Agripino de. Introdução à ordem constitucional econômica à luz do direito e desenvolvimento. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, a. 16, n. 65, p. 202-244, out./dez. 2008. p. 214).

[435] RABELO NETO, Luiz Octavio. *Benefícios fiscais como instrumento das medidas de ação afirmativa*, cit., p. 18.

[436] HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights*: why liberty depends on taxes. New York, London: W. W. Norton & Company, 1999. p. 75-76. Ainda sobre os custos dos direitos: GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos*: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. HIGGENS-EVENSON, R. Rudy. *The price of progress*: public services, taxation, and the american corporate state, 1877 to 1829. Baltimore, London: Johns Hopkins, 2003. A propósito das atribuições do Estado e a necessidade de obtenção de receitas públicas, Flávio de Azambuja Berti reconhece que "ao Estado foram alçadas diversas atribuições sob a forma de deveres, seja para prestar serviços públicos, seja para municiar a sociedade de uma infra-estrutura minimamente funcional (hospital, escolas, vias de tráfego, repartições públicas etc.), o que demanda a obtenção de receitas públicas, cujo escopo constitui-se no financiamento dos gastos decorrentes destes encargos." (BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito tributário participativo e princípio federativo.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 118).

[437] "[...] para que se faça tudo isso, primeiro os governos precisam arrecadar dinheiro por meio da tributação e em seguida canalizá-lo de forma inteligente e responsável. A garantia dos direitos no caso de mercados regulados envolve 'tributar e gastar'". (HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights*..., cit., p. 75-76). (Tradução livre).

indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado".[438]

Também nesse sentido, e aludindo à função redistributiva do tributo, é a lição de Franco Gallo, para quem "il tributo – se costruito con riferimento a validi presupposti e applicato com techniche moderne ed efficienti – rappresenta ancora uno dei più importanti strumenti di riparto e, quindi, di redistribuzione della richezza che gli stati hanno a disposizione."[439]

A tributação, assim, tem como uma de suas facetas a de servir como um mecanismo redistributivo, em prol da igualdade de recursos, proporcionando um aprimoramento na distribuição de recursos na sociedade e preservando, ao mesmo tempo, a economia de mercado. Conciliam-se os valores igualdade e liberdade, aspectos complementares do ideal de justiça.

Em verdade, o dever constitucional de pagar tributos tem por seu principal fundamento a solidariedade social, que é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (artigo 3º, inciso I, da Constituição da República).[440] Como bem

---

[438] NABAIS, Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina, 1998. p. 185. Também do autor, sobre o assunto: NABAIS, Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 1033-1066.

[439] "O tributo – se construído com referência a pressupostos válidos e aplicado com técnicas modernas e eficientes – representa, ainda, um dos mais importantes instrumentos de repartição e, portanto, de redistribuição da riqueza que os Estados têm à disposição." (GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco*: etica, giustizia nella tassazione. Bologna: Il Mulino, 2007. p. 9). (Tradução livre). Corroborando esse entendimento, eis as palavras de Reinaldo Pizolio: "Essa é a razão pela qual pensamos que podemos compreender o Sistema Tributário Nacional, numa de suas funções, como agente de transformação da realidade social, pois, para tal alteração da sociedade atual para aquela desejada pela Constituição, não há como desprezar a relevância da arrecadação tributária." (PIZOLIO, Reinaldo. *Competência tributária e conceitos constitucionais.* São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 83).

[440] Como objetivo fundamental da República, a solidariedade deve servir de parâmetro à elaboração das leis, à realização das políticas públicas, bem como para a aplicação do Direito. Como observa Ernani Contipelli, "a solidariedade social faz com que o Estado adote um papel ativo perante a sociedade, com a realização de ações interventivas positivas e concretas voltadas para melhoria da situação de vida de toda a comunidade, especialmente, aos grupos menos favorecidos, garantindo-lhes conteúdo mínimo de sobrevivência digna, em que se procura evitar posições econômicas, políticas, culturais e morais degradantes de alguns em relação ao tratamento direcionado à totalidade dos membros." (CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*, cit., p. 147). Ainda sobre o assunto: TAKOI, Sérgio Massaru. Comentários ao princípio constitucional da solidariedade. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 1165-1181. p. 1180-1181. Acerca da relação da solidariedade social com a tributação: GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). *Solidariedade social e tributação.* São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167. p. 152.

resumiu Sacha Calmon Navarro Coêlho, "constitucionalmente, pois, um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum."[441]

Ao lado das necessidades financeiras do Estado, o tributo também pode exercer outras importantes funções econômicas, políticas e sociais[442], o que tem levado a doutrina a reconhecer a "ambivalência funcional" dos elementos constitutivos dos instrumentos tributários.[443] Com efeito, "toda fiscalidade tem inerente uma certa dose de extrafiscalidade."[444] Assim, ainda que o propósito do legislador pareça, à primeira vista, ser meramente arrecadatório, cumpre o tributo, em maior ou menor grau, uma função extrafiscal. Em outras palavras, os tributos – ou a ausência deles – podem exercer uma função indutora.

As normas tributárias indutoras[445] caracterizam-se por instituir gravames ou incentivos fiscais, com vistas a desestimular ou estimular a prática de determinada conduta[446], representando importante instrumento para a intervenção do Estado no domínio

---

[441] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O direito tributário que está na Constituição. In: ALMEIDA, Danel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*: homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 573-646. p. 578.

[442] Sobre o assunto: BRIGGS, Charles W. Taxation is not for fiscal purposes only. *American Bar Association Journal*, New York, v. 52, p. 45-49, jan. 1966. p. 45. A propósito, como afirma Eros Roberto Grau, "no direito, caminhamos da estrutura à função", sendo certo que os tributos não são meros instrumentos de produção de receita pública (GRAU, Eros Roberto. A interpretação do direito e a interpretação do direito tributário. In: CARVALHO, Maria A. M. (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto.* Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 123-131. p. 128-129).

[443] Cf. DÍAZ, Vicente Oscar. El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental. In: DÍAZ, Vicente O. (Dir.). *Tratado de tributación*: política y economía tributaria. Buenos Aires: Astrea, 2004. t. II, v. 2. p. 594-623. p. 597.

[444] Cf. 125. p. 420. Cumpre asseverar, aqui, que a clássica distinção doutrinária entre tributos fiscais e extrafiscais parece tender ao desuso. Anota Heleno Taveira Torres, nessa linha, que o Estado Democrático de Direito "caracteriza-se, adicionalmente, pela proteção à dignidade da pessoa humana e aos direitos e liberdades fundamentais, bem como pela própria afirmação dos valores em matéria tributária. Agora, a ordenação de finalidades extrafiscais ao tributo, diversamente do que se vivenciou em tempos passados, já não é suficiente sequer para caracterizar diferenciações entre tributos." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 177). Também nesse sentido, anota Simone Martins Sebastião que "todos os tributos, em maior ou menor grau, comportam em seu bojo a função extrafiscal, que poderá preponderar ou não sobre a função fiscal, harmoniosamente, de acordo com as decisões políticas que suscitarem a respectiva instituição, por parte do Poder Legislativo, em sintonia com o Poder Executivo." (SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental*: extrafiscalidade e função promocional do Direito. Curitiba: Juruá, 2011. p. 137). Marcelo Guerra Martins partilha da mesma opinião, ao aludir que a ideia do tributo vai além da estrita fiscalidade, desenvolvendo uma constante convivência com a extrafiscalidade. Para o autor, "embora permaneça o escopo de proteção à propriedade, a ampliação das funções estatais implicou em aceitar tenham os tributos funções regulatórias, de redistribuição de renda e de financiamento de políticas públicas." (MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito e Economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 171).

[445] Para se utilizar da expressão difundida por Luís Eduardo Schoueri, em sua obra *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica* (cit.), porém em uma acepção mais ampla, para abarcar não apenas a indução econômica, como também de outros campos sociais.

[446] "Se pueden ditar normas tributarias que, por razones extrafiscais, operen en el mercado como mecanismo de aliento, promoción, incentivo o estímulo. [...]. Por el contrario, se pueden criar normas tributarias cuyos efectos extrafiscales deseados se representen como una política instrumental de limitación, freno,

econômico e social.[447] Em última análise, como pontua José Ricardo do Nascimento Varejão, "a ação afirmativa em Direito Tributário reflete a dinâmica do tributo em atendimento a sua função social"[448].

Geraldo Ataliba também sustenta a função promocional das normas tributárias, ao registrar que, ao lado das disposições punitivas com finalidades repressivas, há normas de estímulo e prêmio. Como reconhece o autor, "a tônica das modernas legislações tributárias repousa concomitantemente nas medidas coercitivas e suasórias."[449] Mas as normas tributárias ditas promocionais parecem funcionar além do propósito apontado pelo autor de "assegurar a mais completa adequação dos comportamentos dos contribuintes (e terceiros) às exigências da legislação tributária".[450] Nessa senda, os mecanismos tributários, ao lado de objetivar a arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas e promover a adequação dos comportamentos dos jurisdicionados às exigências da legislação tributária, podem contribuir para a promoção de políticas sociais, econômicas, entre outras, à luz dos programas constitucionalmente delineados.

O tributo exerce, nessa senda, uma função social: se, em um Estado Democrático e Social do Direito, deve-se garantir a realização do bem comum à sociedade, o tributo é um dos instrumentos à consecução desse fim.[451]

---

desincentivo o sanción a determinada actividad de la sociedad." (DÍAZ, Vicente Oscar. El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental, cit., p. 598).

[447] Também nesse sentido, entre outros: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 89; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 587; ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002 (Colección: Cuadernos y debates, n. 125), p. 53-54; RABELO NETO, Luiz Octavio. *Benefícios fiscais como instrumento das medidas de ação afirmativa*, cit., p. 129-133. Ao aludir às normas tributárias indutoras, Gerd Willi Rothmann registra que "estas normas tributárias não têm por finalidade precípua a arrecadação dos recursos necessários ao custeio da despesa pública, mas, preponderantemente, a promoção, pelo Estado, de outros fins da política social (inclusive redistribuição de renda), econômica, cultural, sanitária, ambiental etc." (ROTHMANN, Gerd Willi. A guerra fiscal dos Estados na (des)ordem tributária e econômica da Federação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica*: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 471-494. p. 473).

[448] VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. *Princípio da igualdade e direito tributário.* São Paulo: MP Editora, 2008. p. 173. Também nesse sentido, entre outros, é a observação de Vicente Oscar Díaz: "Necesidades sociales, corrección de desequilibrios regionales y otros fines indelegables del acionar público, encuentran correcciones predicables en normas tributarias dictadas ex profeso con fines extrafiscales, las que actúan como incentivos para apoyar o disuadir determinadas conductas poblacionales, lo que autoriza a publicitar la función socioeconómica de la extrafiscalidad." (DÍAZ, Vicente Oscar. El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental, cit., p. 597).

[449] ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade no procedimento tributário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, a. 13, n. 13, p. 31-39, 1974. p. 31-32.

[450] ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade no procedimento tributário, cit., p. 31.

[451] "Dessa forma, o tributo na atualidade é instrumento de alcance daquela *função social* do Estado e, concomitantemente, também possui *função social*, uma vez que, tal qual ser o Estado instrumento da sociedade para a realização do bem comum, o tributo é instrumento financeiro indispensável para a sua

Em busca do justo equilíbrio entre, de um lado, a liberdade, ligada à preservação do direito à propriedade e da livre iniciativa, e de outro, a igualdade, respeitada a capacidade contributiva, o Direito Tributário, com suas medidas de oneração ou desoneração dos agentes e condutas, é mecanismo apto a aparelhar a chamada "tributação ótima", em busca do tão propalado desenvolvimento[452]. Como assevera Gilson Wessler Michels, o "tributo ótimo é aquele que permite ao governo alcançar objetivos redistributivos e arrecadar o suficiente para financiar seus gastos ao menor custo possível em termos de eficiência."[453]

Para tanto, a análise dos mecanismos tributários demanda foco não apenas na sua estrutura – o que possibilita a análise da relação de pertinencialidade de uma determina norma a um dado sistema, com a observância de um procedimento predeterminado – mas também na sua função, propiciando-se o exame dos seus fins promocionais.[454]

5.2 Os mecanismos tributários como instrumentos de realização da função promocional do Direito

Dado o importante papel exercido pelo Direito na busca do desenvolvimento, já se pode vislumbrar o lugar de destaque exercido pelo Poder Constituinte na consecução deste mister ao definir as competências tributárias.

Pela abertura constitucional se verifica a intensa comunicação dos sistemas político, econômico e social com o sistema jurídico, positivando-se os anseios socialmente relevantes. Tais anseios já se revelam, de início, com a escolha pelo legislador

---

realização." (MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Função social do tributo: uma imposição constitucional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 19, v. 97, p. 49-63, mar./abr. 2011. p. 60).

[452] Como já se registrou, o termo desenvolvimento, aqui, não apresenta uma faceta apenas econômica, mas também social. Nas palavras de Celso Spitzcovisk, "não se pode mais conceber o desenvolvimento econômico de forma dissociada do desenvolvimento social – o que torna necessária uma intervenção estatal, de molde a garantir a concretização destas gizadas pela Constituição." (SPITZCOVISK, Celso. Princípios do direito administrativo econômico, cit., p. 70).

[453] MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário. In: BARRAL, Welber (Org.). *Direito e desenvolvimento*: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento. São Paulo: Singular, 2005. p. 225-258. p. 233.

[454] Ao aludir à função do tributo, José Artur Lima Gonçalves bem destaca que "recolocando, adequadamente, a noção de tributo dentro de seu contexto sistemático de instrumento para que o Estado alcance o fim para o qual foi criado, torna-se mais fácil compreender as regras para funcionamento adequado e coerente deste instrumento. O instrumento não se confunde e, muito menos, se sobrepõe ao fim." (GONÇALVES, José Artur Lima. Tributação, liberdade e propriedade, cit., p. 244).

constitucional dos campos das condutas possíveis de serem atingidos pela tributação, deixando alheios ao poder de tributar do Estado determinados campos nos quais se reputa necessária sua preservação.

A Constituição da República, como se sabe, adota uma rígida repartição de competências[455], realizando o princípio federativo e assegurando a autonomia financeira de seus entes políticos.[456] Na clássica lição de Roque Antonio Carrazza, a competência tributária pode ser apreendida como "a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos"[457]. Assim, a norma de competência tributária substancia uma norma de estrutura que autoriza a um determinado ente político a instituição de um determinado tributo sobre uma determinada materialidade, obedecido um determinado procedimento.[458]

Compondo o desenho das competências, como é cediço, a Constituição também define as imunidades. Em uma acepção formal, a imunidade tributária identifica-se com uma regra de estrutura constitucionalmente prevista, que demarca a competência ao

---

[455] O termo competência legislativa, aqui, é compreendido como aquelas normas de organização que autorizam a produção de outras normas. É bom advertir, no entanto, que o vocábulo competência é rico em acepções, como bem ilustra Tárek Moysés Moussallem: "(1) indicativo de uma norma jurídica; (2) qualidade jurídica de um determinado sujeito; (3) relação jurídica (legislativa) modalizada pelo functor *permitido* entre o órgão competente (direito subjetivo) e os demais sujeitos da comunidade (dever jurídico de se absterem); (4) hipótese da norma de produção normativa que prescreve em seu conseqüente o procedimento para a produção normativa (se o agente competente quiser exercer a competência para produzir uma norma "y" deve-ser a obrigação de observar o procedimento "z"); (5) previsão do *exercício* da competência que, aliada ao procedimento para a produção normativa, resulta na criação de enunciados prescritivos que a todos obrigam, e a que denominaremos *norma sobre a produção jurídica*; e (6) *veículo introdutor* que tem no seu antecedente a atuação da competência e do procedimento previstos na norma sobre a produção jurídica, dando por resultado uma norma específica, que também a todos obriga." (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário.* São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 97-98).

[456] Nessa linha, entre outros: CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*: desonerações nacionais e imunidades condicionais. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 28; PIZOLIO, Reinaldo. *Competência tributária e conceitos constitucionais*, cit., p. 73.

[457] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 16ª ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 31/2000. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 415. Eduardo Botallo também oferece a essência do que se entende por competência tributária: "Criação 'in abstrato' de tributos com rigorosa obediência do procedimento estabelecido pela Constituição [...]." (BOTALLO, Eduardo. *Lições de direito público.* São Paulo: Dialética, 2003. p. 57). Para além da aptidão de criar tributos propriamente dita, Tácio Lacerda Gama congrega sob o termo competência tributária não apenas as normas que tratem da instituição, mas também aquelas relativas à arrecadação e à fiscalização dos tributos. (GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária.* 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011. p. 65).

[458] Acerca dos limites pessoal, material e formal da norma de competência tributária, eis as palavras de Cristiane Mendonça, baseadas nas ideias de Alf Ross: "Podemos então deixar patenteada a compreensão de competência tributária como a norma de estrutura ou de produção normativa, que autoriza (permitindo ou impondo) os diferentes órgãos das pessoas políticas de direito interno a produzir normas jurídicas tributárias em sentido estrito (gerais e abstratas e individuais e concretas), dentro de determinados limites formais e materiais." (MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária.* São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 69). A propósito, segundo Alf Ross, a norma de competência deve determinar tanto o órgão competente para a realização do ato jurídico (competência pessoal), quanto o procedimento a ser seguido (competência formal), bem como o conteúdo possível do ato jurídico (competência material). (ROSS, Alf. *Direito e justiça*, cit., p. 241-242).

estabelecer uma proibição ao legislador infraconstitucional no que se refere à instituição de tributos sobre determinadas pessoas ou situações.[459]

Não se pode deixar de reconhecer que muitas imunidades refletem a própria formação do Estado.[460] Nesse passo, representam uma escolha política, atendendo a orientações do Poder Constituinte, com a preservação de determinados valores fundamentais à sociedade.[461] Como afirma Bernardo Ribeiro de Moraes, "[...] a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto valorativas."[462]

Mais que isso, a imunidade, à luz da segurança jurídica tributária, como corolário do Estado Democrático de Direito, também deve ser apreendida em sua acepção material, consubstanciando, em regra, verdadeira norma de garantia de direitos fundamentais.[463]

Já se tem, com o desenho constitucional de competências, uma lídima expressão da função promocional do Direito: ao selecionar, o legislador constituinte, sujeitos ou condutas que devem participar ou ficar fora dos lindes da atuação do legislador ordinário, direcionam o comportamento dos cidadãos para certos objetivos preestabelecidos.[464]

E é diante desse quadro de atuação possível que o legislador ordinário, imbuído, à luz do princípio republicano, dos poderes para o exercício da competência tributária, também escolhe as materialidades que comporão a regra de incidência do tributo, juridicizando-as. Como bem descreve José Artur Lima Gonçalves, "no exercício do mandato que o cidadão confere ao legislador, este contempla o plano econômico, trabalha intelectualmente com uma série de fatores, de influências das mais diversas naturezas [...]."[465] Assim, seguindo os padrões procedimentais positivamente postos, com a

---

[459] As acepções do termo imunidade serão objeto de exame no item 6.1 desta tese.

[460] Como afirmam Gilberto Ulhôa Canto, a imunidade está ligada à estrutura política do país (CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sôbre a imunidade tributária dos entes públicos. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 55, v. 661-662, p. 28-32, jul./ago. 1958. p. 29). Também nesse sentido: PÍTSICA, Diogo Nicolau. *Imunidade tributária recíproca*: aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009. p. 28.

[461] RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A natureza jurídica das imunidades tributárias. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 7, n. 27, p. 47-55, abr./jun. 1999. p. 49. Nessa mesma linha, Marily Diniz do Amaral Chaves reconhece nas imunidades um mecanismo de política fiscal. (CHAVES, Marily Diniz do Amaral. Imunidade e isenção tributárias: pressupostos teóricos e traços diferenciais. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. *Tratado das imunidades e isenções tributárias.* São Paulo: Verbatim, 2011. p. 7-34. p. 21).

[462] MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, jul. 1998, p. 19-40. p. 20.

[463] TORRES, Heleno Taveira. Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação às entidades sem fins lucrativos. In: _____ (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica*: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 159-198. p. 160-161.

[464] "A regra de imunidade é estabelecida, pois, em função de considerações de ordem extrajurídica, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes [...]." (RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A natureza jurídica das imunidades tributárias, cit., p. 49).

[465] GONÇALVES, José Artur Lima. Tributação, liberdade e propriedade, cit., p. 250.

observância dos princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade, entre outros, vê-se, mais uma vez, verberar pelas mãos do legislador ordinário, ao instituir um determinado tributo, a função do Direito de promoção de determinadas condutas.

Mas o Direito Tributário é rico em outros exemplos de mecanismos tributários aptos à realização da função promocional ínsita ao sistema jurídico[466], consubstanciando uma de suas principais expressões os incentivos fiscais[467]. Tais incentivos substanciam ou técnicas de recompensa à prática de uma ação desejada, ou técnicas de facilitação, atuando de forma a torná-la menos onerosa.[468]

Nesse sentido, Francisco R. S. Calderaro define os "incentivos ou estímulos fiscais" como "aquelas normas jurídicas que utilizam o instrumental tributário com finalidades premiais, extrafiscais, que visem à promoção do desenvolvimento econômico ou social."[469] E prossegue o autor, para afirmar que os incentivos podem ser concedidos para excluir a tributação, para atenuar a carga tributária ou, ainda, como um mecanismo de compensação da carga tributária já suportada pelo contribuinte.[470]

Infere-se do exposto que os incentivos fiscais abrangem inúmeras possíveis espécies definidas pelo direito tributário, compreendendo, entre outros, as isenções, as bases de cálculo ou alíquotas reduzidas, os créditos presumidos, entre outros. Como

---

[466] "Na legislação tributária é onde mais avultam manifestações do direito premial, com descontos pela antecipação do pagamento de impostos, incentivos fiscais dos mais variados setores e regiões, exclusões de penalidades pela autodenúncia espontânea etc." (CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos fiscais*: sua natureza jurídica. São Paulo: Aduaneiras, 1980. p. 32).

[467] Muito embora tenha sido consagrado o termo benefícios fiscais como forma de abranger as normas que impliquem uma diminuição da carga do tributo, tal expressão encontra melhor adaptação a outros ramos alheios ao Direito. Tal constatação não passou despercebida por J. J. Saldanha Sanches, que, à luz do direito português, anota: "A expressão *benefício fiscal* é uma expressão equívoca, mais própria do discurso político do que do discurso jurídico, já que envolve qualquer tipo de tratamento mais favorável que o comum. É uma expressão demasiado lata que, no limite, se presta a abranger qualquer norma cujo resultado seja uma diminuição da dívida de imposto, como o reporte de prejuízos das empresas e as normas que evitam a dupla tributação dos ADT." (SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal.* 3. ed. São Paulo: Coimbra Editora, 2007. p. 448-449). Para fins didáticos, acolhe-se o termo incentivos fiscais para abarcar a gama de normas tributárias que resultam em incentivos na área tributária, com o fim de desoneração de setores estratégicos, com vistas ao desenvolvimento. Válida, de qualquer modo, a advertência já realizada por Pedro Manuel Herrera Molina, o qual, após conceituar os incentivos tributários como "aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de determinada conducta", reconhece que tal expressão retrata, na verdade, os efeitos provocados pela norma. (MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *La exencion tributaria.* Madrid: Colex, 1990. p. 57).

[468] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função...*, cit., p. 30.

[469] CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos fiscais...*, cit., p. 34. Também Luiz Octavio Rabelo Neto reconhece que "os benefícios fiscais podem ser entendidos como uma espécie de sanção positiva em sentido amplo, caracterizando-se como prêmio a uma conduta desejada praticada, ou como incentivo à pratica deste comportamento". (RABELO NETO, Luiz Octavio. *Benefícios fiscais como instrumento das medidas de ação afirmativa*, cit., p. 40).

[470] CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos fiscais...*, cit., p. 46.

reconhece Henry Tilbery, tais espécies são albergadas sob a expressão incentivos fiscais pelo critério da finalidade, comum a todas.[471]

Uma das espécies de incentivos fiscais, as isenções não podem ser entendidas como favor ou privilégio legal, eis que devem compatibilizar-se materialmente com os preceitos constitucionais.[472] Assim, nos dias de hoje, não mais se identifica a concessão de uma isenção ou incentivo como um benefício fiscal, mas sim como um meio de se atingir determinado fim.

Grande é o debate doutrinário acerca das isenções. Há a corrente que a identifica como a dispensa legal do pagamento do tributo, representada, entre outros, por Rubens Gomes de Souza[473] e Amílcar de Araújo Falcão[474]. Alfredo Augusto Becker desferiu críticas a essa corrente, afirmando ser a isenção um caso de não incidência da hipótese tributária, concluindo que "a realização da hipótese de incidência da regra jurídica da isenção, faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídica tributária".[475] Também José Souto Maior Borges discorda daquela corrente[476], para definir, em obra de relevo, a isenção como "uma hipótese de não

---

[471] TILBERY, Henry. Base econômica e efeitos das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento.* São Paulo: José Butshatsky, 19[--]. p. 11-67. p. 21. Outra não é a opinião de J. L. Saldanha Sanches, que, ao lado do critério meramente formal, estrutural, alude ao "critério do fim" para identificação das isenções. Segundo o autor, as isenções "têm como fim determinante o prosseguimento de interesses públicos extra-fiscais [...]." (SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*, cit., p. 449-452).

[472] Como bem registra Henry Tilbery, na Idade Média as isenções eram concedidas como privilégios por mero arbítrio, ao clero e às classes nobres, sobrevindo, com a Revolução Francesa, o princípio da generalidade da tributação, por meio do qual não há mais lugar, em um Estado de Direito, para favores fiscais. Ademais, o princípio da isonomia, consagrado pelos regimes democráticos, assegura a tributação igual para pessoas em situações iguais. (TILBERY, Henry. Base econômica e efeitos das isenções, cit., p. 17-19). Nessa linha, José Souto Maior Borges também afirma serem inadmissíveis os incentivos que importem em meros favores, violando tais regras constitucionais da generalidade e igualdade da tributação. (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 62).

[473] Para o autor, "na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação, mas a lei dispensa seu pagamento." (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária.* São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97).

[474] Segundo esse autor, na isenção "há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do tributo ou, como diz Rubens Gomes de Sousa, delibera 'dispensar o pagamento de um tributo devido'". (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária.* 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 132).

[475] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, cit., p. 306.

[476] "Pretende-se que a isenção, como se fosse um *a posteriori* lógico e cronológico, pressuporia a incidência do tributo sobre o fato gerador que é precisamente a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária principal (Código Tributário Nacional, art. 114). [...] Sucede entretanto que, em decorrência do princípio da reserva de lei, da natureza legal da obrigação tributária, não se converte o fato gerador, por uma espécie de transubstanciação legal, em fato isento. Se fosse possível tal fenomenologia, a norma que estabelecesse a isenção estaria a rigor em contradição com a norma que definisse o fato gerador da obrigação tributária, e duas proposições normativas contraditórias não poderiam

incidência, legalmente qualificada, da norma que prescreve a obrigação tributária" [477] Uma outra teoria acerca da isenção é a representada, entre outros, por Alberto Xavier.[478] Segundo esse autor, a isenção seria um fato impeditivo ao nascimento da obrigação tributária. Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, bem salienta que a definição da isenção como um fato impeditivo revela impropriedade terminológica, já que se está a tratar de uma unidade normativa.[479] Aliás, com precisão terminológica, referido autor define a isenção como uma regra de estrutura que "investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*"[480].

Difere, referido instituto, da não incidência, a qual, em termos gerais, pode ser entendida como a área que transcende à incidência do tributo, dada a inexistência de previsão legal descrevendo determinado fato como apto a desencadear a relação jurídico-tributária.[481]

---

ser ambas válidas (*princípio jurídico de contradição*)." (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, cit., p. 161 e 163).

[477] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, cit., p. 201.

[478] XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro.* São Paulo: Resenha Tributária, 1977. Apud CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 15. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 481.

[479] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 484.

[480] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 484 e 486. Tambem nessa linha é a lição de Renato Lopes Becho, para quem "a norma isentiva compõe a norma jurídico-tribuária, emprestando-lhe seus elementos e compondo sua fisionomia definitiva." (BECHO, Renato Lopes. Direito constitucional tributário aplicado às cooperativas: imunidades, isenções, não-incidências e as normas tributárias aplicadas às cooperativas. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *Direito tributário constitucional.* São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 49-98. p. 62). A estrutura de tal norma, na linha apresentada por Paulo de Barros Carvalho, é bem explicitada nas palavras de Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli: "Com estrutura idêntica À tributária, diferençando-se nos seus vetores semânticos, a isencional contém uma hipótese conotando as propriedades de um certo evento ainda por ocorrer em determinadas coordenadas de tempo e espaço, e uma tese, ou conseqüente, prescrevendo o efeito da possível concretização do evento hipotético, que é a relação jurídica isencional entre contribuinte e fisco. À compostura geral e abstrata deste conjunto hipotético-condicional, denominamos regra-matriz de isenção." (LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias.* São Paulo: Dialética, 1999. p. 94). Na doutrina estrangeira, é possível identificar autores que também compartilham dessa opinião. Para J. L. Saldanha, "a isenção pressupõe sempre uma norma de conteúdo afirmativo, que abrange, na sua previsão, um certo grupo de realidades e uma norma negativa ou restritiva que, procedendo a uma segunda previsão legal, abrange um subconjunto dessas mesmas realidades e as torna não tributáveis de forma total ou parcial." (SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*, cit., p. 449). Nessa mesma linha é a síntese apresentada por Albert Hensel, o qual, não obstante a polêmica em torno da utilização da expressão "fato imponível", também é partidário da ideia de que a regra de isenção afeta um dos critérios da norma de incidência, ao afirmar que "las normas de exención sirven a la delimitación del hecho imponible". Como afirma o autor, "a quienes resulten de aplicación estas normas no serán, por lo tanto, deudores tributarios". (HENSEL, Albert. *Derecho tributario.* Trad. e estudo preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2005. p. 160).

[481] Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, a não incidência alude ao "fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não-ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a *hipótese de incidência*." (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário.* 14. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 167). Também em boa síntese, em que pese a já propalada dubiedade da expressão "fato gerador", José Souto Maior Borges define a não incidência como "inexistência de disposição prevendo o fato gerador".

As reduções da base de cálculo ou de alíquota, por sua vez, encontram-se no critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência tributária.[482] Não podem elas ser consideradas, por si só, como um incentivo fiscal. Aliás, o próprio artigo 14 da Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), ao dispor, à luz do artigo 165, §6º, da Constituição, sobre os elementos de caracterização dos benefícios fiscais para fins de subsunção à Lei de Responsabilidade Fiscal, determina que a alteração de alíquota e a redução da base de cálculo apenas se caracterizarão como renúncia, ao lado de mecanismos como a anistia, remissão, subsídio, crédito presumido e concessão de incentivo em caráter não geral, se implicarem "redução discriminada de tributos e contribuições".[483]

O exemplo clássico desse tipo de incentivo é a configuração da alíquota zero. Embora previstos na regra-matriz de incidência todos os seus critérios, reduz-se à expressão zero, no critério quantitativo da norma, a alíquota aplicável. Desse modo, já o dizia Ruy Barbosa Nogueira, os efeitos (econômicos) da alíquota zero assemelham-se aos da isenção.[484] Em relação à redução da base de cálculo, também há um corte em um dos elementos do critério quantitativo da norma, operando-se a sua redução.

(BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, cit., p. 183). No mesmo sentido, ainda: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 280.

[482] "As reduções de bases de cálculo e de alíquotas decorrem do modo de calcular o conteúdo pecuniário do dever tributário, determinando uma forma de pagamento – elemento liberatório do dever – que implica, necessariamente, redução do *quantum* tributário em relação à generalidade dos contribuintes (ou em relação à situação impositiva imediatamente anterior)." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tipologia exonerativa: imunidades, isenções e outras formas de exonerar os contribuintes às luzes da teoria da norma jurídica. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito tributário contemporâneo*: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 775-809. p. 796).

[483] Acerca da configuração de renúncia de receita para fins de enquadramento no artigo 14 da mencionada Lei de Responsabilidade Fiscal, esclarecedor o estudo de Marcos Nóbrega e Carlos Maurício Figueiredo, segundo o qual "o Brasil, pelo menos no âmbito federal, utiliza o critério legal para definição dos gastos tributários." Assim, para que se verifique se a redução da base de cálculo, por exemplo, configure ou não uma renúncia de receita, há que se examinar se tal redução compõe ou não a estrutura do tributo, tal como se verifica nas deduções do imposto de renda, as quais, por fazerem parte da sua própria estrutura, não podem ser consideradas como gastos tributários. (NÓBREGA, Marcos; FIGUEIREDO, Carlos Maurício. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do artigo 14 da LRF. In: *Responsabilidade fiscal:* aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 109-133. p. 128-129). Com acuidade, Misabel Abreu Machado Derzi aponta, no entanto, que "não se esforça o legislador nacional – nem tampouco o Poder Executivo – para apreciar melhor o conceito de renúncia ou despesa tributária, separando os incentivos e outros benefícios que são, discricionariamente, concedidos em favor do desenvolvimento regional ou setorial, daqueles ajustes que são meros imperativos de equidade e de progressividade, imperativos à luz da Constituição." Se os primeiros podem e devem se periodicamente reavaliados, os segundos, que correspondem à estrutura da norma à luz da Constituição, são irretratáveis e irreversíveis. Na síntese da autora, "aquilo quer é intributável não configura receita tributária". (DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 333-362, jan./jun. 2004. p. 337).

[484] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, cit., p. 167. Sob o ponto de vista tributário, no entanto, enquanto na isenção há a mutilação de um ou mais critérios da hipótese, na alíquota zero há a

Tanto a concessão de créditos presumidos quanto a dedutibilidade de despesas presumidas são incentivos relacionados à quantificação do tributo. Se, por um lado, os créditos presumidos podem ser entendidos como operadores de redução do *quantum* devido, mediante abatimento do valor total do tributo a ser pago, as despesas presumidamente dedutíveis são subtraídas da base de cálculo estabelecida para um determinado tributo, operando diretamente no cálculo dos valores que resultam da conjugação do binômio base de cálculo/alíquota.

Já a remissão – ao lado da anistia, que é forma de exoneração da multa – é forma de extinção do crédito tributário pelo perdão da dívida. Para que haja a remissão, portanto, o crédito deverá se encontrar devidamente constituído pelo lançamento ou, de outro modo, pelo próprio contribuinte.[485] O artigo 172 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) prescreve que a remissão deverá ser autorizada por lei, atendendo a determinadas condições, entre as quais convém ressaltar, o atendimento à situação econômica do sujeito passivo (inciso I) e a condições de peculiares a determinadas região do território da entidade tributante (inciso V). Além da praticabilidade, representada, por exemplo, na hipótese na qual o legislador autoriza a remissão em caso de diminuta importância de crédito (inciso III), será conferido, pelo legislador, um tratamento excepcional àquelas hipóteses na qual haja algum critério de discrímen.[486]

A Constituição, em algumas de suas passagens, permite expressamente a utilização dos incentivos fiscais com fins promocionais. É o que se verifica, por exemplo, do disposto nos seus artigos 43, *caput* e §2º, inciso III, e 151, inciso I, ao preverem a concessão de incentivos regionais, como isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais, nos termos estabelecidos por lei complementar, visando ao desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. Também o inciso VI do §3º do artigo 227 dedica-se a

---

redução à expressão zero do critério quantitativo da norma. Também sobre o assunto: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tipologia exonerativa, cit., p. 802-803.

[485] "Não pode haver remissão de crédito tributário sem que o laço obrigacional tenha sido constituído por meio da linguagem prevista no ordenamento jurídico. É necessária, portanto, a prévia existência do ato jurídico-administrativo do lançamento tributário ou, sendo o caso, da norma individual e concreta produzida pelo próprio sujeito passivo." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, cit., p. 485-486).

[486] Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, "a remissão apenas se faz possível em hipóteses excepcionais, tendo em vista os objetivos de praticabilidade e justiça. É a praticabilidade que justifica o inciso III do art. 172 [...]. Nas demais hipóteses, o legislador buscará conferir um tratamento excepcional a situações cuja peculiaridade assim se justifiquem. Sempre será guia para a concessão da remissão o princípio da igualdade em matéria tributária, que impõe, ao mesmo tempo, que sejam tratadas igualmente situações equivalentes, mas sejam diferenciadas aquelas desiguais." (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* São Paulo: Saraiva, 2011. p. 567).

esse propósito, ao prever a possibilidade de concessão de incentivos fiscais, nos termos da lei, ao acolhimento de criança ou adolescente órgão ou abandonado.

O vetor comum entre as medidas de desoneração fiscal verificadas, buscando a promoção do bem comum, a redução das desigualdades regionais e sociais e promovendo um desenvolvimento nacional equilibrado, é que cumprem papel sobremodo relevante no Estado Democrático de Direito. Assim, não somente pela atividade arrecadatória do Estado, que pode servir inclusive como mecanismo para a redistribuição de riquezas e promoção da igualdade[487], a concessão de medidas de desoneração fiscal deve promover comportamentos em prol da consecução dos direitos e liberdades previstos na Carta Constitucional.[488]

Considerando que os serviços de infraestrutura são intimamente ligados ao desenvolvimento[489], certo é que os mecanismos de desoneração fiscal neles encontram campo fértil de aplicação, consubstanciando medidas que se prestam à indução econômica e social, estimulando comportamentos em prol da efetivação dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Verificados, assim, os principais mecanismos de cunho tributário aptos à realização da função promocional do Direito, passa-se a analisar, nos capítulos subsequentes, os instrumentos voltados à tributação e/ou desoneração dos serviços de infraestrutura no Brasil.

---

[487] Nesse sentido, assevera Heleno Taveira Torres que "o preço do tributo é o preço a pagar pela Constituição que funda o Estado Democrático de Direito e seus valores. Por esses motivos, amplia-se a exigência de segurança jurídica do sistema constitucional tributário, como garantia de preservação de todos os seus valores, no que concerne à efetividade da arrecadação e na concretização dos direitos fundamentais." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 173). Também sobre o assunto: DAVID, Tiago Bitencourt de. O sujeito(ado) como objeto de proteção do direito: breves comentários a respeito do direito privado à luz da função promocional da Constituição Federal de 1988. *Revista Jurídica*, Blumenau, a. 58, n. 387, p. 67-85, jan./2010. p. 74.

[488] Exatamente nessa linha, Norberto Bobbio reconhece que uma das técnicas utilizadas para direcionar comportamentos para certos objetivos previamente estabelecidos, ao lado das sanções positivas, são os incentivos. (BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 79). Na mesma linha, entre outros: Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais*: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 37-66. p. 48-49.

[489] Cf. itens 4.1 e 4.4.

6 A IMUNIDADE RECÍPROCA DO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "A", E §3º, DA CONSTITUIÇÃO E A PRESTAÇÃO DESCENTRALIZADA DOS SERVIÇOS DE INFRAESTRUTURA

6.1 Considerações acerca do termo imunidade

O termo imunidade tem origem no latim *"immunitas"*, indicando a negação de um múnus, encargo ou função.[490] Inicialmente representativas de privilégios tributários[491], as imunidades legitimam-se hodiernamente, em um Estado Democrático de Direito, pela proteção de determinadas situações cuja preservação ou estímulo é considerada bem maior que a arrecadação de dinheiro aos cofres públicos.

Há autores, como Ricardo Lobo Torres, que definem a imunidade como um direito público subjetivo preexistente à ordem jurídica tributária objetiva. Segundo aludido autor, a imunidade é um dos aspectos dos direitos da liberdade, ditada pelos direitos individuais pré-constitucionais, protegendo-os da incidência de tributos.[492]

Se é certo, por um lado, que, diante da abertura constitucional decorrente do Estado Democrático de Direito, exercem importante força axiológica os princípios na comunicação com os demais sistemas sociais, não menos certo que é no próprio Texto

---

[490] Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos, cit., p. 19. Também no mesmo sentido: MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Poder de tributar, isenção e imunidade: 1ª parte. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, a. 14, n. 15, p. 95-118, abr./jun. 1996. p. 112.

[491] Sobre a origem das imunidades: FARIA, Maria Cristina Neubern de. A interpretação das normas de imunidade tributária: conteúdo e alcance. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 36, p. 116-162, 2001. p. 122; NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Notas a propósito das imunidades tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 12, v. 59, p. 107-120, nov./dez. 2004. p. 108-109. CHAVES, Marily Diniz do Amaral. Imunidade e isenção tributárias..., cit., p. 9-10.

[492] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, 2005. p. 65. Também no mesmo sentido, do autor: TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 305-338. p. 325. O próprio autor situa essa concepção, no entanto, como um "problema de legitimação", assim entendido "o processo de julgamento de suas qualidades e de sua validade ética." (TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos, cit., p. 306).

Constitucional que se encontram delimitadas as competências tributárias e, ao mesmo tempo, as imunidades, que compõem o desenho daquelas.

Nessa linha de entendimento, Regina Helena Costa reconhece que as imunidades homenageiam princípios constitucionais, que são dotados de forte carga axiológica. De qualquer modo, como preleciona a autora, tais princípios remetem a valores positivados juridicamente. Em outras palavras, é no próprio sistema jurídico que serão designados os valores constitucionalmente contemplados.[493]

A doutrina apresenta entendimentos diversos acerca da imunidade. Há uma corrente que identifica a imunidade como exclusão ou supressão do poder de tributar ou da competência, capitaneada por Ruy Barbosa Nogueira[494], para quem "a imunidade é categoria constitucional, é precisamente limitação de competência, mais genericamente, é exclusão do poder de tributar".

Tal posição, todavia, pressupõe uma cronologia inexistente entre a norma de competência e as normas de imunidade.[495] A competência já nasce delimitada pela própria Constituição, não havendo momentos distintos de definição da faixa de competência e de sua supressão parcial. As normas que outorgam a competência, ao lado das normas que contemplam as imunidades, determinam o campo no qual o legislador está apto à instituição do tributo.

Por outro lado, há a corrente que conceitua a imunidade como uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada. Essa é a linha apresentada por José Souto Maior Borges, que, não obstante reconheça que "a competência tributária já nasce limitada"[496], defende que "a regra da imunidade configura, desta sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada." Trata-se, segundo ele, de uma não incidência por determinação constitucional.[497] Também apresentando a norma da imunidade como

---

[493] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 44.
[494] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, cit., p. 169.
[495] Entre os críticos dessa corrente: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 170-171; MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos, cit., p. 32-33; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 151; CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*..., cit., p. 110.
[496] "A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária. A rigor portanto a imunidade não subtrai competência tributária, pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada." (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, cit., p. 217).
[497] BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, cit., p. 218.

uma regra de não incidência, entre outros, tem-se o entendimento de Rubens Gomes de Sousa[498].

As normas de imunidade, contudo, incidem justamente para impedir a tributação nas hipóteses por ela contempladas, não havendo que se falar, pois, em hipótese de não incidência qualificada constitucionalmente. Em outras palavras, considerando que a incidência representa o fenômeno da subsunção de um fato jurídico à norma[499], referida corrente levaria à imprecisão de negar efeitos jurídicos às normas, induzindo a crença de que não haveria tal subsunção.[500]

É possível identificar na doutrina, ainda, a corrente que vê a imunidade sob a perspectiva de uma limitação constitucional ao poder de tributar. É essa a linha adotada por Aliomar Baleeiro, para quem "toda a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, [...] excluindo a possibilidade de se decretar um imposto sobre uma determinada pessoa ou sobre uma determinada coisa, ou sobre determinada atividade, ou sobre essas três coisas, ou duas delas reunidas."[501]

Ocorre que tal linha de pensamento apresenta uma imprecisão técnica[502] ao se utilizar de categorias de ciências distintas para conceituar o fenômeno sob o ponto de vista jurídico. Com efeito, ao utilizar-se da expressão poder de tributar – que, como se sabe, decorre da soberania do Estado – olvida-se referida corrente que é na própria Constituição que se verifica o desenho das competências tributárias, não havendo, sob uma perspectiva jurídica, um poder de tributar antecedente à promulgação do Texto Constitucional que venha a ser limitado pela imunidade. Relembrando-se, aqui, as lições de Niklas Luhmann,

---

[498] Rubens Gomes de Sousa refere-se à imunidade como uma "hipótese especial de não incidência" (SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, cit., p. 96-97).

[499] Como ensina Paulo de Barros Carvalho, com a incidência dá-se a projeção da linguagem do direito positivo sobre o campo material das condutas intersubjetivas, organizando-as deonticamente. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 29).

[500] São críticos desse entendimento, entre outros: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 172-175; MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos, cit., p. 31; CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro...*, cit., p. 107-109. Como bem explicita Eduardo Marcial Ferreira Jardim, "se a não-incidência indica algo que o próprio direito considerou não juridicizado, falece de sentido a idéia de qualificar juridicamente aquilo que o próprio direito considerou como não jurídico." (JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 135-136).

[501] BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 67-100, jul./set. 1977. p. 70.

[502] Objeções a essa corrente também são apresentadas, entre outros, pelos seguintes autores: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 178-170; CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro...*, cit., p. 111-112.

o direito é operativamente fechado e, como tal, opera de acordo com seus códigos próprios.[503]

Há quem identifique as imunidades como princípios constitucionais, tal como o faz Bernardo Ribeiro de Moraes, ao consignar que "a imunidade tributária não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um *princípio constitucional* próprio, ligado que se acha à estrutura política, econômica e social do País."[504] Adota tal concepção, também, Márcio Pestana, para quem imunidade tributária é considerada um princípio por ocupar posição de proeminência no ordenamento jurídico.[505]

Não é esse, contudo, o entendimento que prevalece do exame da clássica distinção entre regras e princípios. Os princípios – infere-se das lições de Robert Alexy – são mandamentos de otimização, cujo grau maior ou menor de satisfação se exerce na esfera das possibilidades jurídicas e fáticas. As regras, por sua vez, são determinações que agem no âmbito jurídico e fático, podendo ser ou não satisfeitas. Como conclui citado autor, "isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma distinção qualitativa, e não uma distinção de grau."[506] Da colisão entre princípios, deve-se extrair de cada um deles – como bem observa Heleno Taveira Torres – o seu conteúdo essencial.[507] Já o conflito entre regras é solucionado se houver, em uma delas, uma cláusula de exceção que elimine o conflito ou, de outro modo, se uma das regras for declarada inválida.[508]

Na medida em que a imunidade age de forma a implicar uma consequência determinada, não sendo passível de ponderação, há que se identificá-la como uma regra constitucional, e não como um princípio.[509] Os princípios, por certo, dão supedâneo às imunidades, tal como se infere do princípio federativo em relação à imunidade recíproca,

---

[503] LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*, cit., p. 192.

[504] MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos, cit., p. 21. Complementa o autor tal entendimento, afirmando que "a imunidade tributária é um *princípio constitucional de vedação de instituir imposto*, sobre certas pessoas, bens e coisas." (Ibidem, p. 22).

[505] PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 63.

[506] ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*, cit., p. 90-91.

[507] Segundo o autor, "no caso dos princípios, a construção e preservação do *conteúdo essencial*, dentro dos limites constitucionais e restrições autorizadas, terá sempre um conteúdo determinável a cada situação concreta." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 527).

[508] ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*, cit., p. 92-93.

[509] Tal entendimento é corroborado, entre outros, por Gabriel Pinós Sturtz, para quem "[...] não se pode ponderar as regras imunitórias. Vale dizer, não se pode admitir a ponderação entre, por exemplo, solidariedade social (princípio) e imunidade recíproca (regra) ou dos templos de qualquer culto (regra), etc. A ponderação é inviável, na medida em que a imunidade é regra e não pode ser flexibilizada em confronto com outro princípio. Ao contrário, ela está sujeita à subsunção: uma vez observada a hipótese de incidência da regra imunitória, ela se subsume à hipótese e se sujeita à consequência jurídica daí advinda." (STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. (Org.) *Imunidades tributárias e direitos fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 129-147. p. 134).

por exemplo, revelando-se o seu conteúdo finalístico.[510] Como anota Misabel Abreu Machado Derzi, "[...] as imunidades somente se explicam e justificam se buscamos os princípios que as inspiram."[511] De qualquer modo, a ponderação entre os princípios não pode invadir o campo de aplicabilidade da regra de imunidade, com ela não se confundindo.[512]

Paulo de Barros Carvalho aborda o tema com grande cientificidade, ao definir as imunidades, sob o aspecto formal, como a "classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras institucionais de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas."[513]

Com efeito, são as imunidades regras de estrutura previstas na Constituição, imediatamente direcionadas aos entes públicos tributantes, que, ao estabelecerem a incompetência de pessoas políticas em determinadas situações, contribuem para o desenho constitucional das competências.

Mas as regras de imunidade revelam uma natureza dúplice[514], traçando, juntamente com as regras positivas de competência, o quadro das competências constitucionais e, ao mesmo tempo, garantindo a observância de preceitos a ela subjacentes, gerando aos seus

---

[510] Sobre o assunto, ver o item 6.4.1, abaixo.

[511] Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* 11. ed., rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 119.

[512] Também nesse sentido: STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação..., cit., p. 134-135; SABBAG, Eduardo. *Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos*: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 39.

[513] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, cit., p. 341. Também nesse sentido, do autor: CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. VIII, n. 27-28, p. 88-108, jan./jun. 1984. p. 106.

[514] Esse caráter dúplice da imunidade também é reconhecido por Regina Helena Costa em obra específica sobre o tema: "A definição do conceito deve observar o fato de o instituto apresentar dúplice natureza: de um lado, exsurge a imunidade como norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas por ela direta ou indiretamente por ela favorecidos." Prossegue a autora, para aludir à primeira característica como o aspecto formal da imunidade e à segunda como seu aspecto material (COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 51). Há, no entanto, quem discorde desse entendimento, por entender que não se pode confundir a imunidade, que é norma eminentemente estrutural, com o direito subjetivo que dela em uma relação de causa-efeito. Essa é a opinião de Fernanda Drummond Parisi, para quem não se deve confundir "o vetor deôntico-jurídico que motivou o constituinte com a própria essência da norma de imunidade." (PARISI, Fernanda Drummond. Imunidade e os "livros-brinquedo". In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). *Imunidades tributárias.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 89-107. p. 95). Não parece ser esse, contudo, o entendimento que deve prevalecer, já que a norma de imunidade, não obstante seja uma norma de estrutura, vinculando o legislador ordinário à sua observância, confere, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de não ser tributado em uma dada situação já previamente delimitada pela Carta Magna.

destinatários um direito público subjetivo de não virem a ser tributados em determinadas situações.

Ao analisar os direitos públicos subjetivos, Riccardo Guastini assevera tratarem-se daqueles direitos derivados de normas que conferem, aos seus destinatários, oponibilidade ao Estado.[515] Invocando tais ideias, Roque Antonio Carrazza também reconhece nas imunidades esse *status* de conferir aos seus beneficiários direitos públicos subjetivos de não serem compelidos ao recolhimento do tributo, erigindo-se barreiras intransponíveis à competência tributária das pessoas políticas.[516] Regina Helena Costa alude, até mesmo, a um princípio implícito na Constituição, por ela denominado de "princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação". Os direitos e liberdades individuais contemplados na Constituição devem conviver de forma harmônica com a atividade tributante do Estado.[517]

Nessa senda, Heleno Taveira Torres bem reconhece na imunidade um *aspecto formal*, apresentando-se como norma de estrutura que concorre em favor da demarcação das competências tributárias, e um *aspecto material*, qualificando-se como garantias às autonomias das unidades do federalismo, aos direitos individuais protegidos, bem como, em alguns casos, como simples determinação da hipótese de não tributação sobre sujeitos ou situações previamente determinados.[518]

Há autores, como Gabriel Pinós Sturtz, que apartam as imunidades das cláusulas pétreas da Constituição. Para ele, as imunidades não são, via de regra, imutáveis, a ponto de conceituar o instituto como "regra de competência constitucional para a instituição de tributos, de conteúdo finalístico, que comporta interpretação ampliativa e que não se confunde com cláusula pétrea."[519] Não é esse, contudo, o entendimento que deve prevalecer ao menos em relação àquelas imunidades que se voltam à proteção da forma federativa e àquelas relacionadas aos direitos fundamentais. Como tais regras são verdadeiras garantias dos direitos amparados por cláusulas pétreas, também não podem ser revogadas, a teor do que prescreve o artigo 60, §4º, da Constituição.[520]

---

[515] GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti.* Milano: Dott A. Giuffrè Editore, 1998. p. 17.
[516] CARRAZZA, Roque. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto..., cit., p. 3.
[517] Cf. COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias,* cit., p. 79.
[518] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 611-612. No mesmo sentido, também do autor: TORRES, Heleno Taveira. Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação às entidades sem fins lucrativos, cit., p. 160.
[519] STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação..., cit., p. 136.
[520] A Corte Constitucional já se manifestou nesse sentido, como se infere do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939-7, no qual, ao apreciar a inconstitucionalidade do antigo Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF),

Por outro lado, podem ser suprimidas aquelas regras de imunidade que, ao contrário, não consagram direito ou garantia fundamental, apenas delimitando a competência do legislador em uma dada situação.[521] Em verdade, trata-se de imunidades não amparadas por cláusulas pétreas porque, ao contrário das anteriores, que se relacionam com a proteção da federação ou dos direitos individuais, consubstanciam regras ligadas à função promocional do Direito diante de um dado momento histórico.[522]

Delineados os principais aspectos relativos ao termo, cumpre apreender que as imunidades substanciam o conjunto de regras constitucionais de estrutura que concorrem para a delimitação das competências ao estabelecerem a incompetência dos entes políticos

---

entendeu que houve ofensa, no caso, ao "princípio da imunidade tributaria recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4.º, inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.) [...]." Como se infere de trecho do voto de um dos julgadores, Ministro Ilmar Galvão, ao afrontar, referido tributo, a imunidade recíproca, reconheceu-se a violação, por conseguinte, às cláusulas pétreas: "Acrescento, agora, o entendimento de que a emenda constitucional em foco afrontou, ainda, as cláusulas pétreas, asseguradoras do pacto federativo e dos direitos e garantias individuais, ao afastar, em relação ao imposto por ela instituído, a aplicação do art. 150, VI, instituidor da imunidade tributária em favor das pessoas elencadas em suas alíneas, entre as quais os entes que compõem a federação." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939-7*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Sydney Sanches. Julgado em 15 dez. 1993. DJU de 18 mar. 1994, p. 5.165).

[521] Exatamente nesse sentido já decidiu o Supremo Tribunal Federal: "IMUNIDADE. ART. 153, § 2º, II DA CF/88. REVOGAÇÃO PELA EC Nº 20/98. POSSIBILIDADE. 1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente. 3. Recurso extraordinário conhecido e improvido." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 372.*600, Segunda Turma. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em 16 dez. 2003. DJU de 23 abr. 2004).

[522] Muito embora se reconheça que as imunidades não amparadas por cláusulas pétreas possam realizar objetivos socialmente relevantes, não se acolhe, aqui, a definição apresentada por André Elali no sentido de que tais imunidades se caracterizam apenas "como mero mecanismo de políticas fiscais" (ELALI, André. Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais: questões pontuais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 14, n. 70, p. 144-161, set./out. 2006. p. 160). Isto porque, partindo-se de uma concepção de políticas públicas (entre elas a fiscal) como programas de ação do Governo para a consecução do interesse público, tratar o plano normativo como mero instrumento daquela atividade político-administrativa seria descrever a norma constitucional apenas sob a perspectiva de sua eficácia. Parte-se, para tanto, da noção de políticas públicas apresentada por Maria Paula Dallari Bucci, consistente no "programa de ação governamental que resulta de um processo ou conjunto de processos juridicamente regulados [...] visando coordenar os meios à disposição do Estado e das atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados." (BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: _____ (Org.). *Políticas públicas*: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1-49. p. 39). Aliás, como observa a autora, as políticas públicas não são categoria definida e instituída pelo direito, mas sim arranjos complexos, "típicos da atividade político-administrativa". (Ibidem, p. 31). Também sobre o assunto, da mesma autora: BUCCI, Maria Paula Dallari. Notas para uma metodologia jurídica de análise de políticas públicas. In: FORTINI, Cristiana; ESTEVES, Júlio César dos Santos; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Org.) *Políticas públicas*: possibilidades e limites. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 225-260; e BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas.* 1. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 241.

em determinadas situações, funcionando como garantia ao direito público subjetivo de pessoas determinadas ou determináveis de não serem tributadas em dadas circunstâncias.

E é diante dessa perspectiva que se passa a identificar, no próximo tópico, as imunidades que guardam relação com as operações de infraestrutura.

6.2 Imunidades diretamente relacionadas às operações de infraestrutura

As regras de estrutura ou "sobrenormas"[523] constituem, no dizer de Lourival Vilanova, "um nível de metalinguagem". Adverte referido autor, no entanto, que tais normas não são alheias ao sistema, encontrando-se em seu interior e constituindo "uma linguagem que diz como fazer para criar novas estruturas de linguagem".[524] Assim se apresentam as imunidades, como regras de estrutura imediatamente dirigidas ao legislador e, de forma mediata, aos sujeitos por ela abrangidos, ao protegê-los da tributação em razão de uma condição subjetiva ou, de outro modo, por vinculação a um determinado fato, bem ou situação.

Feitos tais esclarecimentos, e dada a correspondência de tal critério com as normas constitucionais[525], pode-se distinguir as imunidades outorgadas em função de determinados fatos, bens ou situações, daquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas ou, ainda, em vista de ambos. Trata-se, na classificação já apresentada pela doutrina, das imunidades objetivas, subjetivas e mistas.[526]

---

[523] Na denominação referida por Paulo de Barros Carvalho, em sua obra *Direito tributário, linguagem e método*. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, cit., p. 329).

[524] VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo.* São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 154.

[525] Como salienta Eurico Marcos Diniz de Santi, as classificações jurídicas, para a Ciência do Direito, são verdadeiras ou falsas "em função do direito posto e da eficiência do discurso do jurista para descrever seu objeto de análise." (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no Direito Tributário. I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. IBET. *Justiça tributária*: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. Vitória: Consultime, OAB/ES, Sindifiscal, 1998, p. 125-147. p. 133).

[526] Sobre o assunto, entre outros: COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 126. Ao declarar a utilidade de tal distinção, Roque Antonio Carrazza bem adverte que, "em termos rigorosamente técnicos, *a imunidade é sempre subjetiva*, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional* tributário, cit., p. 593).

Assim, do desenho das imunidades, possível apontar aquelas que guardam relação com o tema das infraestruturas em razão das operações a elas relacionadas (imunidade objetiva), ou em razão do ente prestador do serviço (imunidade subjetiva).

Em relação às imunidades objetivas, pode-se citar a prevista no 155, §2º, inciso X, alínea "b", da Constituição, segundo a qual "o imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] não incidirá: [...] sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica". Trata-se de imunidade relativa ao Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que atinge as operações referentes a petróleo, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, desde que destinados a outros Estados. Assim, tais operações não serão tributadas no Estado de origem do produto.

Nessa linha, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 198.088, que tal imunidade abrange apenas a saída do produto no Estado de origem, não alcançando, portanto, sua entrada em estabelecimento situado no Estado de destino, cuja operação de circulação poderá ser tributada.[527] Como consignado em referido acórdão, fica claro o fim último a ser preservado por aludida imunidade, que, ao eleger o critério da tributação no destino dos produtos, visa à redução das desigualdades regionais, objetivo fundamental da República insculpido no artigo 3º, inciso III, da Constituição.[528]

Ademais, tal imunidade se insere, como reconhecem Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho, em uma "política de redução de custos para o

---

[527] "TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, § 2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 198.088*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em 17 maio 2000. DJU de 05 set. 2003, p. 032).

[528] É o que se extrai de trecho do voto do Ministro Relator: "Salta à vista, com efeito, que objetiva ela eliminar, como fonte geradora do ICMS, os poços de petróleo e as refinarias instaladas em poucos Estados, na medida em que exclui da incidência do tributo as operações destinadas ao abastecimento das demais unidades federadas, prevenindo o agravamento das desigualdades regionais, um dos objetivos fundamentais da República (art. 3º, III, CF)." (Cf. *Recurso Extraordinário n.º 198.088*, cit.). Na doutrina, Ayrton Cardomingo Junior e Sérgio de Castro Abreu, ao comentarem referido precedente, também reconhecem que "a finalidade da norma imunizante [...] consiste em prestigiar os muitos estados consumidores em contraste com os poucos estados produtores [...]". (CARDOMINGO JUNIOR, Ayrton; ABREU, Sérgio de Castro. Energia elétrica e imunidade tributária. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. *Tratado das imunidades e isenções tributárias.* São Paulo: Verbatim, 2011. p. 303-311. p. 309). Na mesma linha, asseverando tratar-se de proteção ao chamado "princípio de destino" na tributação: COSTA JUNIOR, Paulo Gonçalves da. A 'imunidade' nas operações interestaduais com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. *Tratado das imunidades e isenções tributárias.* São Paulo: Verbatim, 2011. p. 313-332. p. 316.

pleno desenvolvimento". Como prosseguem citados autores, "essa, pois, a motivação principal, o valor, a presunção do barateamento do custo, que não está dirigida pelos interesses dos Estados em repartir receita, mas antes pelo critério de redução dos preços, critério impostergável para o desenvolvimento do País."[529]

Em verdade, tal como reconhece Regina Helena Costa, tal previsão constitucional apresenta, em verdade, esses dois escopos: o primeiro é a diminuição dos custos de tais produtos, essenciais à vida da nação; o segundo de evitar prejuízo aos Estados que não sediam tais atividades.[530]

O artigo 155, §2º, inciso X, da Constituição também estabelece, agora na alínea "d", a imunidade "nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; [...]." Trata-se de imunidade em relação ao ICMS, abrangente dos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens, desde que de recepção livre e gratuita. Assim, ainda que não prevista de forma explícita no Texto Constitucional – o que ocorreu apenas com o advento da Emenda Constitucional n.º 42, de 19 dezembro de 2003 – considerando tratar-se de operações sem qualquer expressão na base de cálculo, dada sua gratuidade, tal situação já não poderia ser alvo da tributação.[531]

Também em relação às imunidades objetivas, há que se citar aquela prevista no §3º do artigo 155 da Constituição da República, a qual estabelece que, "à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o artigo 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País". Desse modo, tais operações podem ser tributadas pelo ICMS, Imposto de Importação (II) e Imposto de Exportação (IE), sendo imunes aos demais impostos. Acerca da teleologia da norma, vê-se

---

[529] DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A imunidade das operações com petróleo e seus derivados. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 2. n. 8, p. 49-75, jul./set. 1994. p. 54. Também nesse sentido a lição de Roque Antonio Carrazza: "Segundo os cientistas das finanças, tal imunidade visa a reduzir os custos dos produtos e mercadorias que utilizam estes *insumos* ("inputs")." (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS.* 9. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 358).

[530] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 201.

[531] Nesse mesmo sentido a constatação de Simone de Sá Portella, ao registrar, na linha de pensamento de Roque Antonio Carrazza, que tal artigo "apenas tornou explícita imunidade que já existia". Como prossegue a autora, "isto porque, os serviços de radiodifusão de sons e imagens não são fatos geradores de ICMS, pois este incide sobre serviços de comunicação, e aqueles não o são, apenas do *nomen juris*, pois tais serviços apenas difundem mensagens gratuitamente, de modo indeterminado, razão pela qual não há base de cálculo." (PORTELLA, Simone de Sá. *As imunidades tributárias na jurisprudência do STF*. São Paulo: Baraúna, 2009. p. 109). Na mesma direção: COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 202.

que o legislador constitucional, dada a essencialidade de tais operações, quis difundir o seu acesso a todas as classes econômicas, reduzindo o seu custo.[532]

Anteriormente ao advento da Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001, referido §3º do artigo 155 fazia alusão à impossibilidade de incidência de "outro tributo", e não a "outro imposto", tal como ora consta na redação atual do dispositivo constitucional. Muito se discutia, assim, se tal imunidade, além dos impostos não relacionados ao ICMS, II e IE, abrangia também outros tributos. A doutrina costumava defender sua aplicabilidade tão somente a outros impostos. Nas palavras de Regina Helena Costa, dois são os motivos para tal conclusão: primeiramente, o tributo eventualmente incidente sobre "operações" somente pode ser da categoria impostos; além disso, tendo em vista a finalidade do preceito, "não faria sentido excluir da possibilidade de tributação taxas e contribuições relacionadas a tais operações, pelo caráter contraprestacional das primeiras e de benefício das segundas."[533]

O Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento acerca de sua aplicabilidade, apenas e tão somente, àqueles impostos. É o que se infere, entre outros, do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 230.337, reconhecendo os Ministros que a imunidade em relação às contribuições encontra-se explicitada no artigo 195, §7º, da Constituição, sendo, nesse caso, "legítima a incidência da COFINS e do PIS sobre o faturamento" das empresas distribuidoras de derivados de petróleo, mineradoras, distribuidoras de energia elétrica e executoras de serviços de telecomunicações[534], a qual respeita o princípio da solidariedade.

A matéria, aliás, já foi sumulada naquela Corte, sendo objeto da Súmula n.º 659, segundo a qual "é legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as

---

[532] Nessa mesma linha: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 678; COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 203; GUARDADO, Elisabete Nunes. Telecomunicações: tributação e imunidade. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. *Tratado das imunidades e isenções tributárias.* São Paulo: Verbatim, 2011. p. 333-362. p. 342.

[533] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 203.

[534] "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. DISTRIBUIDORAS DE DERIVADOS DE PETRÓLEO, MINERADORES, DISTRIBUIDORAS DE ENERGIA ELÉTRICA E EXECUTORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. C.F., art. 155, §3º. Lei Complementar nº 70, de 1991. I. - Legítima a incidência da COFINS e do PIS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do art. 155, C.F. , em harmonia com a disposição do art. 195, caput, da mesma Carta. Precedente do STF: RE 144.971-DF, Velloso, 2.º T., RTJ 162/1075. II. - R.E. conhecido e provido." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 230.337*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 1º jul. 1999. DJU de 28 jun. 2002, p. 093).

operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País."[535]

De todas essas imunidades objetivas anteriormente citadas, possível extrair uma nota comum: são instrumentos da política de desenvolvimento nacional, seja promovendo o desenvolvimento industrial, seja reduzindo as desigualdades regionais, impulsionando regiões menos favorecidas.

Misabel Abreu Machado Derzi também observa, nessa linha, que, ao se examinar o Texto Constitucional, constata-se "que os traços mais representativos da politica econômica, como espécies de incentivos fiscais, em vigor, não são concedidos por lei mas configuram imunidades consagradas na Constituição."[536]

No que concerne às imunidades subjetivas ou, mais precisamente, mistas, há que se registrar a imunidade prevista no artigo 150, VI, "a", e §§ 2º e 3º, da Constituição, que institui a chamada imunidade recíproca em relação ao patrimônio, renda ou serviços:

> 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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
> [...].
> § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.
> § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel."

Como bem registra Regina Helena Costa ao apreciar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a imunidade recíproca "foi, sem dúvida, aquela que mais debates provocou naquela Corte, que sempre lhe dispensou um tratamento generoso, como se impõe quando se cuida de direitos públicos subjetivos."[537]

Assim, tendo em vista as questões controvertidas que o tema encerra, e sua especial correlação com os serviços de infraestrutura, os próximos tópicos serão dedicados ao seu enfrentamento.

---

[535] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n.º 659*, Sessão Plenária. Publicada em 09 out. 2003.
[536] DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária, cit., p. 339.
[537] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 293.

6.3 A imunidade recíproca do patrimônio, renda e serviços: primeira aproximação

A imunidade recíproca foi originariamente prevista, no direito brasileiro, já na primeira Constituição Republicana, de 1891, ao estatuir, em seu artigo 10, que "e' prohibido aos Estados tributar bens e rendas federaes, ou serviços a cargo da União, e reciprocamente."[538]

Atualmente, é prevista no artigo 150, VI, "a", da Constituição da República, que veda "à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] instituir impostos sobre [...] patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros".

Em relação à Administração Direta, composta pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a imunidade é estabelecida de forma ampla, limitada tão somente pelo artigo 150, §3º, da mesma Carta Magna, que afasta a imunidade na hipótese de se tratar de patrimônio, renda e serviços relacionados à exploração de atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelos usuários.

Já em relação aos órgãos da Administração Indireta, a saber, as autarquias e fundações públicas, a imunidade recíproca é restrita para aquelas hipóteses vinculadas às suas finalidades essenciais, nos termos do artigo 150, §2º, do Texto Consittucional.

Seu estudo, porém, ainda enseja muitas controvérsias, não apenas acerca de sua dimensão objetiva, relacionada aos tributos por ela abrangidos, como também em sua dimensão subjetiva, concernente à extensão da imunidade às sociedades de economia mista e às empresas públicas que exercem atividades consideradas serviços de interesse público.

Presente a advertência de Geraldo Ataliba, segundo a qual o Direito pátrio "não resulta de transplantação simplista de corpos de normas trazidas em bloco e aqui inseridos"[539] e, como tal, sabendo-se que a comparação de institutos presentes em outros

---

[538] Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, artigo 10. Cf. PELUSO, Antonio Cezar (Org.). *As Constituições do Brasil*: 1824. 1891, 1934, 1937, 1946, 1967, 1988 e suas emendas. Barueri, SP: Manole, 2011. p. 186.

[539] ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. XVII.

ordenamentos jurídicos não pode descurar das peculiaridades dos sistemas de cada país[540], válido consignar, todavia, que a imunidade recíproca teve sua origem no direito norte-americano.[541]

A delimitação do conceito de imunidade recíproca (*reciprocal immunity of Federal and State instrumentalities*), como bem registra André Pereira Ibañez em estudo sobre o tema[542], decorreu de uma longa evolução jurisprudencial, em especial no período de 1819 a 1939, e teria sua gênese nos ideais do primeiro Secretário do Tesouro dos Estados Unidos, Alexander Hamilton, o qual, tendo atuado no Governo no período de 1789 a 1975, defendia a ampliação da competência federal, desenvolvendo a teoria dos poderes implícitos. Para ele, ainda que a Constituição não dispusesse expressamente, há determinados poderes que estariam implicitamente à disposição da União e, para seu pleno exercício, seriam imunes à tributação dos demais entes.[543]

O *leading case* da matéria no direito norte-americano, ainda que conferindo imunidade apenas ao ente federal, foi o caso *McCulloch v. Maryland*[544], no qual se reconheceu a inconstitucionalidade de lei do Estado de Maryland que submetia à tributação todos os bancos não oriundos do Estado, sob a afirmação de que "o poder de tributar envolve o poder de destruir" e, portanto, deve ser submetido a um controle vigilante.[545]

---

[540] Sobre o assunto, aliás, adverte Ivo Dantas, em obra específica sobre o tema, que o exame comparativo de ordenamentos jurídicos requer cautela, devendo ser verificados os critérios hábeis ao confronto entre dois sistemas, sob pena de se comparar grandezas distintas. Cita o autor, nesse contexto, as lições de George Z. F. Bereday, que, ao tratar do estudo comparado em educação, faz constatação em tudo aplicável ao estudo do Direito: deve se proceder primeiramente a uma justaposição, um confronto dos dados com o critério com que pode ser feita uma comparação válida, e a hipótese pela qual deve ser realizada para, a partir de então, proceder-se à comparação. (DANTAS, Ivo. *Direito constitucional comparado*: introdução: teoria e metodologia. 2. ed., rev., aum. e atual. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006. p. 256).

[541] Abordaram o assunto, entre outros: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 129-130; IBAÑEZ, André Pereira. Imunidade tributária recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. (Org.) *Imunidades tributárias e direitos fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 29-53.

[542] IBAÑEZ, André Pereira. Imunidade tributária recíproca..., cit., p. 29.

[543] IBAÑEZ, André Pereira. Imunidade tributária recíproca..., cit., p. 31.

[544] Sobre o assunto, entre outros: CROMPTON, Samuel Willard. *McCulloch v. Maryland*: implied powers of the Federal Government. New York: Chelsea House, 2007; GOLD, Susan Dudley. *McCulloch v. Maryland*: State v Federal Power [Supreme Court Milestone]. New York: Michelle Bisson, [?]; GUNTHER, Gerald. *John Marshall defenses of McCulloch v. Maryland*. Stanford: Stanford University Press, [?]; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sôbre a imunidade tributária dos entes públicos, cit.; IBAÑEZ, André Pereira. Imunidade tributária recíproca..., cit., p. 29-53; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. v. III. São Paulo: Renovar, 2005. p. 225-226.

[545] Como propugnou o condutor do caso na Suprema Corte dos Estados Unidos, Chief Justice John Marshall: "That the power to tax involves the power to destroy; that the power to destroy may defeat and render useless the power to create; that there is a plain repugnance in conferring on one Government a power, to control the constitutional measures of another, which other, with respect to those very measures, is declare to be supreme over that which exerts the control, are propositions not to be denied. (…) The Court has bestowed on this subject its most deliberate consideration. The result is a conviction that the States have no power, by taxation

Não obstante os distintos contextos históricos, da Guerra da Secessão às duas guerras mundiais, alternando-se sentimentos de mútua desconfiança e de fortalecimento da unidade nacional, a imunidade recíproca foi sendo paulatinamente construída, o que se verifica de casos como *Weston v. City Council of Charleston, The Collector v. Day, Pollock v. Farmer's Loan & Trust Company, Helvering v. Gerhardt* e *Graves v. New York ex rel O'Keefe*.[546]

Se, por um lado, é certo que tal imunidade visa a proteger a federação, atrelada à noção de essencialidade das funções governamentais, não menos certo que tem como contraponto a limitação dos entes políticos ao seu poder de tributar. Desse modo, saber se se está diante de uma proteção a exercício de funções essenciais do Governo tornou-se, ela mesma, uma questão de destaque para a fixação dos lindes da imunidade recíproca.[547]

Tal mister, porém, passa pela delimitação da noção de função essencial, cuja problemática foi bem observada pelo Justice Black, no julgamento do caso *Helvering v. Gerhardt*, no qual se estatui que "Conceptions of "essential governmental functions" vary with individual philosophies. Some believe that "essential governmental functions" include ownership and operation of water plants, power and transportation systems, etc. Others deny that such ownership and operation could ever be "essential governmental functions" on the ground that such functions "could be carried on by private enterprise." [548]

O breve exame da imunidade recíproca no direito norte-americano reforça a tese de que a análise estrutural deve caminhar em sintonia com a análise funcional do Direito, representando um instrumento útil ao enfrentamento das questões polêmicas anteriormente referidas. Deve-se perquirir, assim, qual o bem jurídico protegido pela imunidade recíproca, qual a finalidade perseguida pela norma.

---

or otherwise, to retard, impede, burden, or in any manner control the operations of the constitutional laws enacted by Congress to carry into execution the powers vested in General Government. This is, we think, the unavoidable consequence of that supremacy which the Constitution has declared." (Cf. GUNTHER, Gerald. *John Marshall defenses of McCulloch v. Maryland*, cit., p. 46 e 49).

[546] *Weston v. City Council of Charleston*, 27 U.S. 449, 465-466 (1829); *The Collector x Day*, 78 U.S. 113, 127 (1870); *Pollock v. Farmer's Loan & Trust Company*, 158 U.S. 601, 601 (1895); *Helvering v. Gerhardt*, 304 U.S. 405, 421 (1938); *Graves v. New York ex rel O'Keefe*, 306 U.S. 466, 486 (1939). Apud IBAÑEZ, André Pereira. Imunidade tributária recíproca..., cit., p. 31-44.

[547] Cf. IBAÑEZ, André Pereira. Imunidade tributária recíproca..., cit., p. 31-44.

[548] *Helvering v. Gerhardt*, 304 U.S. 405, 421 (1938). Apud IBAÑEZ, André Pereira. Imunidade tributária recíproca..., cit., p. 41.

6.4 Princípios jurídicos subjacentes à imunidade recíproca

A regra da imunidade recíproca, assim se verificou nos itens precedentes, concorre na demarcação da competência dos entes políticos e, como tal, funda-se em valores internalizados no sistema constitucional por meio dos princípios, a ela subjacentes.[549] Cumpre advertir, como o faz Flávio Bauer Novelli, que "não há [...] que confundir-se, sob qualquer ponto de vista, a garantia da *imunidade* recíproca (Constituição, art. 150, n. VI, letra a), e o eminente interesse ou valor constitucional por ela direta e parcialmente assegurado."[550]

Segundo Ricardo Lobo Torres, a imunidade entre os entes políticos tem por causas imediatas a preservação da eficiência no desempenho do serviço público e a harmonia da Federação, e como causa mediata a proteção da liberdade individual. Pontua o autor que os direitos da liberdade e o federalismo se correlacionam intimamente, eis que o poder fiscal é de tal forma destrutivo que se faz necessário o seu fracionamento em diferentes esferas do governo, limitando-se o seu exercício e garantindo-se o direito fundamental.[551]

A denominada "preservação da eficiência no desempenho do serviço público" nada mais é que uma medida da preservação da capacidade contributiva do ente político, que lhe é precedente, autorizando sua análise sob a ótica do princípio da igualdade. Nessa senda, completando-se o quadro dos princípios subjacentes à imunidade, tem-se os princípios federativo, da igualdade, da livre iniciativa e da livre concorrência, que serão adiante analisados.

---

[549] "O constituinte, ao estabelecer, no art. 150, VI, da CF, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre as situações ali expressamente indicadas, reafirma valores que hão de ser protegidos pela ordem jurídica: expressões de princípios reconhecidamente consagrados pela Constituição." (BARRETO; Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias*: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 59).

[550] NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional?: a propósito do art. 2º, §2º, da Emenda Constitucional n.º 3/93. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, a. 2, p. 11-53, 1994. p. 25. Apud TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal*: balanço e crítica. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2011. p. 741-768. p. 754.

[551] TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal..., cit., p. 741-768. p. 754.

6.4.1 Princípio federativo

O conhecimento das reais dimensões do princípio federativo, bem reconhece a doutrina[552], é essencial para o exame dos limites da competência tributária.

Do latim *"foederis"*, a Federação representa um desdobramento necessário do regime republicano, sendo definida como a associação de Estados para a formação do Estado federal, com atribuição rígida de competências.[553] Trata-se de forma de Estado "caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa."[554]

Diante do princípio federativo, os Estados-membros da Federação dispõem de autonomia para agir no quadro de competências definido pela Constituição. Por sua vez, os Municípios, embora não sejam entidades federativas, também compõem a Federação, nos termos dos artigos 1º, *caput*, e 18 da Constituição[555], sendo igualmente dotados de autonomia como decorrência do próprio princípio republicano.[556]

A Federação, assim, tem como cerne a repartição dos poderes autônomos, cujos interesses e objetivos podem variar no tempo e no espaço. No Brasil, o Estado federal foi instituído com a proclamação da República, em 1889, reafirmando-o as Constituições que a seguiram[557]. Na Constituição da República de 1988, o princípio federativo é posto no artigo 1º, *caput*, como um dos fundamentos de todo o sistema. Em última instância, resguarda o interesse dos entes políticos na realização de seus fins institucionais,

---

[552] Nesse sentido, entre outros: CARRAZZA, Roque Antonio. Princípio federativo e tributação. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 175-194. p. 175.

[553] Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, cit., p. 37 e 44.

[554] Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 10. ed., rev. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 101.

[555] Nesse sentido, afirma José Afonso da Silva que, diante da indissociabilidade do Estado Federal, o Município, embora não seja um ente federativo, mas sim uma divisão política do Estado-membro, também compõe a Federação. (SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*, cit., p. 103).

[556] "Todos os preceitos constitucionais direta ou indiretamente aplicáveis aos Municípios têm a dupla finalidade de: a) dar eficácia ao princípio republicano, garantindo o autogoverno local; e b) assegurar mecanismos republicanos de funcionamento do Município, nas sua relações internas." (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*, cit., p. 46).

[557] Eis o que preleciona o artigo 1º da primeira Constituição Republicana, promulgada em 24 de fevereiro de 1891: "A Nação brazileira adopta como fórma de Governo, sob o regimen representativo, a Republica Federativa proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpetua e indissoluvel das suas antigas Provincias, em Estados Unidos do Brazil." Cf. PELUSO, Antonio Cezar (Org.). *As Constituições do Brasil*..., cit., p. 185.

encontrando-se sob a proteção de cláusula pétrea. De acordo com o disposto no artigo 60, §4º, inciso I, da Constituição, a forma federativa de Estado não será objeto de deliberação tendente à sua abolição.

Nos dizeres de José Maurício Conti, "toda Federação pressupõe a autonomia dos entes que a integram, desdobrando-se essa autonomia nos aspectos político, administrativo e financeiro [...]."[558] Sob o ponto de vista tributário, a Federação assegura que a União não invada a competência dos Estados, tampouco os Estados uns dos outros, ou da própria União, conferindo-lhes autonomia política.[559] A imunidade recíproca, assim, instrumentaliza o princípio federativo, garantindo-se a rígida atribuição de competências e resguardando o interesse de cada ente político na consecução de sua função pública.

Desse modo, ainda que não estivesse expressamente prevista, tem-se que tal imunidade é decorrência direta do pacto federativo.[560]

Importante consignar, com base nas lições de Hans Kelsen, que o Federalismo relaciona-se, sob o aspecto estático, ao domínio espacial de validade das normas que formam a ordem jurídica; já sob o aspecto dinâmico, refere-se aos órgãos que as estabelecem, com a descentralização das funções. Assim, sob o ângulo estático, verifica-se a coexistência, em um Estado Federal, de ordens jurídicas regionais e locais, as quais emanam do poder central, compondo a ordem jurídica nacional. O ângulo dinâmico, por sua vez, representa a descentralização do poder, com a criação de órgãos dos quais emanarão as normas, segundo determinado procedimento, para um determinado âmbito de validade espacial.[561]

Diante de tal perspectiva, observa-se que, "no Estado tipo federal, a isonomia entre as ordens jurídicas que nele coexistem é corolário lógico e necessário da descentralização

---

[558] CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 907-915. p. 908.

[559] Também sobre o assunto: CARRAZZA, Roque Antonio. Princípio federativo e tributação, cit., p. 194. Aliás, bem registra o autor, em outra oportunidade, que, "na medida em que nem emenda constitucional pode tender a abolir a forma federativa do Estado, muito menos o poderá fazer a lei tributária, exigindo imposto de pessoa política." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos*: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 27).

[560] Especificamente em relação às imunidades protetoras do pacto federativo, Yoshiaki Ichihara é categórico: "Entende-se que a imunidade recíproca subsistiria mesmo inexistindo expressa previsão constitucional, já que, sendo a tributação decorrente do exercício da competência outorgada pela própria CF/88, onde, inclusive, há previsão de repartição rígida e exaustiva das competências, não se coaduna com o poder de impor coativamente, uns aos outros, impostos, uma vez que isso acabaria por criar uma situação de subordinação e transferências da receita de uma pessoa política para outra, o que feriria o princípio federativo e o princípio da igualdade formal das pessoas jurídicas de direito público." (ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias.* São Paulo: Atlas. 2000. p. 216).

[561] KELSEN, Hans. *Teoria pura do* direito, cit., p. 331-332.

dinâmica (jurídico-política).”[562] Caso houvesse relação de hierarquia de uma ordem jurídica parcial sobre a outra, prejudicar-se-ia a descentralização das funções pelos respectivos órgãos, inviabilizando-se o princípio federativo.

Mas não só o preceito da igualdade guarda relação com o Federalismo, como também aquele ligado à liberdade. Misabel Abreu Machado Derzi partilha dessa opinião, ao reconhecer que o poder descentralizado favorece a participação democrática, afirmando, por conseguinte, “que a decisão por um Estado federal é uma decisão pela liberdade e não deixa de ser uma decisão pela igualdade [...].”[563]

Nessa medida, diante da sua correlação direta com a imunidade recíproca, serão analisados, a seguir, tanto o princípio da igualdade quanto aqueles atinentes à garantia da liberdade, consubstanciados nos princípios da livre concorrência e da livre iniciativa.

6.4.2 Princípio da igualdade e a capacidade contributiva

Ao lado do princípio federativo, a imunidade recíproca encontra fundamento também no princípio da igualdade. Nas palavras de Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto, “a chamada imunidade recíproca – prevista no artigo 150, VI, “a”, da CF – constitui uma reiteração expressa do princípio da isonomia entre as pessoas político-constitucionais, corolário imediato do princípio federal (art. 1º) [...].”[564]

Com efeito, a igualdade jurídica entre as pessoas políticas é decorrência direta do princípio federativo, porquanto, sendo os entes dotados de autonomia, corresponde a cada

---

[562] DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 76-98, [?]. p. 84; e DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade recíproca. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica*: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 97-158. p. 109.

[563] DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, cit., p. 86. Também nesse sentido, afirma Eduardo Sabbag que “não é sem razão que o equilíbrio federativo, em razão da concessão de maior autonomia aos entes regionais e locais, fortalece o nível de participação popular, respeitando-se as diferenças e peculiaridades locais. Daí se assegurar que a decisão pelo Estado federal é uma decisão pela liberdade e pela igualdade.” (SABBAG, Eduardo. *Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos...*, cit., p. 47).

[564] BARRETO; Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias...*, cit., p. 59.

uma das esferas uma determinada competência, não havendo entre elas uma relação de hierarquia.[565]

De acordo com o princípio da igualdade, há que se verificar, na feitura das leis, se há um critério apto a autorizar uma determinada escolha do legislador. Como afirma Celso Antônio Bandeira de Mello, somente são recebidas como compatíveis com o princípio da igualdade aquelas discriminações que mantenham correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, e "desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição".[566]

Mas a igualdade não se subsome apenas àquela acepção formal, apresentando também uma acepção material, consubstanciando tanto um ponto de partida para a escolha de determinadas situações a comporem a hipótese normativa, como um fim a ser alcançado. Na arguta percepção de Heleno Taveira Torres, "o 'texto' constitucional do direito de isonomia tributária não satisfaz a uma garantia de igualdade. Faz-se mister que o *princípio* possa concretizar-se em cada situação jurídica, na sua feição de *igualdade material*."[567]

Daí se vê que, diante do princípio da igualdade, ligado aos ideais de justiça, busca-se um tratamento diferenciado na exata medida da correção das disparidades.[568] "Quando não for possível a correção natural, entram em cena as ações afirmativas (discriminações positivas) com o fim de restabelecer o equilíbrio."[569]

A igualdade opera, para tanto, de acordo com a técnica da capacidade contributiva.[570] Como reconhece Regina Helena Costa, não obstante a vaguidade do termo,

---

[565] Nessa linha de entendimento: DALLARI, Dalmo. Elementos de teoria geral do Estado. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 258. BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito tributário participativo e princípio federativo*, cit., p. 31.

[566] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* 3. ed. 13. tir. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 17.

[567] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 593.

[568] "O critério eleito pelo legislador, ademais de existente, deve ser congruente com a finalidade que ele visa a realizar." (ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 407-439. p. 410).

[569] Cf. VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. *Princípio da igualdade e direito tributário*, cit., p. 126.

[570] A propósito da identificação da capacidade contributiva como uma técnica, eis a lição de Palao Taboada: "[...] no queriendo privar de todo contenido material al concepto de capacidad económica, puede pensarse que ésta constituye una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada y sujeta, en cuanto a su modo de operar, a los límites que se derivan con carácter general del principio superior." (TABOADA, Palao. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. In: *Homenage a D. Federico de Castro.* v. III. Madrid: Edersa, 1976. p. 376-426. p. 422. Apud VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a.15, n. 15-16, p. 31-74, jan./jun. 1981. p. 70). Também do autor: TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São

a capacidade contributiva está a significar, no plano jurídico-positivo, a medida apreendida pelo legislador tributário apta a tornar um sujeito titular de direitos e obrigações, preservando-se um mínimo vital e impedindo que a progressividade tributária atinja níveis confiscatórios.[571] Diante desse quadro, estabelece o artigo 145, §1º, da Constituição que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Importante consignar que o critério da capacidade contributiva é informado pelo objetivo fundamental da República da solidariedade social. Autor de obra específica acerca do tema, Ernani Contipelli afirma que a solidariedade social, em um Estado Democrático e Social do Direito, traduz-se na manifestação do poder estatal que denota o dever de colaboração dos membros da comunidade como forma de participação na realização do projeto de existência comum.[572] A capacidade contributiva revela-se, deste modo, como uma medida da solidariedade, do dever de colaboração de tais membros da coletividade, que deve respeitar o necessário equilíbrio entre os administrados, na medida de suas desigualdades.

Em se tratado de entidades políticas, contudo, é certo que não expressam capacidade contributiva em relação às atividades por elas desenvolvidas. Dino Jarach bem ilustra essa assertiva, ao registrar que "toda a riqueza do Estado já serve diretamente às finalidades públicas e seria sem sentido atribuir-lhe uma capacidade de contribuição às finalidades para as quais toda a sua atividade e sua existência estão destinadas."[573]

Sabendo-se que a igualdade, informada pelo critério da capacidade contributiva, atua para autorizar discriminações positivas com o fim de restabelecer o necessário equilíbrio entre os entes, e em se tratando de componentes da Federação, entre os quais há

Paulo: Saraiva, 2005. p. 285-303. No mesmo sentido, defendendo tratar-se a capacidade contributiva de forma de expressão do princípio da igualdade: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.* São Paulo: Malheiros, 2002. p. 55.

[571] Anota Regina Helena Costa que a capacidade contributiva se subdivide em objetiva, a qual, como o próprio nome diz, refere-se ao objeto apreendido pelo legislador que demonstre aptidão para concorrer com as despesas públicas; e subjetiva, que se reporta ao sujeito individualmente considerado, revelando sua aptidão para contribuir na medida de suas possibilidades econômicas. (COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 23, 26 e 30-31).

[572] CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*, cit., p. 179-180.

[573] Alude o autor à incompatibilidade entre a qualidade de contribuinte e de ente soberano, bem como aos inconvenientes da tributação, "que poria travas ao desenvolvimento das funções próprias das entidades públicas". (JARACH, Dino *O fato imponível*: teoria geral do direito tributário substantivo. 2. ed., rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 204-205). Nesse mesmo sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, cit., p. 379; DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva*: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 141.

a mais absoluta igualdade jurídica[574], e cujas receitas já se destinam à coletividade, não se verifica, também à luz do objetivo fundamental da República da solidariedade social, do princípio da isonomia e da técnica da capacidade contributiva, o pressuposto para a tributação entre os entes políticos, revelando-se, nessa medida, a regra da imunidade recíproca.

6.4.3 Princípios da livre iniciativa e livre concorrência

A livre iniciativa, nos termos do artigo 5º, XIII, e 170, *caput*, da Constituição da República, é um direito fundamental e um dos princípios que norteiam a ordem econômica.

Mas a Constituição não apenas garante o livre exercício, pelos cidadãos, de qualquer atividade econômica, nos termos da lei, como também o instrumentaliza pela observância da livre concorrência, alçada à categoria de princípio da ordem econômica, de acordo com o artigo 170, inciso IV, de seu Texto. Nessa linha, o artigo 173 da Carta Magna dispõe, por sua vez, que "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".

Como corolário da liberdade, a livre iniciativa, fundada no Estado Social e Democrático de Direito, pode ser identificada como o direito fundamental de atuação no jogo do livre mercado[575], assim tomado como o "centro dinâmico do desenvolvimento brasileiro"[576], devendo nortear a ação tanto do legislador ordinário, como da

---

[574] "Entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Umas não se sobrepõem às outras. Não, pelo menos, em termos jurídicos." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos*..., cit., p. 28).

[575] Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 715-735. p. 727. Também nesse sentido a definição apresentada por Diogo Bomfim: "O princípio da livre iniciativa deve ser entendido como a possibilidade de atuação particular do domínio econômico sem embaraços do poder público. Ou seja, é parcela da liberdade, desdobrada como liberdade ao exercício de atividade econômica." (BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*, cit., p. 173).

[576] "O mercado interno não é sinônimo de economia de mercado, como pretendem alguns. A sua inclusão no texto constitucional, como parte integrante do patrimônio nacional, significa a valorização do mercado interno como centro dinâmico do desenvolvimento brasileiro, inclusive no sentido de garantir melhores condições sociais de vida para a população e a autonomia tecnológica do pais." (BERCOVICI, Gilberto; ANDRADE, José Maria Arruda de. A concorrência livre na Constituição de 1988. In: ADEODATO, João

Administração Pública e dos demais partícipes[577]. Como princípio constitucional, a livre iniciativa encontra-se delimitada na própria Constituição, devendo harmonizar-se com os demais princípios nela constantes.[578]

Já o princípio da livre concorrência é um desdobramento daquela, vinculando-se, de igual modo, à isonomia[579], ao garantir a igualdade de condições para a atuação dos agentes.[580]

De referido princípio, tal como assevera Celso Ribeiro Bastos, "extrai-se que nem toda forma de competição é lícita"[581]. Se, de um lado, a livre concorrência protege a competitividade, estimulando o crescente desenvolvimento de condições favoráveis ao consumidor; por outro lado, há certas limitações ao seu exercício, coibindo-se as práticas que possam restringir a atuação dos demais agentes econômicos. Objetiva, assim, proporcionar iguais oportunidades àqueles que pretendam desenvolver determinadas atividades, convivendo com a possibilidade de interferência legítima do Estado[582].

E é diante desse quadro que se aponta que o contorno da imunidade recíproca deve ser construído também em observância aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.[583]

Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (Org.). *Filosofia e teoria geral do direito*: homenagem ao Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 448-468. p. 463).

[577] Como afirmam Gilberto Bercovici e José Maria Arruda de Andrade, a livre iniciativa abrange todas as formas de produção, individuais ou coletivas, tais como a iniciativa econômica individual, cooperativa, bem como a iniciativa econômica pública. (BERCOVICI, Gilberto; ANDRADE, José Maria Arruda de. A concorrência livre na Constituição de 1988, cit., p. 463).

[578] "[...] sendo princípio constitucional, a livre iniciativa somente encontra limitações, em termos de exercício de controle estatal, na medida em que se deva harmonizar com outros princípios da mesma dignidade hierárquica [...]." (BOTALLO, Eduardo. Abuso do poder econômico. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 337-343. p. 338).

[579] Fala-se, inclusive, na expressão "isonomia competitiva". Cf. REZENDE, Fernando. Tributação e competitividade. In: VELLOSO, João Paulo dos Reis (Coord.). *A crise mundial e a nova agenda de crescimento*. Rio de Janeiro: José Olympio, 1999. p. 317-336. p. 331.

[580] "[...] a livre concorrência é tida como um princípio jurídico que garante a igualdade de condições para os agentes econômicos, competidores de um mesmo mercado, situação que, em última análise, permite ganhos para a sociedade como um todo, à medida que possibilitará, em tese, o desenvolvimento econômico com todos os seus consectários positivos." (BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*, cit., p. 179-180).

[581] BASTOS, Celso Ribeiro. O princípio da livre concorrência na Constituição Federal. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 305-325. p. 313.

[582] "A *livre concorrência* também leva à ideia de liberdade, a qual, contudo, encontra limite nos demais princípios que regem a ordem econômica, tais como a soberania nacional, a propriedade privada, a defesa do consumidor e do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais, a busca do pleno emprego e o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de pequeno porte. A *livre concorrência* convive, pois, com a possibilidade de legítima interferência do Estado." (SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência.* São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 133-134).

[583] De outro lado, o artigo 146-A da Constituição também visa a proteger a observância de tais princípios na atividade relacionada à tributação, ao estabelecer que "lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da

Com efeito, o próprio artigo 150, ao estender, no seu §2º, a imunidade recíproca às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, vincula-a ao patrimônio, renda e serviços relacionados a "suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes". De igual modo, o §3º do aludido dispositivo determina que a imunidade "não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou e que haja a contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário [...]."

Tais dispositivos protegem os princípios da livre iniciativa e livre concorrência, o que leva Luís Eduardo Schoueri a afirmar que a imunidade recíproca não é absoluta, e "encontra como limite o campo de atuação próprio do Estado (o setor público); quando a pessoa jurídica de Direito Público ingressa no domínio econômico, cessa a imunidade."[584]

Dito de outro modo – e em observância à sistemática de interpretação do Texto Constitucional – trata-se da medida da exata preservação da prestação da função pública, sem que haja uma ingerência nas atividades privadas, o que geraria desigualdade e privaria o pleno exercício da livre iniciativa e livre concorrência.

6.5 As imunidades e o objetivo fundamental do desenvolvimento: elementos para uma análise funcional

Já no início desse tópico, traz-se o que se pretende assentar: as imunidades, nelas compreendida a imunidade recíproca, que visa à preservação da Federação, observando, de igual modo, a igualdade, a capacidade contributiva, a livre iniciativa e a livre concorrência, instrumentalizam o objetivo fundamental da República de promoção do desenvolvimento.

A função finalística das normas constitucionais não é descurada por Gilberto de Ulhôa Canto que, ao analisar a imunidade recíproca, assevera que "na interpretação dos

---

competência da União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo." Como assevera Luís Eduardo Schoueri, tal dispositivo visa a prevenir desequilíbrios causados pela tributação, mediante o estabelecimento, *ex ante*, pelo legislador, de critérios especiais para o exercício da competência tributária. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. v. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 241-271. p. 265-268).

[584] SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma tributação ao poder de tributar. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). *Tributação, justiça e liberdade*: homenagem da Associação Paulista de Estudos Tributários a Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Juruá, 2005. p. 391-410. p. 391-392 e 397.

dispositivos em tela deve-se ter em vista que a Constituição é um instrumento político, e as regras pertinentes ao regime federativo, à coexistência das órbitas de governo, precisam ser interpretadas teleologicamente, atendendo-se à finalística das disposições decorrentes das disposições constitucionais [...].”[585]

Humberto Ávila também parece apontar uma função promocional das imunidades, ao referi-la como meio de facilitação de atividades a serem estimuladas pelo Estado. Como conclui o autor, “isso equivale a dizer que a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado”[586].

A imunidade é verdadeira norma de garantia da federação e dos direitos fundamentais – eis a lição de Heleno Taveira Torres[587] – e, como tal, deve promover o desenvolvimento.

O desenvolvimento, na sua integridade conceitual, tal como lembra por Amartya Sem, interliga conceitos de desenvolvimento social, econômico, político, jurídico etc., os quais se comunicam pela abertura sistêmica. E o desenvolvimento jurídico, bem assinala o autor, “está vinculado de maneira constitutiva ao processo de desenvolvimento”, sendo-lhe elemento crucial.[588]

Sob essa ótica, vê-se, no Estado Democrático e Social de Direito, que tem como valores imanentes a liberdade e a igualdade, a passagem de um federalismo dualista para um federalismo cooperativo, “com nítido viés descentralizador e de cooperação”[589]. O federalismo dualista liga-se à ideia do exercício da autonomia dos Estados de forma independente, o que pode gerar desigualdade de desenvolvimento entre os Estados. Já no federalismo de cooperação, crescem as relações intergovernamentais com vistas à cooperação entre os entes políticos da federação.[590]

Referido modelo do Estado Democrático e Social de Direito pressupõe a repartição dos encargos comunitários, de forma que todos os participantes da vida social, à luz do

---

[585] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sôbre a imunidade tributária dos entes públicos, cit., p. 31.
[586] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário.* 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 218.
[587] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 611.
[588] SEN, Amartya. Reforma jurídica e reforma judicial no processo de desenvolvimento. In: BARRAL, Welber (Org.). *Direito e desenvolvimento*: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento. São Paulo: Singular, 2005. p. 13-30. p. 19.
[589] FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. O federalismo fiscal brasileiro e os incentivos e benefícios fiscais, financeiros e fiscais/financeiros no ICMS Importação. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). *Planejamento fiscal*: análise de casos. v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 343-369. p. 345.
[590] Sobre o assunto: BONAVIDES, Paulo. *Ciência política.* São Paulo: Malheiros, 2005. p. 98.

principio da solidariedade, devam contribuir para o desenvolvimento nacional, objetivo fundamental da República estatuído no artigo 3º, inciso II, da Constituição.[591]

Nessa linha, Misabel Abreu Machado Derzi, partindo das lições de Aliomar Baleeiro, bem reconhece que "a evolução do princípio federal, compreendido como garantia adicional de liberdade – forma de evasão da concentração do poder – e profundamente impregnado da igualdade, da redução das disparidades econômico materiais, em favor de um desenvolvimento harmonioso e solidário – Federalismo cooperativo – se faz sentir [...] na teoria da imunidade recíproca."[592]

Com efeito, internalizando valores políticos e sociais, o legislador constituinte previu, como cláusula pétrea, esse mecanismo de preservação da federação e de direitos fundamentais, alicerçando o interesse público.[593]

Diante de bens tão caros a serem garantidos, a doutrina é praticamente unânime em reconhecer que a interpretação das normas de imunidade deve se dar de forma ampla, de modo a conferir maior efetividade ao Texto Constitucional, já que expressam a vontade do legislador constituinte de preservar da tributação certas pessoas ou campos da conduta humana.[594] Negá-la implicaria esvaziar o próprio bem jurídico protegido pela Constituição.[595]

O Supremo Tribunal Federal, ao examinar a imunidade dos livros e papeis destinados à sua impressão *(i)* embora tenha entendido, em alguns casos, que apenas aqueles insumos fisicamente caracterizados como papel e que estejam diretamente empregados no processo de produção é que estão abrangidos pelo escopo do artigo 150,

---

[591] Cf. CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*, cit., p. 190.

[592] DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, cit., p. 87.

[593] "(…) as imunidades tributárias orbitam em torno de valores consagrados pelo constituinte e que, de certa forma alicerçam o interesse público de nossa sociedade." (JESUS, Isabela Bonfá de. Critérios gerais da imunidade aplicada no conceito de instituição de educação e assistência social. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). *Imunidades tributárias.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 137-149. p. 139).

[594] A corroborar esse entendimento, eis a lição de Roque Antonio Carrazza: "Noutros torneios, as normas constitucionais que tratam de imunidades tributárias devem ser interpretadas teleologicamente e da forma mais ampla possível (interpretação extensiva), em sintonia, de resto, com a regra '*in dubio pro imunitatem*'." (CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, *b*, da CF): questões conexas. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). *Imunidades tributárias.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 6). Também sobre o assunto: FARIA, Maria Cristina Neubern de. A interpretação das normas de imunidade tributária..., cit., p. 122; LEOPOLDO, Ane Caroline Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. (Org.) *Imunidades tributárias e direitos fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 11-27.

[595] Como bem resume Fernanda Drummond Parisi: "Há, portanto, um forte sentido finalístico por detrás das normas imunizantes, o qual não pode ser desprestigiado no labor exegético." (PARISI, Fernanda Drummond. Imunidade e os "livros-brinquedo", cit., p. 102).

inciso VI, alínea "d", da Constituição, negando-lhe uma "interpretação extensiva"[596], *(ii)* já entendeu, em outros, como no caso dos laminados assimiláveis a papel, a partir de uma "intepretação teleológica", que tais insumos estão abrangidos pelo escopo da norma[597].

E no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 627.815, que se deu sob a sistemática da repercussão geral, o Pleno da Corte Maior consignou que a imunidade prevista no artigo 149, §2º, inciso I, da Lei Maior, sobre as receitas decorrentes de exportação, também abrange as receitas das variações cambiais ativas, afastando-se a incidência da contribuição Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamentoda Seguridade Social (COFINS). Tal como se registrou em sua ementa, "esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade."[598]

---

[596] No julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 324.600, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal entendeu pela impossibilidade de ser estendida a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição da República a outros insumos não compreendidos no significado da expressão "papel destinado à sua impressão", delimitando-a para aqueles insumos que "fisicamente caracterizados como papel, estejam diretamente empregados no processo de produção." Pontuou a Ministra Relatora Ellen Gracie, em seu voto, que "interpretação extensiva, de molde a excluir da intepretação outras espécies de insumos, viola aquele dispositivo constitucional." Eis a ementa do aludido julgado: "Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão "papel destinado à sua impressão". Precedentes do Tribunal. - Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da Súmula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 324.600*, Primeira Turma. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em 3 set. 2002. DJU de 25 out. 2002, p. 047).

[597] Trata-se do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 392.221, que teve a seguinte ementa: "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PAPEL: FILMES DESTINADOS À PRODUÇÃO DE CAPAS DE LIVROS. C.F., art. 150, VI, d. I. - Material assimilável a papel, utilizado no processo de impressão de livros e que se integra no produto final - capas de livros sem capa-dura - está abrangido pela imunidade do art. 150, VI, d. Interpretação dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, nos RREE 174.476/SP, 190.761/SP, Ministro Francisco Rezek, e 203.859/SP e 204.234/RS, Ministro Maurício Corrêa. II. - R.E. conhecido e improvido. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 392.221*, Segunda Turma. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 18 maio 2004. DJU de 11 jun. 2004, p. 016).

[598] "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as "receitas decorrentes de exportação" - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção

Em última instância, as imunidades devem ser analisadas de modo a conferir a máxima efetividade à Constituição, para a efetiva realização dos valores nela internalizados por via dos princípios, promovendo-se o objetivo fundamental do desenvolvimento.

E é diante dessa premissa que se passa para a análise, nos próximos tópicos, dos âmbitos objetivo e subjetivo de incidência da imunidade recíproca.

6.6 Âmbito objetivo de incidência da imunidade recíproca

Ao instituir a imunidade entre os entes políticos, o artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda e serviços. Questiona-se, contudo, qual o alcance objetivo de referida imunidade.

6.6.1 Espécies tributárias abrangidas pela imunidade recíproca

A Constituição da República, ao estabelecer a regra da imunidade recíproca[599], alude, apenas e tão somente, aos *impostos* sobre patrimônio, renda e serviços. Assim, de um primeiro exame da literalidade do Texto Constitucional, não se extrai que a imunidade possa abranger também as taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais ou

---

plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 627.815*, Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Rosa Weber. Julgado em 23 maio 2013. DJe-192, divulgado em 30 set. 2013, publicado em 01 out. 2013).

[599] "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; [...]."

empréstimos compulsórios, sendo claro o legislador constitucional ao delimitar o campo da imunidade apenas em relação aos impostos.

Pautando-se na análise do quanto disposto por citado artigo 150 da Constituição, Bernardo Ribeiro de Moraes defende que a vedação constitucional diz respeito exclusivamente aos impostos, não havendo que se falar em imunidade para as demais espécies tributárias.[600].

Em linha oposta, Eduardo Sabbag, embora não apresente desdobramentos do assunto, registra que "subsiste certa incoerência entre os fundamentos da imunidade recíproca e a possibilidade de incidência de outros gravames. Se os políticos se encontram em pé de igualdade, não se devia admitir qualquer incursão tributária sobre o assunto."[601]

Adotando-se como premissa, à luz do quanto examinado nos tópicos anteriores, que a garantia da igualdade entre os entes políticos, protegida pela técnica da capacidade contributiva, é decorrência imediata do princípio federativo, é possível pontuar que a Federação protege da tributação dos entes políticos entre si todos aqueles fatos não reveladores dessa capacidade.

O que merece destaque ao raciocínio que se pretende empreender é que "os índices de capacidade contributiva reportam-se sempre à renda, ao patrimônio e ao consumo"[602]. Daí se ver que o legislador constitucional, muito embora tenha se valido de uma linguagem juridicamente atécnica, econômica[603], ao se referir aos "impostos sobre o patrimônio, renda e serviços", nada mais fez que proteger os entes políticos da ausência de sua capacidade contributiva em relação àquelas materialidades que se fundam no princípio da solidariedade social, garantindo, desse modo, o pacto federativo.

---

[600] MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos, cit., p. 34. Nessa linha de entendimento: CORRÊA, Walter Barbosa. Não-incidência, imunidade e isenção. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 52, v. 335, p. 37-60, set. 1963. p. 51. Regina Helena Costa, nesse sentido, entende que a imunidade recíproca é aplicável aos impostos, estendendo-se aos empréstimos compulsórios cujo aspecto material possua a natureza de imposto. (COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 139).

[601] SABBAG, Eduardo. *Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos*..., cit., p. 54.

[602] Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, cit., p. 30.

[603] "Lembramos que para a Economia todos os impostos são *ou sobre a renda, ou sobre o patrimônio ou sobre serviços*. Assim, por exemplo, para a Economia são impostos *sobre o patrimônio*, dentre outros: a) o imposto sobre grandes fortunas; b) o imposto territorial rural; c) o imposto sobre a propriedade de veículos automotores; e d) o imposto predial e territorial urbano. Já para o Direito são impostos diferentes: os dois primeiros, de *competência privativa* da União; o terceiro dos Estados-membros; o último dos Municípios. Em suma, quando aludiu aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, a Constituição, com verdade, fez referência a todos eles." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos*..., cit., p. 28).

Sabe-se que a definição do tipo tributário decorre do binômio aspecto material da hipótese de incidência e base de cálculo.[604] Importa verificar, assim, ainda que em breves linhas, quais as espécies tributárias cujo elemento do tipo guarda correlação direta com a capacidade contributiva, como medida ao cumprimento do dever de solidariedade.

Esclarecedora, para tanto, a classificação apresentada por Geraldo Ataliba acerca das espécies tributárias, segundo a qual os tributos subdividem-se em vinculados, assim entendidos aqueles cuja materialidade é uma atividade estatal, e não vinculados, consistentes nos tributos cujo aspecto material da hipótese de incidência não consiste em uma atuação do Estado.[605]

A instituição dos impostos, por excelência, por não serem tributos vinculados a uma atividade estatal[606], guarda relação direta com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Decorre, em última análise, do princípio da solidariedade social, diante do dever de colaboração dos membros da comunidade ao projeto de existência comum.

Já as taxas são cobradas como contraprestação a uma prestação de serviço público específico e divisível ou, ainda, diante do efetivo poder de polícia. Têm, portanto, um caráter contraprestacional.[607]

Também as contribuições de melhoria guardam esse caráter de contraprestação, na medida em que sua instituição visa a fazer frente à valorização do imóvel em razão de obra pública.[608] As receitas correntes provenientes da arrecadação da contribuição de melhoria, assim, "amenizam" as despesas efetuadas pelo Estado na consecução da obra pública.[609]

---

[604] "O critério material é o núcleo da hipótese de incidência composto por verbo e complemento, que descrevem abstratamente uma atuação estatal ou um fato do particular. Por sua vez, o critério quantitativo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, cit., p. 546). Também nessa linha: CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 427.

[605] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 131.

[606] "Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h.i. [hipótese de incidência] consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte." (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 137).

[607] "A hipótese de incidência da taxa é uma atuação estatal diretamente (imediatamente) referida ao obrigado (pessoa que vai ser posta como sujeito passivo da relação obrigacional que tem a taxa por objeto)." (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 147).

[608] Segundo Geraldo Ataliba, "a contribuição é uma atuação estatal indiretamente (mediatamente) referida ao obrigado [...]." (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 147).

[609] Nas palavras d e Ernani Contipelli, "segundo o disposto no inciso III do artigo 145 da Constituição Federal, as contribuições de melhoria serão exigidas em virtude de atuação estatal consistente na realização de obra pública que implique na valorização de bem imóvel, sendo o volume de recursos financeiros obtidos com sua tributação empenhados na amenização das despesas efetuadas pelo Estado quando da consecução da obra causadora da mais-valia imobiliária, o que possibilita a verificação da validade do exercício desta

As contribuições sociais, por sua vez, têm sua destinação específica ao atendimento de determinado fim, porém sua materialidade não está vinculada a uma contraprestação do Estado.[610]

A instituição dos empréstimos compulsórios, por fim, independe da existência de uma atividade estatal relativa ao contribuinte, sendo sua destinação vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. Como não há um apontamento, pela Constituição, das materialidades possíveis do empréstimo compulsório, a União pode instituir o empréstimo compulsório atrelado ou não a uma atividade estatal dirigida ao contribuinte.[611] Diante dessa perspectiva, Sacha Calmon Navarro Coêlho sustenta que o empréstimo compulsório, a depender de sua vinculação ou não a uma atuação estatal, ora pode caracterizar a espécie taxa, ora pode caracterizar a espécie imposto.[612]

Cabe aqui uma advertência: ainda que as taxas, as contribuições de melhoria e, em determinados casos, os empréstimos compulsórios não guardem relação direta com a capacidade contributiva para a determinação do aspecto material da hipótese de incidência, é certo que referida técnica também informa seus limites mínimo e máximo, vedando a tributação do mínimo existencial e a tributação com efeitos de confisco. Na síntese apresentada por José Maurício Conti, em relação aos impostos, a capacidade contributiva é aplicável em toda a sua extensão e efetividade; já em relação aos demais tributos, é utilizada de forma restrita, delineando apenas os contornos superior e inferior da tributação.[613]

De qualquer modo, se a imunidade recíproca justifica-se também em razão da ausência de capacidade contributiva do ente político, cujas receitas são orientadas ao cumprimento de suas funções, viabilizando o pacto federativo, devem ser protegidas da tributação, em relação a tais entes, aquelas situações que comporão as hipóteses de incidência dos tributos calcados no dever de solidariedade, diante do critério da capacidade contributiva.

---

competência tributária em sintonia com o dever de redistribuição adequada das riquezas arrecadadas." (CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*, cit., p. 215).

[610] Sua instituição, contudo, não prescinde do respeito aos lindes da competência tributária e aos direitos fundamentais dos contribuintes. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, cit., p. 710. Segundo afirma Paulo Ayres Barreto, "[...] nas contribuições, a materialidade é usualmente de imposto [...]." (BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006. p. 108).

[611] Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 51.

[612] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*: sistema tributário. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 148-149.

[613] CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.* São Paulo: Dialética, 1996. p. 65.

Assim, ao lado dos impostos e dos empréstimos compulsórios não vinculados a uma atuação estatal, também as contribuições sociais, por não revelarem capacidade econômica, sendo fundadas do dever de solidariedade, devem ser acobertadas pelo manto da imunidade recíproca. Humberto Ávila parece seguir essa linha, ao afirmar que "as entidades públicas não devem pagar contribuição, simplesmente porque seu pagamento restringiria, ao mesmo tempo, a garantia do Estado Federal e a promoção de serviços públicos."[614] Misabel de Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho também corroboram tal entendimento, ao afirmarem que a imunidade recíproca incide sobre as chamadas contribuições parafiscais, especiais e sociais se referidos tributos "assumirem a feição de impostos suplementares sobre a renda, o patrimônio ou os serviços."[615]

De outro lado, não se pode estender as imunidades recíprocas aos tributos vinculados, como as taxas, por exemplo, cujo elemento do tipo não se configura pelo dever de solidariedade materializado pela capacidade contributiva, mas, sim, pela necessidade de contraprestação a uma ação estatal. Pensar o oposto implicaria, por vias transversas, também uma ofensa ao Federalismo, ao se entender que um determinado ente da Federação, cuja receita deveria ser aplicada às funções por ele desempenhadas, seja aplicada, por exemplo, para custear, de forma automática e não vinculada a um critério de discrímen, serviço para outro ente da Federação.

A imunidade recíproca, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição, visou a proteger o pacto federativo e, como tal, protegeu os entes políticos da submissão à solidariedade mediante o pagamento de tributos não vinculados a uma atuação estatal.

O Supremo Tribunal Federal tem interpretação mais restritiva sobre a matéria, para limitá-la aos impostos. Ao afastar a imunidade tributária recíproca dos serviços públicos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos em relação às taxas, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 364.202, entenderam os Ministros que "a imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos [...]".[616]

---

[614] E prossegue aludido autor, acrescentando que "não tem sentido exigir contribuições sociais, quando as receitas provenientes das contribuições sociais deverão ser utilizadas, direta ou indiretamente, na promoção dos serviços públicos". (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 226).

[615] DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A imunidade intergovernamental e sua extensão às autarquias federais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 6, p. 97-114, mar. 1996. p. 102.

[616] "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA

Outro não foi o entendimento daquela Corte ao apreciar a extensão da imunidade recíproca em relação às contribuições, no julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 378.144. Examinando a aplicabilidade da regra às contribuições ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), entenderam os Ministros que "a imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições".[617]

Assim, a Corte Constitucional vem reconhecendo, como se infere dos referidos julgados, que a imunidade recíproca está limitada aos impostos, interpretando literalmente os termos do artigo 150, inciso VI, alínea "a", do Texto Constitucional.

De qualquer modo, parece que a interpretação mais coerente com a finalidade da norma seria aquela que, partindo da classificação dos tributos entre vinculados ou não vinculados a uma atuação estatal, conferisse apenas àqueles primeiros, fundados no dever de solidariedade dos cidadãos e mensurados de acordo com a capacidade contributiva, a imunidade recíproca. Assim, o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea "c", do Texto Constitucional abrangeria tanto os impostos, quanto as contribuições sociais e empréstimos compulsórios cuja materialidade não se vincula a uma prestação do ente político, como decorrência direta dos princípios da federação e da isonomia, protegendo-se, desse modo, a ausência de capacidade contributiva das entidades públicas.

QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - 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. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 364.202*, Segunda Turma. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 05 out. 2004. DJU de 28 out. 2004, p. 051).

[617] "AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PASEP. CONTRIBUIÇÃO EXIGIDA DE ENTES ESTATAIS. IMUNIDADE. 1. PASEP. Exigibilidade da contribuição pelas unidades da federação, pois a Constituição de 1988 retirou o caráter facultativo, bem assim a necessidade de legislação específica, para a adesão dos entes estatais ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público. Precedente do Plenário. 2. Imunidade recíproca. Matéria não discutida nas instâncias ordinárias. Inovação da lide. Impossibilidade. Inexigibilidade do tributo em decorrência de imunidade conferida aos entes da federação. Improcedência da pretensão. A imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições. Agravo regimental não provido." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 378.144*, Primeira Turma. Relator: Ministro Eros Grau. Julgado em 30 nov. 2004. DJU de 22 abr. 2005, p. 014).

6.6.2 A expressão “impostos sobre a renda, patrimônio e serviços”

O tema das imunidades recíprocas enseja, ainda, o exame do alcance da expressão imunidade aos “impostos sobre a renda, patrimônio e serviços”. Em outras palavras, em relação aos impostos, apenas o Imposto sobre a Renda (IR), o Imposto Territorial Rural (ITR), o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) relacionados à comunicação e transporte interestadual e intermunicipal e o Imposto sobre Serviços (ISS), cuja materialidade é diretamente relacionada à renda, patrimônio ou serviços, seriam abrangidos pela imunidade?

De início, verifica-se que a renda de um ente público pode ser entendida como as receitas públicas, aí compreendidas as receitas correntes ou de capital percebidas pelo ente político.[618] Por sua vez, o patrimônio pode ser entendido como o mobiliário e imobiliário que compõem os bens públicos[619], vinculados que são às finalidades públicas[620]. Quanto aos serviços, tem-se que o ente público pode prestar tanto os serviços públicos, propriamente ditos, como as atividades econômicas em sentido estrito[621]; porém, diante do disposto no §3º do artigo 150 da Constituição da República, não são acobertados pela imunidade aqueles relativos à exploração de atividade econômica regida pelas normas

---

[618] A Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, classifica, em seu artigo 11, as receitas em correntes e de capital, as primeiras a indicar aquelas decorrentes de operações realizadas pelos órgãos da Administração direta e indireta “e de cujo esforço resultam as condições de funcionamento de todas as suas atividades, bem como podem resultar acréscimos financeiros no seu patrimônio econômico-administrativo”; as segundas representando todas as demais receitas “que se destinem às aplicações de manutenção e funcionamento das atividades meio e fim”. (REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JR., J. Teixeira. *A Lei n. 4320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal.* 33. ed. Rio de Janeiro: IBAM e Lúmen Juris, 2010. p. 26-27).

[619] Embora se tenha ciência de entendimentos doutrinários, como o de Floriano de Azevedo Marques Neto, que conferem ao patrimônio público um conceito mais abrangente, correspondente não somente aos “bens materiais e imateriais”, mas também aos “direitos e receitas” de propriedade das pessoas de direito público, o artigo 150, VI, “a”, da Constituição divisa as receitas do patrimônio, como, aliás, reconhece aquele autor. (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. *Bens públicos...*, cit., p. 55 e 57). Portanto, à luz do Texto Constitucional, a noção de patrimônio adotada, para esse fim, abrange apenas os bens materiais e imateriais, aí incluídos eventuais direitos.

[620] Também nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário...*, v. III, cit., p. 239.

[621] Cabe aqui a clássica divisão referida por Eros Roberto Grau acerca das atividades econômicas, que se subdividem em serviços públicos e atividades econômicas em sentido estrito (GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de* 1988, cit., p. 144).

aplicáveis a empreendimentos privados ou nos quais haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas.

Considerando que o IR, o ITR, o IPTU, o ITCMD, o ITBI, o IPVA, o ICMS oriundo de serviço e o ISS são genuinamente impostos cuja materialidade se refere diretamente à renda, ao patrimônio ou aos serviços, não há dúvidas acerca do seu enquadramento para fins da imunidade prevista no artigo 150, VI, "a", apresentando perfeita harmonia com o texto constitucional.

Os questionamentos surgem, todavia, quando se está a tratar de tributos apenas indiretamente relacionados àquelas materialidades, como nos casos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), por exemplo.

Do exame do Texto Constitucional, necessário verificar, para além da linguagem atécnica do legislador, se os bens objeto de industrialização, se a mercadoria adquirida do Brasil ou importada, bem como se o produto da operação financeira realizada comporão a renda e o patrimônio do ente público. Considerando que a imunidade recíproca visa, como se verificou, a preservar o princípio da Federação e os valores igualdade e liberdade, insculpidos nos princípios da isonomia entre os entes políticos, livre iniciativa e livre concorrência, não se pode restringi-la, operando distinção que o legislador constitucional não fez. Afastar tais impostos do campo de ingerência da norma imunizante seria permitir, por via transversa, a diminuição do patrimônio ou da renda de um ente político por outro de igual hierarquia, sem que se respeite a ausência de capacidade contributiva daquele ente e em clara transgressão ao pacto federativo.

Nessa linha também é a opinião de Misabel Abreu Machado Derzi, que sustenta que a imunidade recíproca, "estendendo-se a impostos que amputem, economicamente, parcela de sua renda ou de seu patrimônio, como o IPI, o ICMS, o IOF, o II [...], visa a protegê-los de forma concreta e substancial (e não meramente fictícia), no cumprimento de suas atividades públicas essenciais."[622]

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de apreciar a matéria sob a ótica do IOF, reconhecendo, em tais casos, que a imunidade do ente político deve ser

[622] DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, cit., p. 94; e DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade recíproca, cit., p. 150. Nesse mesmo sentido, entre outros: SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas acerca da imunidade tributária..., cit., p. 395.

preservada, descabendo introduzir exceção não contemplada pelo Texto Constitucional.[623] Aliás, a matéria também foi objeto do Recurso Especial n.º 630.790, com repercussão geral já reconhecida, para que se examine "a aplicabilidade da imunidade tributária ao Imposto de Importação, na medida em que o tributo não grava literalmente patrimônio, renda ou o resultado de serviços das entidades candidatas ao benefício."[624]

Diante de premissas, parece que a melhor interpretação do texto constitucional será aquela que apontar pela imunidade recíproca não apenas daqueles impostos diretamente relacionados ao patrimônio, renda ou serviços, mas também daqueles que lhe forem indiretamente relacionados, abrangendo, por conseguinte, também o IPI, o ICMS, o IOF e o II.

Como bem arremata Sacha Calmon Navarro Coêlho, "o *telos* do princípio imunitório é, precisamente, não permitir que a coisa pública venha a ser molestada pela tributação: o patrimônio (uma *universitas rerum*), as rendas, os serviços públicos."[625]

6.6.3 A polêmica acerca dos impostos indiretos

---

[623] Eis o entendimento consignado pela Corte Constitucional, entre outros precedentes: "IMPOSTO - IMUNIDADE RECÍPROCA - Imposto sobre Operações Financeiras. A norma da alínea "a" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, a mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 172.890*, Segunda Turma. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 05 mar. 1996. DJU de 14 abr. 1996, p. 12.226).

[624] "REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ASSISTÊNCIA SOCIAL. ATIVIDADE FILANTRÓPICA EXECUTADA À LUZ DE PRECEITOS RELIGIOSOS. CARACTERIZAÇÃO COMO ATIVIDADE ASSISTENCIAL. APLICABILIDADE AO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO. ARTS. 5º, LIV E LV (DEVIDO PROCESSO LEGAL, CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA IGNORADOS PELA EQUIVOCADA APRECIAÇÃO DO QUADRO), 19, II (VIOLAÇÃO DA REGRA DA LEGALIDADE POR DESRESPEITO À FÉ PÚBLICA GOZADA PELOS CERTIFICADOS FILANTRÓPICOS CONCEDIDOS), 150, VI, C E 203 (CONCEITO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL) DA CONSTITUIÇÃO. [...] 2. Igualmente, há repercussão geral da discussão sobre a aplicabilidade da imunidade tributária ao Imposto de Importação, na medida em que o tributo não grava literalmente patrimônio, renda ou o resultado de serviços das entidades candidatas ao benefício. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 630.790*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 21 out. 2010. DJe-072, divulgado em 14 abr. 2011, publicado em 15 abr. 2011). Até o momento do fechamento do presente estudo, aguarda-se julgamento do mencionado recurso, sob relatoria do Ministro Roberto Barroso.

[625] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. As imunidades genéricas. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; AMARAL, Francisco Xavier; AMARAL, Bruno Monteiro de Castro (Coord.); NARDELLI, Thiago Rocha (Org.). *Imunidade tributária recíproca*: um resgate da doutrina de Aliomar Baleeiro. Juiz de Fora: Idenc, 2008. p. 67-104. p.78. Apud SABBAG, Eduardo. *Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos*..., cit., p. 56.

Ainda no que concerne ao âmbito objetivo de abrangência da regra do artigo 150, VI, "a", da Constituição, há que se perquirir se os chamados impostos indiretos também são acobertados pela imunidade recíproca.

Sabe-se que, nos chamados tributos indiretos, o contribuinte de fato, muito embora não integre a relação jurídico-tributária, arca, em regra, com o ônus financeiro do tributo, recolhido aos cofres públicos pelo contribuinte de direito, quem praticou o fato apto à incidência da regra-matriz tributária.

A classificação dos tributos em diretos e indiretos é polêmica. Há autores, como Geraldo Ataliba[626], que defendem tratar-se de matéria afeta à ciência econômica, e não à ciência jurídica.[627] Para o citado autor, tal classificação foi elaborada a partir da observação do fenômeno econômico da repercussão dos tributos e, embora possa ser critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros, não teria aplicação no Brasil, "salvo para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará" [628].

Ainda que se possa atribuir uma origem econômica ao fenômeno da repercussão tributária, tal critério foi jurisdicizado pelo legislador complementar, ao limitar, no artigo 166 do Código Tributário Nacional, a possibilidade de restituição dos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, àqueles casos nos quais o contribuinte de direito comprove a ausência da repercussão tributária ou, de outro modo, apresente autorização dos contribuintes de fato.[629]

Com efeito, o ordenamento jurídico brasileiro comporta a previsão de impostos cujos ônus não são suportados pelo contribuinte de direito, mas sim diretamente assumidos pelo consumidor final, mediante o repasse, no preço, de sua carga econômica. São seus exemplos o ICMS e o IPI.

Diante do entendimento de se tratar a repercussão tributária de critério já internalizado pelo Direito em razão do disposto no artigo 166 do Código Tributário

---

[626] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 143.

[627] Também no mesmo sentido, entre outras, pode-se citar as seguintes obras: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, cit., p. 536-539; COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, cit., p. 54.

[628] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, cit., p. 143.

[629] Defendem essa corrente, entre outros: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, cit., p. 149; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário*: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 88-89; CARVALHO, Osvaldo Santos de. Imunidades no ICMS: imposto indireto. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). *Imunidades tributárias.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 201-202.

Nacional – operando-se, por conseguinte, os efeitos que lhe são próprios –, é preciso verificar, inicialmente, se tal assertiva afeta a interpretação da imunidade recíproca. E a resposta, sem rodeios, é negativa.

Como se sabe, os critérios estabelecidos na legislação infraconstitucional não se prestam à interpretação da Constituição. Trata-se de inferência lógica da hierarquia constitucional, o que levou José Afonso da Silva, ao tratar da relação das normas complementares com a Constituição, a observar que "sua função é de mera complementariedade, disso não podem desbordar. Nem se há de servir delas para interpretar a Constituição ou qualquer de suas normas."[630]

A intepretação das normas constitucionais, portanto, deve realizar-se à luz da própria Magna Carta, informada pela dimensão axiológica dos princípios, o que descarta o citado artigo 166 do Código Tributário Nacional como critério hábil para interpretação da imunidade recíproca.

Persiste, assim, importante questão atinente às imunidades dos chamados impostos indiretos: a imunidade recíproca atinge *(i)* a relação jurídica na qual o próprio ente político ou demais sujeitos abrangidos pela imunidade recíproca praticam o fato que teria aptidão à incidência da norma, *(ii)* a relação jurídica não tributária na qual o ente político ou demais sujeitos abrangidos pela imunidade recíproca caracterizam-se como meros "contribuintes de fato", assumindo o ônus financeiro do tributo, ou, ainda, *(iii)* ambas as relações?

Em outras palavras, cumpre verificar, à luz da Constituição, se a imunidade invoca uma interpretação apenas formal, para atingir somente aquelas relações jurídicas formalmente reguladas pelo Direito Tributário – nas quais, se tributação houvesse, seria o ente classificado como "contribuinte de direito" – ou, de outro modo, invoca uma interpretação substancial, para atingir aquelas situações nas quais o ente político é adquirente de mercadoria ou produto industrializado de outrem, sendo, portanto, apenas o "contribuinte de fato".[631]

Há autores que defendem uma interpretação restritiva do Texto Constitucional, por entenderem que não estão protegidas operações voltadas ao lucro, que manifestem capacidade econômica pela natureza das atividades. Nesse sentido, Zelmo Denari

---

[630] SILVA, José Afonso da Silva. *Aplicabilidade das normas constitucionais.* 6. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 245.

[631] Acerca da interpretação de cunho substancial ou formal: COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 150-151; SABBAG, Eduardo. *Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos*..., cit., p. 72-73.

preleciona que "os preceitos imunitórios protegem somente os contribuintes de direito, únicos sujeitos ao alcance incidental da regra jurídica tributária."[632]

Para além da intepretação estritamente "formal", o exame da Constituição permite apontar que a repercussão tributária não é fenômeno considerado apenas na legislação complementar: é no próprio texto constitucional que se verificam as técnicas que dela se valem, a da não cumulatividade e a da seletividade[633], conferindo relevância constitucional a tal fenômeno, como forma, inclusive, de preservação da capacidade contributiva.[634] Regina Helena Costa corrobora esse entendimento, ao reconhecer que "o fenômeno da repercussão econômica do tributo, que conduz à qualificação de determinados impostos como indiretos, não pode ser considerado como puramente econômico, já que a própria Constituição estabelece regras a eles aplicáveis, visando a disciplinar seus efeitos também em relação ao 'contribuinte de fato'"[635].

Ademais, conferir aplicabilidade da norma imunizante apenas ao contribuinte de direito, em uma interpretação meramente formal, ou apenas ao contribuinte de fato, em uma interpretação material, equivale, como anota Ormezindo Ribeiro de Paiva, a transferir ao legislador ordinário, a quem incumbe apenas descrever a hipótese de incidência tributária, o poder de limitar a própria competência[636], o que não se coaduna com o sistema jurídico.

Também nessa linha, Gilberto de Ulhôa Canto defende que, "no que se refere à hipótese do ente público suportar o ônus, porque em relação a êle se deu a transferência (contribuinte de fato), não seria razoável admitir-se a incidência, porque o impacto final e

---

[632] DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário.* Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 157. Corroborando essa opinião, afirma Osvaldo Santos de Carvalho, em artigo específico sobre o tema, que, "decisivamente, a imunidade tributária quanto aos impostos, prevista no art. 150, VI, alínea *c* da CF/88, tem caráter personalíssimo. É aplicável tão somente aos impostos que gravem a renda, o patrimônio e os serviços das entidades de assistência social, jamais poderá alcançar uma operação ou prestação com mercadorias ou serviços tributados pelo ICMS, em que o contribuinte que integra a relação jurídico-tributária e eleito pela lei como aquele que deve cumprir a obrigação é terceira pessoa." (CARVALHO, Osvaldo Santos de. Imunidades no ICMS..., cit., p. 216).

[633] Ao tratar do princípio da seletividade, por meio da qual as mercadorias e serviços de primeira necessidade devem ser menor onerador, registra Roque Antonio Carrazza que "por trás dessas ideias está presente, em última análise, o *princípio da capacidade econômica*, pelo qual, quem, em termos econômicos, tem mais, há de ser mais onerado, do que quem tem menos." (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, cit., p. 323).

[634] "Ambos os impostos (IPI e ICMS), como se vê, apresentam como características a não cumulatividade e a seletividade das alíquotas, que são, a nosso ver, verdadeiras aplicações do princípio da capacidade contributiva." (COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*, cit., p. 99).

[635] COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 149.

[636] PAIVA, Ormezindo Ribeiro. *Imunidade tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 25-26. Apud COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*, cit., p. 153.

por êle sofrido, é êle que tem o seu serviço, o seu bem, a sua renda onerados, desfalcados por um tributo que, em última análise, vai repercutir sôbre êle."[637]

Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho, de igual modo, defendem que a imunidade intergovernamental deve ser aplicada quando o ente político for um "contribuinte de fato". Para os autores, para que ocorra a tributação, deve ser observada a capacidade contributiva das pessoas, inclusive políticas, o que não ocorre nesse caso.[638]

Em defesa da interpretação ampla, Diogo Bonfim afirma que "as imunidades devem ser entendidas como abrangentes de todos os impostos (diretos ou indiretos), não podendo o intérprete discriminar onde a Constituição não o fez. A Constituição não traça essa diferenciação, razão pela qual as imunidades desoneram todos os impostos."[639]

Em última análise, deve-se examinar a teleologia da norma, apontando-se os princípios constitucionais subjacentes à imunidade recíproca a serem realizados. Heleno Taveira Torres reconhece, nesse ponto, que a imunidade, ao garantir direitos fundamentais ou a autonomia federativa, deve ser interpretada conforme tais valores, "na busca do efetivo caráter teleológico que elas desejam preservar, como realização da justiça, da liberdade ou da segurança, mediante aplicação que os reconheça com efetividade plena."[640]

Permitir-se que o ente político arque com o ônus do tributo é possibilitar que a sistemática da tributação avance os lindes do Federalismo, implicando a submissão de um ente político aos efeitos causados pela tributação estabelecida por outro, em afronta à sua autonomia e, mais, desrespeitando-se o critério da capacidade contributiva do ente político e permitindo que se atinja, com a tributação, seu patrimônio. De fato, embora não diretamente relacionados à renda, patrimônio ou serviços, tais tributos indiretos acabam por impactar o próprio patrimônio ou a renda.[641]

Partidariza-se, assim, com a interpretação que confere à imunidade recíproca um conteúdo abrangente dos impostos indiretos, desde que não aproveite a particulares, cuja

---

[637] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sôbre a imunidade tributária dos entes públicos, cit., p. 32.

[638] DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A imunidade intergovernamental e sua extensão às autarquias federais, cit., p. 107.

[639] BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência*, cit., p. 231.

[640] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 615.

[641] Bem exemplifica esse entendimento Diogo Nicolau Pítsica, ao afirmar que um Estado, compelido a adquirir medicamentos ou utensílios e mantimentos para creches ou escolas públicas, por exemplo, não pode ser onerado pela tributação em detrimento da consecução de sua atividade-fim. E adverte o autor: "Verificando-se a ocorrência de interesses da coletividade e a repercussão dos impostos indiretos no patrimônio público, a imunidade recíproca precisa ser ainda mais explorada. [...] Não há coerência no fato de um ente político, cujos interesses sociais são incalculáveis, no campo constitucional da imunidade sofra com a interpretação restritiva." (PÍTSICA, Diogo Nicolau. *Imunidade tributária recíproca*..., cit., p. 176-177).

carga financeira seria suportada pela entidade pública. Sob essa perspectiva, há que se reconhecer a imunidade recíproca aos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, desde que se comprove ter havido a repercussão tributária, com a assunção do ônus pelo ente público.

Diante de tais elementos, entende-se que tanto *(i)* a hipótese na qual o ente público é o adquirente da mercadoria ou produto industrializado, desde que o ônus do tributo fosse por ele arcado ("contribuinte de fato"); quanto *(ii)* a hipótese na qual o ente público pratica operação que, não fosse a regra imunizante, constituir-se-ia fato apto à incidência de imposto indireto, são abrangidas pela regra da imunidade recíproca, conferindo-se máxima efetividade à Constituição.

A Supremo Tribunal Federal, contudo, desde a Carta anterior, vem entendendo que a imunidade recíproca das entidades públicas não afasta a incidência dos impostos indiretos na aquisição de mercadorias por aquelas entidades, "porque, no caso, a relação jurídico-tributária é estranha à entidade pública, visto que a relação é formada pelo Fisco e o responsável legal do imposto ou vendedor da mercadoria."[642]

Especificamente em relação ao IPI, a antiga Súmula n.º 591, editada à luz da anterior Constituição, retrata esse entendimento: "A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados."[643]

Analisando especificamente a imunidade de que trata o artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição de 1988, a Segunda Turma da Corte Constitucional afastou a imunidade invocada por Município em operação de fornecimento de energia elétrica para iluminação pública. Para os Ministros julgadores, "a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato."[644]

---

[642] Eis a ementa na íntegra do recurso extraordinário em referência: "IMPOSTO DE CONSUMO, ATUALMENTE IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMUNIDADE RECÍPROCA DAS ENTIDADES PÚBLICAS. TAL IMUNIDADE NÃO AFASTA A INCIDÊNCIA DESSE IMPOSTO NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS POR AQUELAS ENTIDADES, PORQUE NO CASO, A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA É ESTRANHA À ENTIDADE PÚBLICA, VISTO QUE A RELAÇÃO É FORMADA PELO FISCO E O RESPONSÁVEL LEGAL PELO IMPOSTO OU VENDEDOR DA MERCADORIA." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 67.814*, Segunda Turma. Relator: Ministro Antonio Neder. Julgado em 22 nov. 1971. DJU de 21 dez. 1971, p. 7.318).

[643] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n.º 591*, Sessão Plenária. Publicada em 03 jan. 1977.

[644] "AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ICMS. IMUNIDADE INVOCADA PELO MUNICÍPIO. IMPOSSIBILIDADE. 2. A jurisprudência do Supremo firmou-se no sentido de que a imunidade de que trata o artigo 150, VI, a, da CB/88, somente se aplica a imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município. 3. Esta Corte firmou entendimento no sentido de que o município não é contribuinte de direito do ICMS, descabendo confundi-lo com a figura do contribuinte de fato e a imunidade recíproca não beneficia o contribuinte de fato. Agravo regimental a que se nega provimento."

Todavia, embora se reconheça que, tal como bem apontado nos precedentes citados, a relação jurídico-tributária é estranha à entidade pública na qualidade de "contribuinte de fato", certo é que sua não submissão aos efeitos da tributação decorre diretamente da autonomia dos entes políticos, resguardada pelo princípio federativo e protegida por cláusula pétrea.[645] Mais uma vez, a análise estrutural-funcionalista permite o exame da matéria em toda a sua complexidade, permitindo que não se descure dos valores a ela subjacentes.

Registre-se, a propósito, que a matéria ainda aguarda apreciação final pelo Supremo Tribunal Federal, reconhecendo-se, especificamente em relação à imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição da República, a repercussão geral atinente à extensão da imunidade quando da aquisição de bens por entidade de assistência social na qualidade de "contribuinte de fato".[646]

6.7 Âmbito subjetivo de incidência da imunidade recíproca

Delimitado o âmbito objetivo da imunidade recíproca, há que ser verificado o âmbito subjetivo de abrangência de dita exoneração constitucional. É o que se verá nos tópicos a seguir.

(BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º 671.412*, Segunda Turma. Relator: Ministro Eros Grau. Julgado em 1º abr. 2008. DJe-074, divulgado em 24 abr. 2008, publicado em 25 abr. 2008).

[645] Reconhece Humberto Ávila que a imunidade recíproca abrange, até mesmo, as instrumentalidades administrativas das pessoas políticas. Segundo o autor, "a finalidade da imunidade recíproca é evitar que instituições públicas que prestam serviço público tenham suas atividades restringidas pela tributação, pois isso representaria uma violação indireta da própria estrutura federativa. O princípio federativo implica paridade financeira." (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 223).

[646] Trata-se do Recurso Extraordinário n.º 608.872/RG, cuja matéria teve sua repercussão geral reconhecida: "Tributário – Imunidade – Entidades de assistência social – ICMS – Aquisição no mercado interno – Contribuinte de fato. 1. A controvérsia relativa à abrangência da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, "c", da Constituição Federal a instituição de assistência social, quando da aquisição de bens no mercado interno, na qualidade de contribuinte de fato, ultrapassa os limites subjetivos das partes. 2. Repercussão geral reconhecida." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 608.872*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em 02 dez. 2010. DJe-074, DJe-146, divulgado em 29 jul. 2011, publicado em 01 ago. 2011).

6.7.1 A imunidade dos entes políticos e das entidades autárquicas e fundacionais

A imunidade recíproca, nos termos do artigo 150, VI, "a", e §§ 2º e 4º, do Texto Constitucional, alcança não apenas a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, mas, de igual modo, suas autarquias e fundações públicas, estas no que se refere ao seu patrimônio, renda e serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Considerando que as autarquias e fundações têm por fim melhor administrar as atividades do próprio Estado, Renato Lopes Becho bem observa que, "sendo nada mais que uma divisão administrativa, o regime jurídico tributário dessas entidades (autarquias e fundações públicas) acompanha o regime das pessoas jurídicas de Direito Público interno que as criou, o que engloba suas imunidades tributárias."[647]

Devem ser observadas, para tanto, suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, as primeiras entendidas como o fim inerente à própria natureza da entidade autárquica ou fundacional; as segundas como aquelas finalidades que guardam com aquelas primeiras uma relação de referenciabilidade.[648] De qualquer modo, importa para o exame da questão se os aludidos entes reinvestem em suas atividades as receitas auferidas no desenvolvimento de tais atividades.[649]

Além das autarquias e fundações, deve-se fazer alusão, também aqui, àquelas figuras já referidas no item 4.2.1, em especial os convênios e consórcios interfederativos, culminando nas chamadas associações públicas. Considerando, como se disse, sua equiparação às autarquias[650], e desde que se trate de patrimônio, renda e serviços

---

[647] BECHO, Renato Lopes. Imunidade tributária das autarquias e fundações públicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, p. 82-87, out. 1999. p. 84.

[648] Cf. SABBAG, Eduardo. *Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos*..., cit., p. 62.

[649] Sílvia Faber Torres aponta que a necessária referenciabilidade das imunidades com as finalidades das autarquias e fundações públicas é medida para se obstar a concorrência desleal. Cita a autora, nesse sentido, que "a Suprema Corte americana, no caso "United States *vs.* American Bar Endowment", fez incidir a regra o UBTI [*unrelated business taxable income*], enfatizando, para tanto, o que chamou de "intenção do Congresso" (*Congress's purpose*), ou seja, que se tratava de vero caso de *unfair competition*." (TORRES, Sílvia Faber. Imunidade tributária e finalidades essenciais da pessoa imune. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 220-232, 199[?]. p. 224).

[650] Relembrem-se, aqui, as palavras de Paulo Vicente e Alexandrino Marcelo, que as denominam de verdadeiras "autarquias interfederativas" ou "multifederadas" (PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito administrativo*, cit., p. 46).

vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, a exegese constitucional aponta para a imunidade recíproca também de tais entidades.[651]

Assim, parece que a melhor exegese do Texto Constitucional aponta para a conclusão de que as autarquias, associações públicas e fundações públicas são imunes em relação aos tributos não vinculados, e desde que relacionados a suas atividades essenciais ou a elas referenciadas.

A Constituição limita, no §3º do artigo 150, o alcance da imunidade recíproca tanto em relação aos entes políticos quanto em relação às suas autarquias e fundações, para afastá-la na hipótese de exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.[652] Como se vê, o objetivo do legislador é proteger da tributação aqueles entes que prestem serviços considerados públicos, observando, além do pacto federativo, a ausência de capacidade contributiva de tais entidades, sem que se obste, contudo, o respeito à livre iniciativa e livre concorrência.

Nesses casos, deve-se ponderar se a entidade pública percebe uma contraprestação adequada ao custeio da prestação eficiente dos serviços. Esta também é a opinião de Humberto Ávila, para quem, para que seja atingida pela limitação prevista no artigo 150, §3º, "a entidade pública deve possuir a liberdade, total ou parcial, para determinar o valor da contraprestação". Como sustenta mencionado autor, "o essencial é verificar se existe uma atividade vinculada ou se há uma atividade em cujo exercício predomine a autonomia da vontade. Somente nesse caso é que se pode falar numa atividade econômica e em livre concorrência (art. 170 ss.). E somente nesse caso é que está afastada a imunidade recíproca (art. 150, §3º)."[653]

Assentados os limites em relação às imunidades dos entes políticos, entidades autárquicas, associativas e fundacionais, há que se enfrentar a problemática de saber se as empresas delegatárias de serviço em regime de concessão ou permissão, como prestadoras de serviço caracterizado como público, mais especificamente de interesse público, podem

---

[651] Não sem antes aludir que a matéria é de raro tratamento da doutrina e jurisprudência, Eduardo Sabbag também defende que a imunidade recíproca deve ser extensível às chamadas associações públicas, desde que adotem personalidade jurídica de direito público. (SABBAG, Eduardo. *Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos...*, cit., p. 62).

[652] Os serviços não abrangidos pela imunidade recíproca dizem respeito àqueles de nítido caráter privado ou, de outro modo, àqueles serviços públicos remunerados por tarifas. Também sobre o assunto: PÍTSICA, Diogo Nicolau. *Imunidade tributária recíproca*, cit., p. 172.

[653] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 229.

ser abrangidas pela imunidade a que alude o artigo 150, inciso VI, alínea "a". E este será o objeto de exame do próximo tópico.

6.7.2 Resgatando a noção de serviço público: medida primeira do alcance da imunidade recíproca às empresas públicas ou sociedades de economia mista

Ainda no que atine ao âmbito subjetivo da imunidade, extrai-se, do Texto Constitucional, que a imunidade recíproca não aproveita aos particulares. Diante do princípio da igualdade, não se permite a concessão de privilégios. Todavia, como se viu anteriormente (item 4.2.1), tanto as empresas públicas quanto as sociedades de economia mista podem prestar serviços considerados públicos. Como realizadoras de serviço de interesse público, resta saber se tais entidades podem ser abrangidas pela imunidade recíproca.

A matéria é controvertida, ensejando embates já à luz de Constituições anteriores.[654]. Aliomar Baleeiro, sob a égide da Constituição de 1946, que previa expressamente, em seu artigo 31, inciso V, alínea "a", a imunidade recíproca apenas em relação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios[655], defendeu, em parecer sobre o tema, a imunidade do então chamado "Banco da Borracha", sociedade de economia mista sem fins lucrativos, que prestava serviços de natureza pública.[656] Para o autor, a sociedade

---

[654] Parafraseando o *Justice* Jackson, em julgamento a respeito da imunidade recíproca, vê-se, ao olhar para o passado, que "a linha entre o tributável e o imune foi riscada por mão hesitante" (*U.S. v. Allegheny County*, 322, U.S. 174, 1994. Apud BALEEIRO, Aliomar. Isenção de impostos estaduais por lei federal..., cit., p. 51).

[655] "Art. 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: [...] V – lançar impôsto sôbre: a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único dêste artigo; [...]. Parágrafo único. Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interêsse comum." (Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Cf. PELUSO, Antonio Cezar (Org.). *As Constituições do Brasil*..., cit., p. 252).

[656] "O Banco da Borracha funciona sob monopólio da competência federal, a fim de que a borracha, liberta dos lucros particulares, assegure aos produtores preço capaz de estimulá-los, já que por ser extrativa não suporta a competição da borracha cultivada do Oriente. Tôda a ação do Banco da Borracha é de serviço público, sustentado por fundos públicos, e não exerce atividade comercial lucrativa." (BALEEIRO, Aliomar. Serviços públicos..., cit., p. 68).

de economia mista, dedicada a interesse público ou com este conexo, é considerada prestadora de serviços públicos e, como tal, sujeita à imunidade.[657]

Também nesse sentido a opinião de Gilberto de Ulhôa Canto, o qual, em artigo sobre a imunidade tributária dos entes públicos, afirma que pouco importa que os serviços sejam prestados por sociedades de economia mista. Caso se trate de serviços delegados pela União, Estados ou Municípios, serão eles abrangidos pela imunidade.[658]

Para o doutrinador argentino Rafael Bielsa, caso o Estado seja meramente acionista, prevalece o caráter de uma pessoa de direito privado. Porém, caso o Estado concorra a formar a entidade como poder administrador, com vistas à consecução de um desígnio público, a ela, tal qual uma autarquia, deve ser aplicado o regime jurídico da imunidade recíproca.[659]

Do direito espanhol, Alfonso Pérez Moreno e Encarnación Montoya Martín trazem importante sistematização da matéria, ao afirmarem que o conceito de empresa pública alberga dois fenômenos de natureza distinta: a empresa pública como manifestação da iniciativa pública na economia, sujeita à livre concorrência com a empresa privada, e a empresa pública como manifestação do poder auto-organizador da Administração para o desempenho de funções públicas ou prestações cuja qualidade e regularidade devem ser por ela garantida.[660]

Mais uma vez, lança-se mão da análise funcional do Direito, aliada ao exame estrutural, como método revelador do conteúdo das normas constitucionais.

Como verificado, a noção de interesse público é difusa, muito embora se possa extrair dela um núcleo essencial, com a realização do bem comum. A sociedade de economia mista, independentemente de se tratar de pessoa jurídica de direito privado,

---

[657] BALEEIRO, Aliomar. Serviços públicos..., cit., p. 68. Em sentido contrário, partindo de uma intepretação literal do texto constitucional então vigente, Wilson Melo da Silva, ao analisar se a imunidade abrangia os bens de autarquia, conclui que tal imunidade recíproca é "apenas aplicável estritamente aos bens da Fazenda Pública, com os quais não se confundem os bens, embora também públicos, das autarquias." (SILVA, Wilson Melo. Da não isenção e da não imunidade fiscal dos bens das autarquias. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, n. 2, p. 126-148, 1955. p. 148). Também na mesma linha: BRAGA, Leopoldo. O problema da imunidade fiscal das autarquias em face do direito positivo: as autarquias não gozam de imunidade. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, n. 7, p. 136-238, 1957.

[658] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sôbre a imunidade tributária dos entes públicos, cit., p. 31.

[659] BIELSA, Rafael. *Derecho administrativo.* t. III. 1947. p. 108-109. Apud BALEEIRO, Aliomar. Isenção de impostos estaduais por lei federal..., cit., p. 56.

[660] MORENO, Alfonso Pérez; MARTÍN, Encarnación Montoya. Formas organizativas del sector empresarial del Estado, cit., p. 65.

assim, pode ser considerada prestadora de serviços de natureza pública que vise a promover um interesse público.[661]

Trata-se do exato contraponto entre os parâmetros da adequação e flexibilidade a que aludem os portugueses ao tratarem da organização dos serviços públicos municipais, pelos quais a estrutura e funcionamento dos serviços devem ser *adequados* aos objetivos de caráter permanente do ente público e, ao mesmo tempo, *flexíveis* aos objetivos postos pelo desenvolvimento.[662]

A primeira questão que se coloca é: por que a prestação de tais serviços por meio de uma empresa pública? E a resposta, aqui, não difere daquela já ofertada pela doutrina em Portugal, ao se afirmar que "se através destas estruturas organizatórias do tipo empresarial se consegue uma melhor gestão, um menor gasto de dinheiros públicos e melhores resultados", então podem ser utilizadas.[663]

Deste modo, se a estrutura é adequada ao cumprimento do interesse público e, ao mesmo tempo, mostra-se mais eficiente ao cumprimento dos desígnios constitucionais voltados ao desenvolvimento, não se deve apresentar óbice ao seu funcionamento, ainda que flexibilizada a sua estrutura em relação aos órgãos da Administração direta.

Por outro lado, não se pode olvidar que a imunidade recíproca deve se coadunar com o princípio da livre concorrência, nos termos do artigo 170, inciso IV, da Constituição, também realizado, nessa linha, pela expressa proibição de concessão de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado às empresas públicas e sociedades de economia mista (artigo 173, §2º, da Constituição). De igual forma, os princípios da generalidade e da universalidade da tributação, consoante artigo 150, §2º e inciso I, da Constituição, não podem ser descurados. Sob tal perspectiva, Daniel Marchonatti Barbosa adverte que, "justamente por não pagarem tributos, os entes imunes têm menores custos.

---

[661] Cf. MESCHINI, P. *Sulla natura giuridica degli enti pubblici economici*, 1958. Apud BALEEIRO, Aliomar. Isenção de impostos estaduais por lei federal..., cit., p. 55.

[662] Como registra António Cândido de Oliveira, o Decreto-Lei português n.º 116/1984, ao estabelecer os princípios a que deve obedecer a organização dos serviços municipais, prevê o chamado "*princípio da adequação* da estrutura e funcionamento dos serviços aos objetivos de carácter permanente do município", bem assim o "*princípio da flexibilidade* dessa mesma estrutura e funcionamento aos 'objectivos de missão postos pelo desenvolvimento municipal e intermunicipal' (art. 2º)." (OLIVEIRA, António Cândido de. Empresas municipais e intermunicipais: entre o público e o privado. In: BOLETIM DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA. *Os caminhos da privatização da Administração Pública* [VI Colóquio Luso-Espanhol de Direito Administrativo]. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 131-146. p. 133).

[663] Cf. OLIVEIRA, António Cândido de. Empresas municipais e intermunicipais..., cit., p. 142.

Se atuarem no mercado, partem, sob esse aspecto, em vantagem em relação aos agentes econômicos."[664]

Devem ser identificados, assim, os critérios aptos à caracterização da imunidade recíproca das empresas públicas e sociedades de economia mista, para que, a um só tempo, seja preservada a eficaz prestação do serviço de interesse público, com a observância da capacidade contributiva do agente e, de outro lado, seja protegida a livre concorrência, não se possibilitando a instituição de privilégios.

De início, pode-se observar que a imunidade recíproca exerce uma função de fomento das atividades de interesse público. Já aqui se extrai a necessidade de se tratar de serviço de interesse público para o fim de proteção pela imunidade. Serviços relacionados à exploração de atividade econômica em sentido estrito, aliás, encontram-se expressamente excluídos do escopo da imunidade recíproca, nos termos do já mencionado artigo 150, §3º, da Constituição.[665]

Assentada essa premissa, passa-se a enfrentar a "zona de penumbra"[666], para que se identifiquem os casos nos quais se assegura a imunidade recíproca também às empresas públicas e sociedades de economia mista.

6.7.3 Critérios para a caracterização da imunidade recíproca das empresas públicas ou sociedades de economia mista: evolução jurisprudencial

[664] Também nesse exato sentido: BARBOSA, Daniel Marchonatti. Imunidade e contribuições para a seguridade social. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 69-101. p. 82.

[665] Como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, "as empresas públicas, as sociedades de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica em sentido estrito, sem monopólio, estão sujeitas ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias. C.F., art. 173, § 1º. [...]." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1*.552, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 17 abr. 1997. DJ de 17 abr. 1998, p. 02).

[666] "Costuma-se chamar de "zona de penumbra" a essa área de casos na qual a norma é de aplicação incerta. Isso significa que, dada uma certa norma, existem: (a) casos particulares que seguramente caem no seu campo de aplicação; (b) casos particulares que seguramente ficam fora de seu campo de aplicação; e, enfim, (c) casos particulares em relação às quais a aplicabilidade de norma é dúbia, incerta, discutível, contestada." (GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 146).

Já se assentou que, para que se verifique se uma empresa pública ou sociedade de economia mista faz jus à imunidade recíproca, tem-se como ponto de partida a prestação de serviços de interesse público.

A partir daí, deve-se perquirir acerca dos critérios que permitem a compatibilização dos valores igualdade e liberdade, expressos, de um lado, pela medida da capacidade contributiva da empresa prestadora de serviço relacionado a uma finalidade pública e, de outro, pela assecuração da livre concorrência, com o fim último de promoção do desenvolvimento.

Diante de situações limítrofes, ganham ênfase a interpretação e a fundamentação das decisões.[667] Cabe ao aplicador do Direito, assim, identificar, à luz dos critério da adequação e necessidade, o direito aplicável, perquirindo-se, ademais, se da sua aplicação não resulta um prejuízo maior que aquele que se pretende evitar. No que pertine ao exame da imunidade, como lembra Luís Eduardo Schoueri, seus limites "devem ser determinados casos a caso, sempre com base no postulado da proporcionalidade."[668]

Se, por um lado, "[...] é nas normas individuais e concretas que o direito se efetiva, se concretiza, se mostra como realidade normada, produto final do intenso e penoso trabalho de positivação [...]"; por outro lado, torna-se imperiosa a investigação do "[...] lado pragmático da linguagem normativa, para saber se os utentes desses signos os estão empregando com os efeitos que a visão estática sugere."[669]

Os tribunais pátrios vêm paulatinamente identificando, diante dos casos concretos postos à sua apreciação, os critérios a serem apresentados para que se evidencie se uma sociedade de economia mista ou empresa pública faz jus ou não à imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Republicana.

Ainda sob a égide da Constituição de 1946, foi editada pelo Supremo Tribunal Federal a Súmula n.º 76, segundo a qual "as sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, da CF."[670]

---

[667] "[...] o ponto mais relevante para assegurar a correta aplicação dos princípios jurídicos, e evitar que a invocação destes se converta numa válvula de escape para o puro e simples desrespeito de direitos do cidadão, reside no dever de *fundamentar* a decisão que os aplicar." (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação e direitos fundamentais. In: FOLMANN, Melissa (Coord.). *Tributação e direitos fundamentais*: propostas de efetividade. Curitiba: Juruá, 2006. p. 159-179. p. 176.

[668] SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas acerca da imunidade tributária..., cit., p. 409.

[669] CARVALHO, Paulo de Barros. A "dignidade da pessoa humana" na ordem jurídica brasileira e o direito tributário. In: _____. *Derivação e positivação no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2011. p. 49-66. p. 65.

[670] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n.º 76*, Sessão Plenária. Publicada em 24 jul. 1961.

De lá para cá, a jurisprudência tem apresentado contínua evolução.

No julgamento do Recurso Extraordinário n.º 407.099, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, após distinguir *(i)* as empresas públicas como instrumento de participação do Estado na atividade econômica *(ii)* daquelas que prestam serviços públicos, de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, reconheceu que as últimas são abrangidas pela imunidade recíproca.[671] Trata-se de precedente no qual se entendeu pela aplicabilidade da imunidade à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, a qual, muito embora não se trate de uma autarquia ou fundação, mas sim de uma empresa pública, a qual cobra tarifas dos seus usuários para a prestação de serviço de titularidade do Estado.

Também no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 399.307, reconheceram os julgadores que a imunidade recíproca pode ser aplicada a autarquias e empresas públicas, cujo alcance é definido *(i)* como a medida necessária à proteção do pacto federativo, para evitar pressões políticas entre os entes federados ou para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza. Para tanto, faz-se necessária *(ii)* a inequívoca prestação de serviço público, não se desempenhando atividade econômica, sob pena de prejuízo à livre iniciativa e concorrência; *(iii)* a inexistência de intuito de lucro e a ausência de distribuição de lucros e resultados.[672]-[673]

---

[671] "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." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 407.099*, Segunda Turma. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 22 jun. 2004. DJU de 06 ago. 2004, p. 062).

[672] "CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. AUTARQUIA. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO. ATIVIDADE REMUNERADA POR CONTRAPRESTAÇÃO. APLICABILIDADE. ART, 150, §3º DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Definem o alcance da imunidade tributária recíproca sua vocação para servir como salvaguarda do pacto federativo, para evitar pressões políticas entre entes federados ou para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza. 2. É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência). 3. O Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos (art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição). A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não altera a conclusão. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º 399.307*, Segunda Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 16 mar. 2010. DJe-076, divulgado em 29 abr. 2010, publicado em 30 abr. 2010).

[673] Em comentários ao referido precedente, relativo ao julgamento do Recurso Extraordinário n.º 399.307, que reconheceu que a autarquia Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos, nos termos do artigo 150, VI, "a", §§2º e 3º, da Constituição, Heleno Taveira Torres defende que "a *captação*,

Como observa Marcelo Augusto Biehl Ortolan, a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal é a de que a cobrança de tarifa ou preço público substancia mera presunção *juris tantum* da inaplicabilidade da imunidade tributária recíproca, a qual pode ser elidida com a demonstração da ausência de distribuição de lucros ou resultados a particulares e a ausência de exercício de atividade econômica.[674]

Outro julgamento relevante acerca da matéria se refere à Ação Cautelar n.º 1.520-2, no qual se concedeu efeito suspensivo a acórdão por se entender, ao lado da excepcionalidade da medida, que a imunidade recíproca também pode alcançar sociedades de economia mista que prestem serviços públicos, no caso a Companhia de Água e Esgotos de Rondônia – CAERD.[675]

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria afeta à aplicabilidade da imunidade recíproca a sociedade de economia mista, sendo seu elemento determinante o exame da relação entre os serviços públicos prestados e o objetivo de distribuição de lucros a investidores públicos e privados.[676]

---

produção, *tratamento* e *distribuição de água potável e industrial*, para os fins de saneamento básico ou fornecimento de água potável, em nenhuma hipótese, pode sofrer tributação, sobre qualquer operação realizada, não apenas pela ausência de previsão expressa que o autorize, quanto à tributação dos serviços, mas especialmente pela imunidade tributária decorrente da equiparação a serviço público" (TORRES, Heleno Taveira. Medidas tributárias no sistema de exploração, uso e infraestrutura de águas, cit., p. 284). Também sobre o assunto: ORTOLAN, Marcelo Augusto Biehl. A imunidade tributária recíproca sobre os serviços públicos vista pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: GONÇALVES, Guilherme de Salles; GABARDO, Emerson (Coord.). *Direito da infraestrutura*: temas da organização do Estado, serviços públicos e intervenção administrativa. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 201-221. p. 219.

[674] ORTOLAN, Marcelo Augusto Biehl. A imunidade tributária recíproca sobre os serviços públicos vista pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cit., p. 214.

[675] "AÇÃO CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO ADMITIDO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. AGRAVO DE INSTRUMENTO PENDENTE DE JULGAMENTO. MEDIDA CAUTELAR CONCEDIDA PARA SUSPENDER OS EFEITOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. 2. Em situações excepcionais, em que estão patentes a plausibilidade jurídica do pedido - decorrente do fato de a decisão recorrida contrariar jurisprudência ou súmula do Supremo Tribunal Federal - e o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação a ser consubstanciado pela execução do acórdão recorrido, o Tribunal poderá deferir a medida cautelar ainda que o recurso extraordinário tenha sido objeto de juízo negativo de admissibilidade perante o Tribunal de origem e o agravo de instrumento contra essa decisão ainda esteja pendente de julgamento. 3. Hipótese que não constitui exceção à aplicação das Súmulas 634 e 635 do STF. 4. Suspensão dos efeitos do acórdão impugnado pelo recurso extraordinário, até que o agravo de instrumento seja julgado. 5. Ação cautelar deferida. Unânime." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Cautelar n.º 1.550*, Segunda Turma. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 6 fev. 2007. DJe-018, divulgado em 15 maio 2007, publicado em 18 maio 2007).

[676] "TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA DISPERSA E NEGOCIADA EM BOLSA DE VALORES. EXAME DA RELAÇÃO ENTRE OS SERVIÇOS PÚBLICOS PRESTADOS E O OBJETIVO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A INVESTIDORES PÚBLICOS E PRIVADOS COMO ELEMENTO DETERMINANTE PARA APLICAÇÃO DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. Tem repercussão geral a questão consistente em saber se a imunidade tributária recíproca se aplica a entidade cuja composição acionária, objeto de negociação em Bolsas de Valores, revela inequívoco objetivo de distribuição de lucros a investidores públicos e privados. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário*

Mais recentemente, a matéria relativa à aplicabilidade da imunidade recíproca a empresa pública, no caso a ECT, foi apreciada sob a sistemática da repercussão geral. Trata-se do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 601.392, consignando o Tribunal Pleno que o exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada é irrelevante para o deslinde da matéria, devendo ser analisadas as peculiaridades do serviço postal, atividade a qual, nos termos do inciso X do artigo 21 da Constituição da República, tem a União a obrigação de manter.[677]

Como se extrai do voto do Ministro Ayres Brito, o serviço postal tem por fim último a busca do valor mais alto da integração nacional, configurando-se "como uma *longa manus*" das atividades da União.

Trata-se de serviço de obrigatória prestação, um dever do Estado, sujeito aos princípios da continuidade, universalização do atendimento e modicidade tarifária, como bem afirma o Ministro Gilmar Mendes no julgamento do recurso. Para o Ministro, ainda, "é fundamental que se perceba esse modelo do subsídio cruzado para um serviço público." Faz alusão, assim, à compensação operada entre atividades lucrativas e aquelas que presta a empresa pública no exercício do dever estatal de manutenção do serviço postal. Como afirma citado Ministro, "o subsídio cruzado também diz respeito a esse balanço federativo."

Por sua vez, o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 253.472 é também esclarecedor em relação à teleologia da imunidade recíproca, ao consignarem os Ministros Julgadores que o exame da sua aplicabilidade, ademais do atendimento de outras normas constitucionais e legais, deve passar por três estágios: *(i)* "a imunidade tributária recíproca 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."; *(ii)* as "atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser

---

n.º 600.867. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 6 dez. 2011. DJe-029, divulgado em 09 fev. 2012, publicado em 10 fev. 2012).

[677] Eis a ementa de referido acórdão: "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." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 601.392*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 28 fev. 2013. DJe-105, divulgado em 04 jun. 2013, publicado em 05 jun. 2013).

submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política" e, por fim, *(iii)* "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."[678]

Dos citados precedentes, possível extrair alguns pontos comuns à extensão da imunidade recíproca às empresas públicas e sociedades de economia mista: ao lado da *(i)* prestação de serviço público propriamente dito; outro elo condutor em relação à imunidade recíproca diz respeito à *(ii)* obrigatoriedade da prestação de tal serviço pelo Estado, consubstanciando aqueles entes meras "instrumentalidades estatais".[679]

Tal interpretação é consentânea, inclusive, com o disposto no artigo 173, §2º, da Constituição, ao estabelecer que "as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado". Como reconhece Eros Roberto Grau, a vedação trazida por citado dispositivo refere-se apenas àquelas entidades que explorem atividades econômicas em sentido estrito[680], não se aplicando, portanto, no desempenho de funções públicas como "longa manus" do Estado.

Nessa última hipótese, tratar-se-á da delegação do serviço público a uma empresa pública e sociedade de economia mista, que deverá ocorrer mediante lei específica: "assim,

---

[678] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 253.472*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 25 ago. 2010. DJe-020, divulgado em 31 jan. 2011, publicado em 1º fev. 2011.

[679] Nesse sentido, entre outros, o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 551.556, ao apreciar a imunidade recíproca da Companhia Docas de São Paulo – CODESP: "TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ("DOCAS DE SÃO PAULO" - CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. DESCARACTERIZAÇÃO. DEVER DA AUTORIDADE FISCAL. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. No julgamento do RE 253.472 (rel. min. Marco Aurélio, red. p/ acórdão min. Joaquim Barbosa, Pleno, j. 25.08.2010), esta Corte reconheceu que a imunidade tributária recíproca aplica-se às sociedades de economia mista que caracterizem-se inequivocamente como instrumentalidades estatais (sociedades de economia mista "anômalas"). O foco na obtenção de lucro, a transferência do benefício a particular ilegítimo ou a lesão à livre iniciativa e às regras de concorrência podem, em tese, justificar o afastamento da imunidade. [...]." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º 551.556*, Segunda Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Relator para acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 1º mar. 2011. DJe-062, divulgado em 31 mar. 2011, publicado em 1º abr. 2011).

[680] "O que resta definitivamente evidente, neste passo, é que tanto o preceito inscrito no §1º, quanto o veiculado no §2º do art. 173 da Constituição de 1988, apenas alcançam empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades (estatais) que explorem *atividade econômica em sentido estrito*. Não se aplicam, pois, àquelas, entre essas, que prestam *serviço público*, não assujeitadas às obrigações tributárias às quais se sujeitam as empresas privadas. Estas, empresas públicas, sociedade de economia mista e outras entidades (estatais) que prestem serviço público, podem gozar de privilégios fiscais, ainda que não extensivos a empresas privadas prestadoras de serviço público em regime de concessão ou permissão (art. 175 da Constituição de 1988)." (GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*, cit., p. 142).

a empresa estatal é delegada e (na forma da lei) exerce serviço público próprio da entidade política cuja lei a criou."[681]

Identificados os critérios pelos quais as sociedades de economia mista e empresas públicas gozam de imunidade, não é demasiada a advertência de Aliomar Baleeiro: "imunidade e isenção instituem-se pela necessidade política e jurídica de preservação do convício federativo e não pelas conveniências e interesses de grupos de particulares."[682] Do contrário, estar-se-ia a tratar de um privilégio odioso[683], não comportado pelo sistema jurídico vigente.

6.7.4 Imunidade recíproca e a descentralização dos serviços de infraestrutura: mutação constitucional?

Konrad Hesse alude à abertura e à amplitude como características que possibilitam à Constituição cumprir seu desiderato, permitindo responder a mudanças históricas. Depara-se, então, com a chamada mutação constitucional, a qual não afeta o texto como tal, mas sim a concretização do conteúdo das normas constitucionais.[684] Com efeito, aduz Charles S. Pierce que um símbolo transforma-se lentamente; "seu significado cresce inevitavelmente, incorpora novos elementos e livra-se de elementos velhos."[685]

No Brasil, já em 1960, Aliomar Baleeiro invoca a doutrina dos poderes implícitos, para afirmar que a Constituição, "como um tecido orgânico vivo, cresce e renasce de suas

---

[681] ATALIBA, Geraldo. Empresas estatais e regime administrativo..., cit., p. 67).
[682] BALEEIRO, Aliomar. Isenção de impostos estaduais por lei federal: imunidade recíproca..., cit., p. 58.
[683] "Privilégio odioso é a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais." (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário...*, v. III, cit., p. 367).
[684] HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do Direito Constitucional.* São Paulo: Saraiva, 2009. p. 94-95. Esclarece o autor que o problema da rigidez ou mutabilidade da Constituição surge em um segundo momento, quando a abertura e a amplitude do texto constitucional não forem capazes de responder os problemas suscitados em uma determinada situação. Nesses casos, poderá ocorrer uma revisão do texto da Constituição, atendendo-se aos anseios em um dado momento histórico. Nas palavras do citado autor, "a problemática da revisão constitucional começa onde terminam as possibilidades da mutação constitucional." (Ibidem, p. 94-95).
[685] PIERCE, Charles S. *Semiótica*, cit., p. 40.

próprias células"[686]. Do contrário, como sustenta Lenio Luiz Streck, estar-se-ia praticando "o crime positivista do seqüestro da temporalidade do direito".[687] Bernardo Ribeiro de Moraes, nessa linha, afirma que "pela interpretação da Constituição, esta pode ser 'dobrada sem se romper', ou ser ajustada às condições novas, sem que seja alterada a sua estrutura."[688]

A partir da década de 90, assistiu-se a uma alteração do contexto pelo qual são prestados os serviços públicos, cuja execução, outrora concentrada nas mãos do próprio Estado, passou a ser, via de regra, descentralizada aos particulares, por meio dos contratos de concessão ou permissão.

Surge, assim, um questionamento acerca da teleologia da norma imunizante, ao estabelecer a imunidade recíproca: estariam abrangidas em seu escopo as concessionárias e permissionárias do serviço de interesse público?

Há, nesse sentido, uma corrente doutrinária que confere à imunidade recíproca um caráter objetivo, ligado à essencialidade do serviço público. Ainda na vigência do regime constitucional anterior (artigo 19, III, "a", da Constituição de 1967, nos termos da Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969), Cristina Lino Moreira defendia a intributabilidade do serviço público, independentemente de ser prestado diretamente pelo Estado ou sob a forma de concessão ou permissão, por entender que "o art. 19, III, "a", não contém qualquer cláusula restritiva ou quantificadora da subjetividade da imunidade recíproca."[689]

---

[686] BALEEIRO, Aliomar. Isenção de impostos estaduais por lei federal..., cit., p. 62.

[687] Como complementa o autor, "se um texto legal conseguisse abarcar todas as hipóteses de aplicação, seria uma lei perfeita. No fundo, é como se conseguíssemos fazer um mapa que se configurasse perfeitamente com o globo terrestre. Só que já não seria mais um mapa...!" (STRECK, Lenio Luiz. Ainda a questão da função social da dogmática jurídica: um tributo hermenêutico a Tércio Sampaio Ferraz Jr. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (Org.). *Filosofia e teoria geral do direito*: homenagem ao Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 719-753. p. 748 e 752). Nessa mesma linha, afirma Lafayette Pozzoli que "na consecução dos fins a que se propõe, o Estado se utiliza de mecanismos jurídicos que lhe permitem criar, manter ou modificar estruturas. A lei tem, nesse contexto, a função de assinalar metas e objetivos para o futuro, configurando ou afirmando novas relações econômicas. [...] A utilização do direito como instrumento dessa organização implica não só num número excessivo de normas jurídicas, mas também numa intensa mutabilidade do conteúdo das mesmas." (POZZOLI, Lafayette. A função promocional do Direito, cit., p. 162).

[688] MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos, cit., p. 40.

[689] MOREIRA, Cristina Lino. *Tributabilidade do serviço público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 64. Não parece ser essa, contudo, a intepretação que se extrai do citado inciso III, alínea "a", do artigo 19, em consonância com o disposto em seu §1º: "Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – instituir impôsto sôbre: a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros; [...]. § 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar impôsto que incidir sôbre imóvel objeto de promessa de compra e venda. [...]." (Constituição da República dos Estados Unidos do

Também em defesa desse entendimento, e já sob a égide da Constituição vigente, Hugo de Brito Machado assevera que "a razão da imunidade tributária dos serviços públicos é a própria natureza pública desses serviços". E prossegue o autor, para afirmar que "a entidade política é subjetivamente imune porque existe para servir ao público", da mesma forma em que "os serviços públicos devem ser *objetivamente* imunes porque existem para atender às necessidades essenciais do público".[690] Nessa perspectiva, sustenta que, em se tratando de atividades desenvolvidas sob controle direto do Estado, verificar-se-ia a imunidade. Reputa irrelevante, nesse ponto, em relação ao imposto sobre serviços, o fato de as empresas concessionárias ou permissionárias do serviço público visarem ao lucro, eis que a política tarifária é controlada pelo Poder Público, e sua oneração tributária implicaria onerar os usuários do serviço. Afirma, nesse sentido, que "constitui brutal incoerência falar-se de modicidade de tarifas, com isto pretendendo afirmar que os serviços públicos devem ser oferecidos a seus usuários pelo menor preço possível, e ao mesmo tempo admitir-se a oneração desses preços com a incidência de impostos." Para o autor, a tributação de tais empresas, nessa hipótese, justificar-se-ia somente em relação ao imposto de renda.[691]

De acordo com tal corrente, pois, que parte de um critério objetivo, o manto da imunidade abrangeria todas aquelas atividades que consubstanciem inequívoco interesse público, ainda que o Texto Constitucional faça referência apenas aos entes políticos, autarquias e fundações públicas.

Não parece ser essa, contudo, a interpretação mais consentânea com a Constituição. Em que pese se pudesse cogitar de referido entendimento como uma proposta tendente à modificação do Texto Constitucional, em um campo de política jurídica, com a eleição do critério material, objetivo, para a imunidade, a Carta Magna não prescindiu do critério subjetivo para a delimitação da imunidade recíproca.

As empresas concessionárias e permissionárias do serviço público, como se sabe, visam ao lucro e, como tal, são expressamente excluídas do regime da imunidade recíproca, a teor do que prescreve o §3º do artigo 150 da Constituição, que proíbe a

---

Brasil, de 24 de fevereiro de 1891, artigo 10. Cf. PELUSO, Antonio Cezar (Org.). *As Constituições do Brasil*, cit., p. 313-314).

[690] MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 265-297. p. 286. Também nesse sentido, do autor: MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. *Interesse Público*, Belo Horizonte, a. VI, n. 25, p. 81-100, 2005. p. 94.

[691] MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário*, cit., p. 286. Também nesse sentido, do autor: MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. *Interesse Público*, cit., p. 82 e 94-96.

aplicação da imunidade recíproca ao patrimônio, renda e serviços relacionados com a "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."

A corrente que defende a imunidade objetiva dos serviços públicos, representada, entre outros, como se viu, por Hugo de Brito Machado, contra-argumenta para afirmar que, independentemente de visarem ao lucro, as vantagens tributárias obtidas por tais empresas devem ser repassadas ao usuário final dos serviços, nos termos do artigo 108, §§ 3º e 4º, da Lei n.º 9.472/1997[692], razão pela qual tal critério não poderia desqualificar a imunidade objetiva.

No entanto, não pode ser descurada, como se viu anteriormente, a observância dos princípios da isonomia e da livre iniciativa, assegurando-se a livre concorrência. Estender as imunidades às entidades privadas na prestação de serviços de infraestrutura pode representar sérios prejuízos à livre concorrência.

Tal assertiva, aliás, merece maior atenção no caso das chamadas "demandas elásticas", assim entendidas aquelas cuja "quantidade demandada responde substancialmente a mudanças no preço"[693]. Fica claro observar, por exemplo, a relação "elasticidade-preço da demanda" [694] nos transportes aéreos, cujo aumento das tarifas faz decrescer a demanda por tal serviço, optando seus usuários por um substituto próximo de valor mais acessível, a exemplo do transporte rodoviário. Assim, em demandas consideradas elásticas, a desoneração fiscal de determinados setores em detrimento de outros poderia representar sérios prejuízos à concorrência. Tal não ocorre em grande medida com as chamadas "demandas inelásticas", assim entendidas aquelas cuja

---

[692] "Art. 108. Os mecanismos para reajuste e revisão das tarifas serão previstos nos contratos de concessão, observando-se, no que couber, a legislação específica. [...] § 3° Serão transferidos integralmente aos usuários os ganhos econômicos que não decorram diretamente da eficiência empresarial, em casos como os de diminuição de tributos ou encargos legais e de novas regras sobre os serviços. § 4º A oneração causada por novas regras sobre os serviços, pela álea econômica extraordinária, bem como pelo aumento dos encargos legais ou tributos, salvo o imposto sobre a renda, implicará a revisão do contrato."

[693] MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*, cit., p. 90.

[694] Segundo N. Gregory Mankiw, a elasticidade-preço da demanda pode ser entendida como "uma medida do quanto a quantidade demandada de um bem reage a uma mudança no preço do bem em questão, calculada como a variação percentual da quantidade demandada dividida pela variação percentual do preço." (MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*, cit., p. 90).

"quantidade demandada responde pouco a mudanças no preço" [695]. E, como esclarece N. Gregory Mankiw, "bens necessários tendem a ter demanda inelástica"[696].

Em casos tais, cujos bens ou serviços, dada sua essencialidade, o ente político tem a obrigação de disponibilizar ou manter, parece consentâneo o entendimento de se tratar seu executor de mera extensão do Poder Público como prestador de tais serviços, sendo-lhe aplicável, assim, a imunidade recíproca. Tal essencialidade afeta aos serviços públicos parece ter motivado a já mencionada decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 601.392[697], no qual se consignou que, independentemente do recebimento de tarifas, a imunidade recíproca é aplicável, eis que a empresa pública presta tais serviços como uma "longa manus" da União, operando-se, nos termos do voto do Ministro Ayres Brito, a compensação entre operações consideradas lucrativas com aquela concernente ao serviço considerado dever do Estado.

Mesmo nessa hipótese, o que se extrai é a essência da norma, que visa à proteção do pacto federativo, porém sem desvirtuar seu significado: trata-se de imunidade mista, que não pode se desvincular de seu elemento subjetivo, abrangendo subjetivamente aquele que presta o serviço público como uma "longa manus" do Poder Público.

Tal interpretação é consentânea com o novo contexto histórico no qual se desenvolveu a prestação de serviços públicos no País, que não se choca com o disposto no artigo 150, §3º, da Constituição. Isto porque a aplicabilidade de referido artigo pressupõe a transferência da atividade à iniciativa privada, o que não ocorre quando a União tem a obrigação de prestar tais serviços, como se verificou no caso dos serviços postais.

Marcelo Augusto Biehl Ortolan, na hipótese de prestação de serviços públicos por empresas públicas ou sociedades de economia mista, anota que a titularidade do exercício da função estatal remanesce com o Estado, não se podendo onerar o custo dos serviços prestados em contraposição ao dever do Estado de atender às necessidades coletivas dos cidadãos.[698] Bem esclarece Gilberto Ulhôa Canto, a esse respeito, que o que importa para tal fim é se tratar ou não de serviço público delegado. Nas palavras do autor, "êsses serviços, assim desempenhados, são da União, dos Estados ou dos Municípios, pouco

[695] MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*, cit., p. 90.
[696] MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*, cit., p. 90.
[697] Cf. nota de rodapé n.º 677.
[698] ORTOLAN, Marcelo Augusto Biehl. A imunidade recíproca sobre os serviços públicos vista pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cit., p. 220.

importando que os prestem sociedades de economia mista, que não são pessoas de direito público."[699]

Por outro lado, pensar a imunidade sob um critério objetivo, a ser aplicada a todos os serviços de interesse público, exigiria uma modificação do Texto Constitucional, não comportada nos lindes da chamada mutação constitucional.[700] A Constituição, ao estabelecer a imunidade recíproca, não estende o seu manto sob a ótica objetiva para preservar o serviço de interesse público de forma indistinta, mas, sim, fixa a imunidade sob a ótica subjetiva (artigo 150, inciso IV, alínea "a"), àqueles entes da Administração Pública direta ou indireta, ou àquele que lhes faça as vezes na prestação de serviço público cuja obrigatoriedade de manutenção pertença ao ente político.

Na prestação de serviços por concessionárias ou permissionárias, muito embora se preserve o regime jurídico de prestação de serviço público, altera-se o regime jurídico da remuneração aos prestadores do serviço, que visam ao lucro.[701] Estender tal imunidade objetivamente aos serviços de interesse público prestados pelas concessionárias e permissionárias de serviço, que o prestam com o inequívoco intuito de lucro, sendo remuneradas mediante contraprestação do Poder Público ou, ainda, pelo pagamento de preços ou tarifas pelo usuário do serviço, seria contrariar a Constituição, em especial a vedação expressa constante no seu artigo 150, §3º[702].

A propósito, como bem consignou a Corte Constitucional no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.089, a qual objetivava o reconhecimento da inconstitucionalidade dos itens 21 e 21.01 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho 2003, os quais estabeleciam a incidência do Imposto sobre Serviços de registros públicos, cartorários e notariais, "a imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que

---

[699] CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sôbre a imunidade tributária dos entes públicos, cit., p. 31. Interessante observar que o autor faz a exata distinção entre os serviços em si e os bens da sociedade de economia mista, para afastar tais bens do âmbito de abrangência da imunidade: "No que se refere aos serviços em si, não tenho dúvidas quanto à aplicação da imunidade. Já seria mais difícil sustentar o mesmo quanto aos bens e às rendas. Um bem da sociedade de economia mista, mesmo que seja utilizado, integralmente, num serviço delegado pelo poder público, não se pode considerar definitivamente ligado, vinculado a êsse serviço, com efeito de poder gozar também da imunidade. Quanto às rendas, acho que a hipótese não ocorre, porque as rendas de um serviço delegado não são da sociedade de economia mista, mas do ente público que delegou o serviço." (Ibidem, p. 31). Também nesse sentido, entre outros: JESUS, Ricardo Bonfá de. Imunidade da sociedade de economia mista. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). *Imunidades tributárias.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 232-233.

[700] Konrad Hesse, bem esclarece que a mutação constitucional deve se restringir a modificações de conteúdo de normas constitucionais sem qualquer modificação no seu texto. (HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do Direito Constitucional*, cit., p. 153).

[701] Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. *Concessões de serviços públicos.* São Paulo: Dialética, 1997. p. 144.

[702] Também nessa linha: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 228.

executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados."[703]

A extensão da imunidade em casos tais implicaria, ainda, manifesto desrespeito aos princípios da liberdade de iniciativa e liberdade de concorrência[704], criando-se privilégios a prestadores de serviço sem que haja, para tanto, um critério de discrímen autorizador do tratamento desigual.

Possível concluir, pois, que o artigo 150 da Constituição, em seu inciso IV, alínea "a", e §2º, implementa, em verdade, uma imunidade de cunho misto que não pode se descurar de seu aspecto subjetivo, cumpridora de uma função de preservação do Federalismo e a isonomia entre os entes políticos. Assim, ainda que, como se verificou no item 3.1.3, os serviços prestados por concessionárias ou permissionárias possam ser identificados como serviços de interesse público, competindo ao Estado zelar por sua prestação, as empresas prestadoras de tais serviços, que visam ao lucro, não podem ser abrangidos pela imunidade recíproca, sob pena de manifesto prejuízo à livre concorrência.

Entender a imunidade recíproca extensível a todos os prestadores de serviços de interesse público seria imprimir *modificação* à Constituição, extrapolando-se os lindes da *mutação* constitucional.

Por fim, cabe aqui registrar, como bem salientou Aliomar Baleeiro, que "a solução se contém na apreciação concreta dos efeitos e não na abstrata consideração de uma regra

---

[703] "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.089*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Carlos Britto. Relator para acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 13 fev. 2008. DJe-142, divulgado em 31 jul. 2008, publicado em 1º ago. 2008).

[704] Partilhando desse entendimento, entre outros: ORTOLAN, Marcelo Augusto Biehl. A imunidade tributária recíproca sobre os serviços públicos vista pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cit., p. 220.

[...]".[705] O Poder Judiciário, assim, terá o condão de explicitar os efeitos da regra de imunidade em cada caso concreto. Na arguta afirmação de Konrad Hesse, "se não quiser sacrificar a justiça, a arte judiciária deve conservar seu caráter artesanal."[706] Tal não implica, contudo, como adverte o próprio autor, a ausência de método[707]. Devem ser analisadas as peculiaridades de cada caso, porém diante dos parâmetros estabelecidos pela moldura trazida na Constituição, com vistas a conferir maior efetividade aos princípios subjacentes à imunidade recíproca, observando-se, de um lado, a preservação do pacto federativo e a isonomia entre os entes políticos, sem que se descure, de outro, da observância dos princípios da livre iniciativa e livre concorrência.

[705] BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 131.
[706] VILLEY, Michel. *Filosofia do direito*: definições e fins do direito: os meios do direito. Trad. Márcia Valéria Martinez de Aguiar. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 452.
[707] VILLEY, Michel. *Filosofia do direito*, cit., p. 452.

7 A TRIBUTAÇÃO DA REMUNERAÇÃO E CONTRAPRESTAÇÃO PAGAS AOS ENTES PRIVADOS NOS SERVIÇOS DESCENTRALIZADOS DE INFRAESTRUTURA

7.1 A tributabilidade dos fatos relacionados à prestação dos serviços de infraestrutura

O Estado, como é cediço, necessita de receitas para fazer frente às despesas no desempenho de sua função, em prol do interesse público[708]. Uma dessas fontes de receita é substanciada pelos tributos.[709] Se, por um lado, é certo que o Estado não pode extrapolar os lindes da tributação, onerando condutas a ponto de inviabilizar o exercício da atividade econômica[710]; por outro lado, também não pode tributar de menos, sem que possa fazer frente ao custo para a implementação dos direitos constitucionalmente previstos.[711]

Aliás, a própria prestação de serviços de infraestrutura, quando realizada pelo Poder Público ou em regime de parceria com a iniciativa privada, exige despesas para o seu provimento.[712]

---

[708] Como ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, a noção de função administrativa implica o dever de bem curar o interesse público: "Tem-se a função administrativa apenas quando alguém está assujeitado ao dever de buscar, no interesse de outrem, o atendimento de certa finalidade [...]." (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo.* 15. ed., cit., p. 86-87).

[709] "[...] em que pese ao fato de algumas atividades do governo gerarem prejuízo, o Estado tem o dever de prestá-las, e para isso é que ele institui tributos. Para financiar suas despesas, ele precisa de receitas. E os tributos representam grande parte delas." (QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos Santos. O setor público, cit., p. 263).

[710] "O 'bom tributo' não é aquele que melhor arrecada, se o enxugamento de recursos da sociedade pode impedi-la de exercer seu papel na construção da liberdade coletiva." (SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério de sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139-164. p. 145).

[711] Nessa linha de entendimentos: FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo..., cit., p. 31.

[712] Embora escrito em um contexto histórico no qual os serviços de infraestrutura eram prestados em sua maior parte diretamente pelo Estado, ainda se mantêm em certa medida atuais as palavras de N. Kaldor: "Um crescimento acelerado necessita de um investimento acelerado; mas também necessita de despesas públicas contínuas em uma escala muito maior, a fim de prover serviços públicos importantes que não se evidenciam em bens físicos de capital. Este tipo de dispêndio é destinado ao que é comumente chamado de infraestrutura: serviços públicos no campo da educação, saúde, comunicações, etc." (KALDOR, N. Taxação e

As empresas ligadas à infraestrutura podem ser identificadas como aquelas relacionadas ao desenvolvimento de projetos, empresas construtoras de obras de infraestrutura, empresas concessionárias ou permissionárias provedoras dos serviços de infraestrutura ou, ainda, empresas prestadoras de serviços necessários à consecução dos serviços de infraestrutura, mediante um contrato firmado entre as partes.[713] Como registra Juan José Taccone, "las experiencias analizadas a nivel mundial muestran que la modalidad más empleada para promover la participación del sector privado em la gestión de infraestructuras de interés público es la concesión em sus diferentes tipos."[714]

Depara-se, aqui, com uma multiplicidade de regimes jurídicos[715], o que leva Domingo Carbajo Vasco, inclusive, a advertir para as dificuldades no enfrentamento dos temas ligados à tributação das concessões. Se já não é fácil identificar as fronteiras entre as concessões e demais figuras de direito administrativo, com a nova imbricação do setor privado na construção e gestão de infraestruturas públicas, assim como a substituição da ideia dos serviços públicos pelos conceitos de serviços de interesse geral ou serviço universal, tais dificuldades se incrementam em relação ao exame da tributação sobre eles incidentes.[716]

Para que se realize o mister a que se propôs, com a análise da tributação incidente sobre a remuneração percebida pelos entes privados na prestação de serviços de infraestrutura, de rigor a identificação das espécies de pagamentos realizadas, seja pelo Poder Público, seja pelos usuários de serviços, às concessionárias e permissionárias prestadoras desses serviços de interesse público.

Assim, a partir da abordagem das diferentes espécies de remuneração, será apontada, nesse capítulo, a tributação da remuneração paga pelos próprios usuários dos serviços públicos, da remuneração ou contraprestação adimplida pelo Poder Público, tal

---

desenvolvimento econômico. BÉNARD, J. et. al. *Programação do desenvolvimento econômico.* São Paulo: Pioneira, 1969. p. 69-86. p. 70).

[713] Se em relação às empresas construtoras e operadoras dos serviços públicos é exigido um grande investimento em um primeiro momento para que se viabilize a prestação do serviço, as suas fornecedoras ou prestadoras de serviços em uma relação contratual privada podem manejar seus investimentos de uma forma mais maleável. Para uma análise mais detalhada do assunto: WEBER, Barbara; ALFEN, Hans Wilhelm. *Infrastructure as an asset class...*, cit., p. 12-13.

[714] TACCONE, Juan José. Inversion privada en infraestructura en el Mercosur, cit., p. 147.

[715] Cf., nesse sentido, item 4.3 da presente tese.

[716] VASCO, Domingo Carbajo. La fiscalidad de las concesiones administrativas: situación actual y perspectivas. In: BLANCO, Cristina García-Herrera; RUIZ, María Amparo Grau (Coord.). *Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas.* Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. p. 23-72. p. 36.

como se dá nos casos de parcerias público-privadas, bem como na hipótese de recebimento de receitas alternativas.

Verificar-se-á, nesse sentido, se as atividades prestadas pela sociedade de propósito específico instituída para a prestação de serviços de infraestrutura perfazem a hipótese de incidência de tributos a elas relacionados, em especial o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e, ainda, o Imposto sobre Serviços (ISS).[717]

Não se pode deixar de registrar a opinião daqueles que, como Hugo de Brito Machado, creem que "a idéia de custo mínimo possível para o usuário não se harmoniza com a oneração desse custo com tributos, salvo situações excepcionais." Para esse autor, o tributo deve incidir sobre os lucros dessas atividades, "não, porém, sobre os seus custos."[718] Invocando as lições de Alfredo Augusto Becker, ao aludir ao "sistema de fundamentos óbvios"[719] para a justificação do tributo, em razão da finalidade lucrativa da empresa concessionária de serviços de interesse público, propõe o autor uma análise para além de tais fundamentos, afirmando que "constitui grave incoerência a tributação dos serviços públicos, ainda que prestados por empresas privadas." Para ele, tal tributação contraria o princípio da razoabilidade.[720]

Não há dúvidas que haverá situações nas quais se verificará a necessidade de um estímulo – que poderá ocorrer por meio de subvenções ou, de outro modo, pela concessão de incentivos fiscais – para que se viabilize, diante dos parâmetros estabelecidos pela legislação, um empreendimento de interesse público. No entanto, se, por um lado, um regime fiscal inapropriado é frequentemente citado como óbice aos investimentos em infraestrutura nos países em desenvolvimento[721], por outro, a tributação também pode se apresentar como instrumento eficaz à indução de condutas e à promoção do

---

[717] Extenso é o rol de tributos possivelmente relacionados, ainda que de forma mediata, à atividade de prestação de serviços de infraestrutura. No entanto, considerando o objetivo anteriormente delineado, concernente ao exame da tributação como instrumento de promoção do desenvolvimento, analisando-se aspectos comuns a todos os serviços de infraestrutura, focar-se-á no exame dos principais tributos potencialmente incidentes em todos os setores, anteriormente citados.

[718] MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. *Interesse Público*, cit., p. 81-82.

[719] BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito* tributário, cit., p. 11.

[720] MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. *Interesse Público*, cit., p. 82.

[721] Nesse sentido, entre outros: BOLMIN, Philippe. Pour un nouveau partenariat public/privé dans la réalisation des grands projets d'infrastructure: la notion de co-développement. *Revue de Droit des Affaires Internationales*, Paris, n. 2, p. 131-157, 1999. p. 134.

desenvolvimento. Bem salienta Rafael Izquierdo o "importante cambio conceptual de la función que desempeñan, o deben desempeñar en un futuro próximo, las infraestructuras en la política económica y presupuestaria".[722] De um mero instrumento de ajuste orçamentário, passaram a ser um importante instrumento de desenvolvimento econômico e geração de empregos, permitindo novos ingressos ao erário em decorrência da tributação que grava as novas rendas geradas.

E é sob essa perspectiva que serão adiante analisadas as modalidades de remuneração na prestação de serviços descentralizados de infraestrutura e os instrumentos normativos que determinam a tributação das receitas dela decorrentes.

7.2 Modalidades de remuneração na prestação descentralizada de serviços de infraestrutura

Para que se verifique a tributação incidente sobre a atividade da empresa prestadora de serviços de infraestrutura, necessário identificar-se quais as espécies de remuneração daí advindas, analisando-se, por conseguinte, se perfazem o aspecto material da hipótese de incidência dos tributos anteriormente apontados.

7.2.1 O pagamento pelos usuários dos serviços públicos: taxa ou tarifa?

Identificar se a remuneração paga pelos usuários dos serviços de infraestrutura se trata de taxa ou tarifa não é uma questão meramente retórica, dela dependendo o regime jurídico aplicável.[723] A configuração jurídica das taxas, aliás, tem gerado inúmeras

[722] IZQUIERDO, Rafael. Estudio preliminar…, cit., p. 27.
[723] Como se sabe, a taxa submete-se a toda a principiologia própria aos tributos, a exemplo dos princípios da legalidade estrita e anterioridade. As tarifas, por sua vez, embora devam obedecer aos parâmetros da lei, não se submetem ao princípio da estrita legalidade e anterioridade.

controvérsias a respeito[724], e sua distinção em relação às tarifas, costumam apontar os doutrinadores, "permanece não resolvida de modo satisfatório"[725].

As taxas, sabe-se, são tributos cobrados em razão do exercício do poder de polícia ou, de outro modo, em razão da utilização, efetiva ou potencial, de um serviço público específico ou divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. É o que dispõe o artigo 145, inciso II, da Constituição.

Costuma-se pautar a discussão acerca da aplicabilidade das taxas e das tarifas pelo critério da compulsoriedade, seja da compulsoriedade em relação ao pagamento da prestação pecuniária, seja em relação à utilização do serviço.

A corrente que aplica o critério da compulsoriedade quanto ao pagamento da prestação parte dos elementos caracterizadores do tributo constantes no artigo 3º do Código Tributário Nacional, entre os quais se destaca aquele que estabelece ser o tributo uma prestação compulsória. A jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal caminha nesse sentido, partindo da compulsoriedade da prestação para divisar a aplicação das taxas das tarifas. Como se extrai de precedente do seu Tribunal Pleno, em acórdão da lavra da Ministra Cármen Lúcia, entenderam os Ministros Julgadores que "taxa e preço público diferem quanto à compulsoriedade de seu pagamento. A taxa é cobrada em razão de uma obrigação legal enquanto o preço público é de pagamento facultativo por quem pretende se beneficiar de um serviço prestado."[726] É nesse mesmo sentido o teor da Súmula n.º 545 daquela Corte Constitucional, editada ainda sob a égide da Constituição anterior: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente

---

[724] "La tasa es el tributo que más discusiones dentro de la doctrina ha causado en referencia a su definición y características." (DIEZ, Gustavo E. Tasas y contribuciones especiales. In: DÍAZ, Vicente O. (Dir.). *Tratado de tributación*: política y economía tributaria. Buenos Aires: Astrea, 2004. t. II, v. 2. p. 1-39. p. 2).

[725] PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Usuários de serviços públicos*..., cit., p. 359.

[726] "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EXAÇÕES PAGAS À SUPERINTENDÊNCIA DA ZONA FRANCA DE MANAUS – SUFRAMA. NATUREZA JURÍDICA DE TAXA. INSTITUIÇÃO POR MEIO DE PORTARIA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 24 DO DECRETO-LEI N. 288/1967 NÃO RECEPCIONADO. 1. Taxa e preço público diferem quanto à compulsoriedade de seu pagamento. A taxa é cobrada em razão de uma obrigação legal enquanto o preço público é de pagamento facultativo por quem pretende se beneficiar de um serviço prestado. 2. A Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa exerce atividade afeta ao Estado em razão do disposto no art. 10 do Decreto-Lei n. 288/1967, e as exações por ela cobradas são de pagamento compulsório por quem pretende se beneficiar dos incentivos oferecidos pelo Decreto-Lei n. 288/1967, tendo, assim, natureza de taxa. 3. O parágrafo único do art. 24 do Decreto-Lei n. 288/1967, que autoriza a Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa a instituir taxas por meio de portaria contraria o princípio da legalidade e, portanto, não foi recepcionado pela Constituição da República de 1988. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 556.854*, Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Julgado em 30 jun. 2011. DJe-195, divulgado em 10 out. 2011, publicado em 10 out. 2011).

daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu."[727]

A utilização de tal critério, contudo, parece não refletir a essência da questão jurídica envolvida.

Como já se escreveu em relação às parcerias público-privadas, e em tudo aplicável aos demais contratos de concessão e permissão, ao se executar um serviço por concessionária "é estabelecida uma relação sinalagmática entre o parceiro privado e o usuário, surgindo, assim, o seu direito à percepção de tarifa."[728] Em outras palavras, ao lado da compulsoriedade em relação ao pagamento do tributo, também há obrigatoriedade de pagamento da tarifa, porém já se tratando de operação não regulada pelo Direito Tributário, mas sim pelo Direito Administrativo propriamente dito. Marcos Tranchesi Ortiz afirma, nesse sentido, que, em um contrato de concessão, "o concessionário não recebe a titularidade do serviço e, coerentemente, não lhe é transferida a obrigação de prestá-lo." Como bem reconhece o autor, as posições do poder concedente e do concessionário ou permissionário do serviço público não se confundem: ao primeiro incumbe o dever constitucional de sua prestação; ao segundo cabe a execução do serviço em razão de contrato administrativo celebrado. E conclui, para afirmar que "como na concessão ou na permissão o usuário tem como credor o prestador do serviço, não temos receio em afirmar que, dada a natureza contratual e sinalagmática do vínculo entre eles, o pagamento em pecúnia que um realiza em favor do outro tem a natureza jurídica de preço."[729]

A segunda corrente credita à compulsoriedade em relação à utilização do serviço em si o critério divisor da aplicabilidade das taxas e tarifas. É dizer, os serviços de utilização compulsória devem ser remunerados mediante taxa; já os serviços que não o são devem ser remunerados por tarifa. Em defesa desse entendimento, Hugo de Brito Machado afirma que "o serviço público de uso compulsório não pode ensejar a cobrança de preço ou tarifa, e sim de taxa [...]."[730] Roque Antonio Carrazza também assume esse posicionamento. Para o citado autor, independentemente de quem seja designado como seu

---

[727] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n.º 545*, Sessão Plenária. Publicada em 10 dez. 1969.

[728] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 107.

[729] ORTIZ, Marcos Tranchesi. *Taxas e extrafiscalidade na Constituição*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. p. 105.

[730] MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário*, cit., p. 279. Do mesmo autor: MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. *Interesse Público*, cit., p. 89.

prestador, "serviço público específico e divisível e ato de polícia endereçado a alguém só podem ser remunerados por meio de taxa." [731]

Tal requisito diz respeito ao liame no qual se insere o serviço público prestado, que, ao contrário do que ocorre com as tarifas, independe da manifestação de vontade do particular.[732] De acordo com a aludida corrente, no caso das tarifas, somente com a convergência de vontades é que se instala o vínculo jurídico, surgindo, com a obrigação da concessionária à prestação do serviço de interesse público, seu direito à percepção de remuneração, por meio do pagamento de tarifas pelos seus usuários. Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho afirma que "a diferença essencial entre *taxa* e *tarifa* está na hipótese normativa que fundamenta o nascimento das respectivas prestações. [...] Na taxa, não há espaço para o exercício de vontade do contribuinte contratar ou não o serviço"[733].

A origem de tal concepção é bem explicitada por Aurélio Pitanga Seixas Filho: como o Estado não pode impor a prestação de serviços em regime de direito privado, para aqueles casos em que a fruição do serviço é obrigatória, caberá a cobrança de taxa, dimensionando "o pagamento de acordo com a sua relevância e a capacidade econômica do usuário, figurino este que somente se enquadra num regime jurídico de direito público, especialmente o de direito tributário."[734]

Contudo, o desenvolvimento do raciocínio a partir da premissa de Aurélio Pitanga Seixas Filho, no sentido de que serviços de utilização compulsória não poderiam ser submetidos a uma forma de cobrança diversa do regime jurídico de direito público, resolve-se, antes disso, com a definição, em lei, dos serviços cuja fruição é compulsória. Uma vez determinada por lei a utilização compulsória, pode sua cobrança ser realizada por meio de taxa, naqueles casos de prestação de um serviço público específico ou divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição; ou por meio de tarifa, naqueles casos cuja prestação é descentralizada, por meio de concessão ou permissão. Quer-se com isso dizer que a necessária previsão em lei da compulsoriedade da utilização do serviço de

---

[731] "A *política tarifária*, à qual alude o art. 175, parágrafo único, III, do Diploma Fundamental, deve ser realizada *não* pelo utente do serviço público, *mas* pela pessoa política que o concedeu ou permitiu. Melhor dizendo, o *destinatário imediato* dessa norma não é o fruidor do serviço público concedido ou permitido, mas o Poder Público concedente ou permitente." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 460).

[732] "O Poder Público realiza o serviço ou o coloca à disposição do administrado sem necessidade de sua anuência, nascendo, em razão dessa atuação estatal compulsória, a obrigação de remunerar o respectivo ente político." (CARVALHO, Paulo de Barros. Concessão de serviço público e tarifa municipal de esgoto. In: _____. *Derivação e positivação no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2011. v. I. p. 241-263. p. 251).

[733] CARVALHO, Paulo de Barros. Concessão de serviço público e tarifa municipal de esgoto, cit., p. 253.

[734] SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Taxa*: doutrina, prática e jurisprudência. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 24. Apud PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Usuários de serviços públicos*..., cit., p. 361.

interesse público não tem o condão de transmudar o regime jurídico a que está submetida a sua remuneração, se por meio de taxas ou por meio de tarifas.

Cesar A. Guimarães Pereira bem ilustra esse entendimento, ao citar o disposto no artigo 45 da Lei n.º 11.445/2007, o qual prevê a obrigatoriedade de conexão de edificação permanente urbana às redes públicas de abastecimento de água e de esgotamento sanitário disponíveis. A partir da previsão em lei da obrigatoriedade da sua fruição, "o fornecimento do serviço desenvolve-se como qualquer outro."[735] A própria lei, aliás, estabelece que tais serviços sujeitam-se "ao pagamento das tarifas e de outros preços públicos decorrentes da conexão e do uso desses serviços". Desse modo, os próprios serviços remunerados por tarifa podem ser de utilização compulsória, se a lei assim determinar.

Tal quadro bem demonstra que se tem, em verdade, em uma prestação de serviço de infraestrutura por meio de concessão ou permissão, múltiplas relações jurídicas[736], estabelecidas por instrumentos jurídicos distintos.

A primeira, que decorre diretamente da Constituição, em um Estado Social e Democrático de Direito, ou ainda de previsão legal, diz respeito à obrigatoriedade, pelo Poder Público, da prestação de serviços públicos que resguardam direitos fundamentais ou o interesse público de forma mais ampla, gerando o direito subjetivo dos usuários à prestação de serviços considerados essenciais. Ainda que sua prestação seja descentralizada, remanesce aos entes políticos, no exercício de sua função pública, o dever de sua prestação.

---

[735] PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Usuários de serviços públicos*..., cit., p. 367. Esclarece o autor, nessa linha, que "a identificação da diferença ente taxa e tarifa a partir da compulsoriedade do serviço – reputando-se que, sendo obrigatória a fruição, não é cabível a remuneração por tarifa – parece resultar de uma assimilação indevida entre esses dois momentos. Supõe-se que a imposição da *tarifa* nesses casos de exercício de autoridade, incompatível com o caráter privado, no sentido da existência de *vínculo de autoridade*) da relação entre concessionário e usuário. Porém, não há distinção entre uma situação e outra no que se refere à obrigatoriedade de pagamento: ambas, taxa e tarifa, são igualmente objeto de uma norma de obrigação. Da mesma forma, a exigência de tarifa por serviços de uso facultativo ou obrigatório é idêntica. A norma que torna obrigatório ou não o uso é outra, distinta da que estipula a obrigação de pagar pelo serviço. Não é posta pelo concessionário, que é mero destinatário dela, tanto quanto o usuário. Assim, como se apontou, o momento da autoridade está na *configuração legal do serviço como obrigatório*." (Ibidem, p. 368). Também nessa linha: SCHWIND, Rafael Wallbach. *Remuneração do concessionário*: concessões comuns e parcerias público-privadas. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 52-55.

[736] Não antes de registrar que se trata de posição isolada na doutrina e na jurisprudência, Marçal Justen Filho sustenta que o contrato de concessão de serviço público é um contrato plurilateral. Nas palavras do citado autor, "o contrato de concessão é pactuado entre três partes, que são (a) o "poder concedente" (o ente federativo titular da competência para prestar o serviço), (b) a sociedade, personificada em instituição representativa da comunidade, e (c) o particular (concessionário)." (JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 714). Embora se concorde com a ideia que sustenta referido entendimento, no sentido de que há, em uma concessão ou permissão, várias atores envolvidos, parece haver instrumentos jurídicos distintos que dão supedâneo às relações jurídicas subjacentes, como se demonstrará.

A segunda, subjacente àquela, surge apenas naqueles casos nos quais há previsão legal de obrigatoriedade de fruição do serviço pelo usuário, para resguardar o interesse público, como se dá no caso de necessária interligação de edificação urbana à rede de água e esgoto. Se na primeira relação jurídica o ente público tem o dever jurídico de prestar o serviço, nesta, é o usuário quem tem o dever jurídico de utilizá-lo. Trata-se da chamada compulsoriedade da fruição do serviço público, a qual se instrumentaliza por previsão legal.

A terceira relação jurídica, formada a partir de uma lei abstrata autorizadora, decorre do contrato administrativo de concessão ou permissão, firmado entre o Poder concedente e a concessionária ou permissionária do serviço público. Aquele faz a outorga da concessão ou permissão, cabendo a esta deveres relacionados à execução dos serviços de interesse público. A lei prevê, inclusive, para aquelas hipóteses nas quais deverá haver o pagamento de tarifa pela utilização dos serviços de interesse público, a possibilidade da suspensão de sua prestação em razão do inadimplemento do usuário (artigo 6º, §3º, inciso II, da Lei n.º 8.987/1995).[737] Assim, os usuários, nos contratos administrativos formados entre o poder público e a concessionária ou permissionária de serviço, são concebidos como "uma espécie de *categoria*, formada a partir da comunhão de interesses na fruição do serviço"[738], cabendo-lhe a obrigatoriedade do pagamento do preço para a fruição do serviço.

Decorre daí a quarta relação jurídica[739], caracterizada pela relação contratual[740] sinalagmática entre a concessionária ou permissionária do serviço e seus usuários. Trata-se de uma norma individual e concreta, ainda que meramente verbal, pela qual, dada a prestação de um serviço de interesse público pelo concessionário ou permissionário, deve ser o pagamento de tarifa pelo usuário do serviço. Em outras palavras, com a prestação do

---

[737] "Se o inadimplemento do usuário consiste em justificativa para a suspensão da prestação do serviço (ainda que com determinadas limitações, que não são objeto deste estudo), decorre disso que existe uma obrigação dos usuários de pagar pelo serviço prestado, sendo ou não de fruição obrigatória." (SCHWIND, Rafael Wallbach. *Remuneração do concessionário*..., cit., p. 54).

[738] JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*, cit., p. 756.

[739] Nesse sentido também é a lição de Antônio Carlos Cintra do Amaral: "[...] a relação contratual entre concessionária e usuário, mediante a qual uma parte se obriga a prestar um serviço, recebendo em pagamento um preço público (tarifa), tem como pressuposto uma outra, entre a concessionária e o poder concedente." (AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Concessão de serviço público*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 114).

[740] A partir das ideias de Giannini, José Juan Ferreiro Lapatza bem salienta que, "juridicamente, taxa e preço público são duas instituições distintas, dois modelos de relações sociais perfeitamente diferenciadas: uma incorpora uma obrigação *ex lege* de Direito público; outra, uma obrigação *ex contractu*, seja classificado este como de Direito público ou privado". (LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário*: teoria geral do tributo. Barueri, SP; Madrid, ES: Manole; Marcial Pons, 2007. p. 179).

serviço surge o direito subjetivo da empresa concessionária de cobrança de remuneração pelos serviços prestados, em contraposição ao dever jurídico do usuário de pagamento da tarifa.

Assim, ao contrário da prestação direta de serviço público específico e divisível pelo ente político, que enseja a cobrança da taxa[741], na hipótese de prestação de descentralizada de serviços de infraestrutura, por empresa concessionária ou permissionária, tem-se a cobrança de tarifa.[742]

O regime tarifário é, portanto, multifacetado, decorrente da interpenetração das relações jurídicas estabelecidas entre o Poder concedente e os usuários do serviço, entre o Poder concedente e a empresa concessionária ou permissionária e, ainda, entre tal empresa prestadora dos serviços e os seus usuários. Nessa senda, observa Fernando Vernalha Guimarães que "a fixação da tarifa toca, como se vê, o interesse do usuário, do concessionário e, também, dos não usuários (uma vez que sua fixação pode provocar a aplicação de subsídios pelo poder público)."[743]

Também no Supremo Tribunal Federal é possível encontrar precedentes nesse sentido, que atribuem aos serviços de fornecimento de água e coleta de esgoto, cuja utilização é compulsória, a natureza de tarifa. Como se infere do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 753.964, consignaram os Ministros "que a jurisprudência do Supremo é no sentido de haver, relativamente ao fornecimento de água e tratamento de esgoto, o envolvimento de tarifa, e não de taxa."[744]

---

[741] Como se verificou, o artigo 145, inciso II, da Constituição da República trata do aspecto material possível da regra-matriz de incidência das taxas, que poderá ser instituída "em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição".

[742] "A tarifa consiste num preço ou contraprestação que os usuários praticam em face da utilização da infraestrutura pública disponibilizada pelo concessionário. Não se trata, obviamente, de um tributo (como a taxa, que se pratica no âmbito da prestação direta de serviços públicos). É contrapartida à prestação do serviço que integra a relação jurídica contratual entre usuário e prestador. Se o usuário faz uso do serviço ou de certa infraestrutura, se lhe impõe o dever de pagar o preço correspondente, sendo esse a tarifa devida como contrapartida." (GUIMARÃES, Fernando Vernalha. *Concessão de serviço público.* São Paulo: Saraiva, 2012. p. 178-179).

[743] GUIMARÃES, Fernando Vernalha. *Concessão de serviço público*, cit., p. 181.

[744] "ÁGUA E ESGOTO – TARIFA VERSUS TAXA. A jurisprudência do Supremo é no sentido de haver, relativamente ao fornecimento de água e tratamento de esgoto, o envolvimento de tarifa e não de taxa. AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – MULTA. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º 753.964*, Primeira Turma. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 15 out. 2013. DJe-215, divulgado em 29 out. 2013, publicado em 30 out. 2013).

E tal conclusão, como não poderia deixar de ser, encontra supedâneo na Constituição.[745]

De início, há que se registrar que a própria leitura do artigo 145, inciso II, da Constituição, ao regular a hipótese de cobrança de taxa dos usuários dos serviços públicos, não traz qualquer proibição em relação à instituição de tarifas.

Paulo de Barros Carvalho reconhece, inclusive, a dificuldade que a conclusão contrária acarretaria para a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão. Caso os serviços concedidos fossem remunerados por taxas, deveriam observar o princípio da anterioridade, nos termos do artigo 150, III, "b", da Constituição, o que impossibilitaria sua imediata recomposição, em especial em períodos inflacionários.[746]

Prosseguindo-se na análise do Texto Constitucional, extrai-se do seu artigo 150, §3º, ao estabelecer que a imunidade recíproca relativa aos impostos não se aplica "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", a autorização, ainda que implícita, à prestação de serviços públicos mediante a cobrança de preços ou tarifas. É este o sentido lógico imanente à expressão contida no texto constitucional. Como já se afirmou, "se a remuneração dos serviços pudesse ser realizada somente mediante a incidência de taxas, não se ocuparia o legislador constitucional de atribuir competência ao ente público para a tributação, por outro ente público, suas autarquias e fundações, do patrimônio, renda ou serviço prestado sob o regime tarifário."[747]

Também nessa linha é a interpretação conferida por Sacha Calmon Navarro Coêlho ao disposto no citado artigo 150, §3º, da Constituição. Para o autor, pode o Estado, em atividades econômicas em sentido estrito, "mediante instrumentalidades, prestar serviços públicos mediante contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários. Não fora assim, que sentido teria de cuidar de imunidade de impostos entre pessoas políticas, sua instrumentalidade, predicando a exclusão daquelas que cobram preços ou tarifas?"[748]

---

[745] Sobre o assunto, sob a perspectiva do pagamento parcial do serviço pelo usuário em caso de parceria público-privada sob a modalidade de concessão patrocinada: MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 103-108.

[746] CARVALHO, Paulo de Barros. Concessão de serviço público e tarifa municipal de esgoto, cit., p. 250.

[747] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 105.

[748] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro.* 7. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 492. Idêntico entendimento do autor é também encontrado na seguinte obra: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Serviços públicos e tributação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 239-266. p. 258.

Com efeito, ao reconhecer a tributabilidade das receitas decorrentes do recebimento de tarifas dos usuários dos serviços, referido artigo pressupõe a possibilidade de cobrança de tais tarifas como forma de remuneração da prestação de serviços de interesse público.

De especial importância ao exame da matéria é, ainda, o artigo 175, parágrafo único, inciso III, da Carta Magna, ao se utilizar da expressão "política tarifária" para tratar da prestação de serviços públicos por meio de concessão ou permissão. "Ao se referir à determinação, por lei, da política tarifária, a Constituição admite que, com a concessão do serviço, nasce o poder tarifário do Estado, cujas tarifas serão diretamente arrecadadas dos usuários pela concessionária, como forma de remuneração total ou parcial pelos serviços prestados."[749]

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 9, no qual se discutiu a constitucionalidade da cobrança da "sobretarifa" de energia elétrica, reconheceu o caráter tarifário da cobrança, à luz do disposto no artigo 175, inciso III, da Constituição, ao prever a implementação do mencionado mecanismo de "política tarifária".[750]

Do exposto, é possível concluir que não é o critério da compulsoriedade da cobrança, tampouco o critério da compulsoriedade da fruição do serviço, que marcam a linha divisória da instituição da taxa e da cobrança de tarifa, mas sim o critério subjetivo,

---

[749] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 106. A propósito, como afirma Luciano Amaro, "'política tarifária' nada tem que ver com 'política tributária'; aliás, se de tributo se cuidasse, caberia à lei não somente definir a política, mas o próprio tributo. Em suma, nem só de taxas vivem os serviços públicos." (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 43). Também nesse sentido: CANTO, Gilberto Ulhôa. Taxa e preço público. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 10, p. 83-110, 1985. p. 104.

[750] Veja-se: "AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA nº 2.152-2, DE 1º DE JUNHO DE 2001, E POSTERIORES REEDIÇÕES. ARTIGOS 14 A 18. GESTÃO DA CRISE DE ENERGIA ELÉTRICA. FIXAÇÃO DE METAS DE CONSUMO E DE UM REGIME ESPECIAL DE TARIFAÇÃO. 1. O valor arrecadado como tarifa especial ou sobretarifa imposta ao consumo de energia elétrica acima das metas estabelecidas pela Medida Provisória em exame será utilizado para custear despesas adicionais, decorrentes da implementação do próprio plano de racionamento, além de beneficiar os consumidores mais poupadores, que serão merecedores de bônus. Este acréscimo não descaracteriza a tarifa como tal, tratando-se de um mecanismo que permite a continuidade da prestação do serviço, com a captação de recursos que têm como destinatários os fornecedores/concessionários do serviço. Implementação, em momento de escassez da oferta de serviço, de política tarifária, por meio de regras com força de lei, conforme previsto no artigo 175, III da Constituição Federal. 2. Atendimento aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, tendo em vista a preocupação com os direitos dos consumidores em geral, na adoção de medidas que permitam que todos continuem a utilizar-se, moderadamente, de uma energia que se apresenta incontestavelmente escassa. 3. Reconhecimento da necessidade de imposição de medidas como a suspensão do fornecimento de energia elétrica aos consumidores que se mostrarem insensíveis à necessidade do exercício da solidariedade social mínima, assegurada a notificação prévia (art. 14, § 4º, II) e a apreciação de casos excepcionais (art. 15, § 5º). 4. Ação declaratória de constitucionalidade cujo pedido se julga procedente." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 9*, Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Relator para acórdão: Ministro Néri da Silveira. Julgado em 13 dez. 2001. DJ de 23 abr. 2004, p. 06).

ligado ao sujeito prestador do serviço público.[751] A prestação de serviço público específico e divisível por ente da Administração Pública perfaz a hipótese de incidência possível da taxa; já a prestação de serviço de interesse público pelas concessionárias ou permissionárias do serviço público inaugura uma relação jurídica trilateral, cuja remuneração – ao menos nas concessões comuns e patrocinadas, bem como nas permissões de serviço público – se realiza por meio das tarifas.

A tarifa, portanto, pode ser entendida como a remuneração pela prestação de um serviço de interesse público, cujo exercício da função do Poder Público é descentralizado a um concessionário ou permissionário do serviço.

Se na hipótese normativa das taxas de serviço há a prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível pelas entidades públicas, as tarifas têm por suposto a prestação de um serviço de interesse público por empresa concessionária ou permissionária, ainda que a função pública na prestação de tais serviços deva observância a princípios de direito público, tais como a regularidade e a continuidade.

Aliás, é justamente considerando um ambiente no qual há falhas de mercado que cumpre ao Estado a atividade regulatória na fixação das tarifas a serem aplicadas[752], o que não implica a alteração de sua natureza jurídica para taxa.

Gaspar Ariño Ortiz, a propósito, discorre sobre os critérios para a fixação das tarifas, a qual deve ser dar em face dos custos reais e totais dos serviços de que se trate, à luz da suficiência, objetividade e eficiência. A determinação dos custos de cada serviço, sem subsídios cruzados, salvo autorização legal, deve se basear em uma contabilidade analítica da exploração, nos termos autorizados por lei. O critério para determinação dos custos, segundo sugere, deve observar aqueles custos necessários para o desenvolvimento da atividade e a tarifa deve levar em conta, também, os fatores tempo e ganho de eficiência.[753]

---

[751] Desse entendimento parece não divergir Francisco José Villar Rojas: "En resumen, que la cantidad pagada como contraprestación sea tasa o sea precio administrativo no depende de su naturaleza obligacional para el usuario, sino que depende de quien sea su perceptor y cuál su destino o afectación: una entidad pública o una empresa." (ROJAS, Francisco José Villar. La contraprestación económica por los servicios e infraestructuras privadas de interés general. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, Madrid, n. 6, p. 107-148, out. 1999. p. 118).

[752] Outra não é a opinião de Juan Miguel de la Cuétara Martínez, para quem "no cabe duda de que, en condiciones de insuficiente funcionamiento de la competencia, habrá que aplicar precios regulados." (MARTÍNEZ, Juan Miguel de la Cuétara. Precios y tarifas en sectores regulados. In: ARIÑO, Gaspar. (Ed.). *Precios y tarifas em sectores regulados.* Granada: Colmares, 2001. p. 87-119. p. 111).

[753] ORTIZ, Gaspar Ariño. Introducción: sobre la naturaliza de la tarifa y su posible revisión judicial. In: ARIÑO, Gaspar. (Ed.). *Precios y tarifas em sectores regulados.* Granada: Colmares, 2001. p. IX-XIX. p. XIV-XV. Com base nas lições de citado autor, Pedro Escribano Testaut defende que as tarifas devem cobrir

O fator tempo na fixação das tarifas é também salientado por Juan Miguel de la Cuétara Martínez, para quem, em um contexto de política econômica geral, e respeitadas as peculiaridades de cada setor, deve-se ter uma visão de longo prazo na fixação de tarifas.[754] Tal preocupação não é descurada pela doutrina brasileira. Nesse sentido, aponta Ana Rita de Figueiredo Nery que, nos contratos de longo prazo, deve-se atentar para a "força coesiva do elemento causal" do contrato administrativo firmado, especialmente nas cláusulas que envolvem aspectos remuneratórios, resolvendo-se eventuais conflitos pela interpretação dos elementos de consenso.[755]

Lucía López de Castro García-Morato, por sua vez, partindo das lições de Gaspar Ariño Ortiz, explicita os três princípios que devem guiar a tarifação: *(i)* suficiência, segundo a qual as tarifas devem cobrir todos os custos do serviço, assim considerados os custos necessários ao desempenho da atividade, aí incluído o custo de oportunidade do capital investido; *(ii)* eficiência, segundo a qual as tarifas devem exercer a função de atribuição eficiente de recursos, retribuindo as empresas prestadoras de serviços por sua atividade, com incentivos à eficiência e à minimização dos custos, e cuja estrutura tarifária respeite o ditame da equidade[756]; e *(iii)* objetividade, segundo a qual, na hipótese de fixação administrativa das tarifas, devem ser observadas normas de caráter geral e ser garantida a neutralidade de sua aplicação.[757]

Como reconhecem Arnoldo Wald, Luiza Rangel de Moraes e Alexandre de M. Wald, "para garantir uma gestão empresarial da exploração dos serviços, é imprescindível que as atividades básicas de operação, manutenção e reposição (realizada ou provisionada) das infra-estruturas existentes sejam, no mínimo, cobertas pela receita gerada."[758]

---

quatro custos diferenciados: os gastos com a prestação do serviço, amortização dos investimentos, justa remuneração pelo investimento realizado e os tributos incidentes na atividade. (TESTAUT, Pedro Escribano. Las tarifas en el transporte urbano y transporte por carretera. In: ARIÑO, Gaspar. (Ed.). *Precios y tarifas em sectores regulados.* Granada: Colmares, 2001. p. 121-133. p. 123).

[754] "Este enfoque dinámico significa mirar a largo plazo, al momento en que los precios regulados han tenido efectos sobre las inversiones y, éstas, sobre el desarrollo del sector, superando el cortoplacismo que normalmente sólo beneficia a operadores oportunistas no inversores." (MARTÍNEZ, Juan Miguel de la Cuétara. Precios y tarifas en sectores regulados, cit., p. 115).

[755] NERY, Ana Rita de Figueiredo. *A causa do contrato administrativo*: análise do conteúdo contratual como parâmetro de aplicação do princípio da eficiência. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 97.

[756] "Junto al principio de la eficiencia, la estructura tarifaria puede modularse por el principio de *equidad*, de forma que pague más quien más tiene o quien más utilidad recibe por el servicio. De esta forma, se pueden conseguir finalidades de promoción económica o de protección social de un grupo de usuarios, pero manteniendo el principio de suficiencia (…)." (GARCÍA-MORATO, Lucía López de Castro. Las tarifas eléctricas: el caso español. In: ARIÑO, Gaspar. (Ed.). *Precios y tarifas em sectores regulados.* Granada: Colmares, 2001. p. 1-46. p. 3.

[757] GARCÍA-MORATO, Lucía López de Castro. Las tarifas eléctricas..., cit., p. 2-4.

[758] WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel de; WALD, Alexandre de M. *O direito de parceria e a Lei de Concessões*..., cit., p. 198.

Desse modo, as tarifas devem visar à garantia do custeio da prestação dos serviços, a justa remuneração do capital investido, observando-se a modicidade tarifária, e a melhora e expansão dos serviços, com o incremento da eficiência.[759]

Para que tais objetivos sejam atingidos, faz-se necessária, em alguns casos, a fixação de uma tarifa subsidiada pelo Governo, fixando-se uma política tarifária que vise à expansão dos serviços de infraestrutura, perseguindo-se a realização dos objetivos fundamentais da República, como a erradicação da pobreza, redução de desigualdades regionais e a promoção, em última análise, do desenvolvimento econômico e social.

Fala-se até mesmo de uma política de tarifação "extrafiscal"[760], objetivando o atingimento dos bens jurídicos subjacentes à prestação dos serviços de infraestrutura, o que recomenda o exame do impacto da política tarifária em uma visão sistêmica, levando-se em consideração a totalidade dos gravames satisfeitos pelos cidadãos[761] e os fins a serem atingidos.[762]

Por fim, há que se atentar, ainda, para a remuneração dos serviços de infraestrutura prestados por autorizatárias, tal como se verifica naquelas hipóteses previstas no artigo 21, incisos XI e XII, da Constituição, ao estabelecer que compete à União, não somente mediante concessão ou permissão, mas também por meio de autorização, a exploração dos serviços de telecomunicações, radiodifusão sonora, e de sons e imagens, de energia elétrica, aproveitamento energético dos curso de água, de navegação aérea, aeroespacial e infraestrutura aeroportuária, de transporte ferroviário e aquaviário entre portos brasileiros e fronteiras nacionais, ou que transponham os limites de Estado ou Território, os serviços de transporte rodoviário interestadual e internacional de passageiros, bem como os portos marítimos, fluviais e lacustres.

Em casos tais, de prestação de serviço privado de interesse público, a remuneração se dá pelo pagamento de preço pelos usuários dos serviços. Como bem observa, nesse

---

[759] Para Paulo de Barros Carvalho, além da garantia do custeio e da justa remuneração, as tarifas devem visar à melhora e expansão dos serviços, assegurando o equilíbrio econômico do contrato. (CARVALHO, Paulo de Barros. Concessão de serviço público e tarifa municipal de esgoto, cit., p. 256 e 258).

[760] Assim como os objetivos visados pela tributação extrafiscal "devem estar em consonância com os objetivos previstos constitucionalmente" (BECHO, Renato Lopes. Competência tributária, extrafiscalidade e novos desafios para o Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 216, p. 126-131, set. 2013. p. 129), também a tarifação extrafiscal deve respeitar os objetivos estabelecidos na Carta Magna.

[761] Sobre o assunto: LOZANO, Ana María Juan; MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez. La financiación privada de infraestructuras públicas, cit., p. 187.

[762] Chamada por Fernando Vernalha Guimarães por "tarifa social", "essa espécie de tarifação justifica-se como o objetivo de socialização do serviço público, franqueando o acesso a utilidades essenciais a determinados grupos com menor poder aquisitivo." (GUIMARÃES, Fernando Vernalha. *Concessão de serviço público*, cit., p. 199).

particular, Sara Jane Leite, "as autorizações praticam preço, que será livre, cabendo às Agências reprimirem toda prática prejudicial à competição, bem como o abuso do poder econômico."[763]

Pode-se afirmar, portanto, que há dois regimes básicos de tarifas: em regra, os serviços prestados sob o regime de monopólio exigem uma tutela tarifária mais próxima do Estado, com um controle administrativo e regulamentar da tarifa; já os serviços prestados sob o regime concorrencial pressupõem a liberdade na fixação das tarifas, cabendo ao Estado sua fiscalização e o abuso de repressão.[764] Ao contrário dos serviços concedidos ou permitidos, os serviços autorizados, em geral prestados sob o regime de concorrência, não se submetem, em regra, à modicidade tarifária, ensejando a regulação do Estado apenas nas hipóteses de abuso de poder ou de prática anticoncorrencial.

7.2.2 O aporte de recursos e a contraprestação advindos do Poder Público

A Lei n.º 8.987/1995, ao estabelecer o regime de concessão comum ou permissão de serviços públicos, assim como a Lei n.º 11.079/2004, ao implementar normas gerais sobre as parcerias público-privadas, preveem as modalidades de prestação de serviço público por concessionários ou permissionários de serviço. São, por excelência, os instrumentos aptos à prestação, pela iniciativa privada, de serviços de interesse público.

A prestação descentralizada de serviços, tal como já verificado no item 4.2.2, pode ocorrer sob as formas de concessão comum, permissão e autorização, que pressupõem o pagamento de tarifas ou preços pelos usuários, como também sob a forma de parceria público-privada, seja na modalidade de concessão administrativa, seja na modalidade de concessão patrocinada, com o pagamento de contraprestação exclusiva ou complementar pelo parceiro público.

Com efeito, há empreendimentos relacionados à prestação de serviços de infraestrutura que, dada a necessidade de grandes investimentos, bem como a baixa capacidade contributiva dos usuários, com a necessária proteção constitucional do mínimo

---

[763] LEITE, Sara Jane. *Regulação jurídica dos serviços autorizados*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 163.

[764] Cf. GUIMARÃES, Fernando Vernalha. *Concessão de serviço público*, cit., p. 176-178.

existencial, inviabilizam total ou parcialmente a cobrança de tarifas dos usuários. Como constata Hugo de Brito Machado, "muitos serviços públicos são prestados pelo Estado a pessoas praticamente sem nenhuma capacidade contributiva, e por isto mesmo não tem como haver destas a remuneração pelos serviços que presta."[765]

Humberto Ávila reconhece que "o serviço público não é prestado em razão de uma contraprestação proporcional e futura, mas em virtude de estar previsto em lei, mesmo quando não puder ser atingido um equilíbrio financeiro."[766] Trata-se de um dever do Estado, o qual deve exercer tal função, por si ou por outrem, mesmo que não se obtenha qualquer retorno pela prestação do serviço considerado essencial.

Assim é que, diante do dever de prestação, e considerando o necessário equilíbrio econômico-financeiro que deve pautar as relações entre o Poder Público e as concessionárias do serviço público, para aqueles investimentos em relação aos quais o empreendimento não se mostrar autossustentável, prestados mediante o estabelecimento de uma parceria público-privada, deve o Estado fazer frente ao custo da sua prestação mediante o pagamento de uma contraprestação ao parceiro privado.

Requisito para o estabelecimento das parcerias público-privadas, portanto, é a ausência de sustentabilidade do empreendimento.[767] Em casos tais, como visto, a contraprestação advém total ou parcialmente do próprio Poder Público. A remuneração exclusiva pelo Poder Público caracteriza a concessão administrativa; a contraprestação parcial pelo parceiro público, complementada pelo pagamento de tarifas pelos usuários, caracteriza a concessão patrocinada. Em outras palavras, ou o Estado presta diretamente tais serviços ou, de outro modo, estabelece parcerias com o setor privado, mediante a entrega à sociedade de propósito específico prestadora do serviço de uma contraprestação integral (concessão administrativa) ou complementar (concessão patrocinada) ao pagamento de tarifas pelos usuários.

No que concerne especificamente aos serviços de infraestrutura, há que ser considerada a necessidade de vultosos investimentos iniciais para o desenvolvimento do

---

[765] MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. *Interesse Público*, cit., p. 90.
[766] ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, cit., p. 227.
[767] Como registra Cesar A. Guimarães Pereira, a parceria público-privada "é a alternativa adequada para as situações em que a exploração do negócio em si, sem a modificação de risco representada pela participação pública, não é suficiente para torná-lo economicamente viável. O risco do negócio é reduzido pela inclusão da participação do 'parceiro público'." (PEREIRA, Cesar A. Guimarães. O processo licitatório das parcerias público-privadas (PPP) na Lei 11.079/2004. In: TALAMINI, Eduardo; JUSTEN, Monica Spezia (Coord.). *Parcerias público-privadas*: um enfoque multidisciplinar. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 198-239. p. 201 e 205).

empreendimento[768], com a possível ausência de demanda suficiente para os investimentos demandados nos grandes projetos e consequente diferimento das receitas na etapa inicial[769].

Considerando o fluxo de relevantes investimentos no início do projeto, a Lei n.º 11.079/2004, em sua redação originária, ao condicionar a contraprestação pelo parceiro público à efetiva disponibilização do serviço pelas sociedades de propósito específico criada pela empresa vencedora do certame, vinha sendo alvo de críticas.[770]

Nesse contexto, a Lei n.º 12.766, de 27 de dezembro de 2012, resultado da conversão da Medida Provisória n.º 575, de 07 de agosto de 2012, incluiu o §2º do artigo 6º da Lei n.º 11.079/2004[771], para prever a possibilidade do pagamento de um aporte de

---

[768] "Tradicionalmente, em um novo projeto de infra-estrutura, o fluxo de gastos (investimentos, custos operacionais e despesas) é, de certa forma, previsível, à medida que se nota um padrão em que há um elevado investimento no início do projeto, durante a fase de construção, seguido de um fluxo de gastos menores, porém estáveis, durante o restante do projeto." (SHINOHARA, Daniel Yoshio; SAVOIA, José Roberto Fernandes. *Parcerias público-privadas no Brasil*, cit., p. 2).

[769] Como anota Philippe Bolmin, em estudo acerca das parcerias público-privadas para a execução de grandes projetos de infraestrutura, "les concessions d'infrastructures voient souvent leurs premières recettes différées l'achévement des travaux." (BOLMIN, Philippe. Pour un nouveau partenariat public/privé dans la réalisation des grands projets d'infrastructure..., cit., p. 145).

[770] "Antes do advento da Lei Federal nº 12.766/2012, o cenário era marcado por um desembolso financeiro inicial por parte do parceiro privado de valor elevado, advindo de gastos com os investimentos, geralmente caracterizados nos contratos de PPP como CAPEX (*Capital Expenditure*), para estruturação das obras exigidas ou para provisão de infraestrutura necessária para início da operação. O pagamento feito pelo Poder Concedente ocorria somente após a conclusão dos investimentos e era realizado de forma equitativa, durante todo o período de concessão. Isso gerava um custo adicional, traduzido em custo de oportunidade pela renúncia que o concessionário fazia à liquidez do recebimento de receitas na fase inicial da concessão, obrigando-o a injetar capital próprio durante um período considerável. Neste momento o fluxo de caixa do parceiro privado era sempre negativo." (AGUIAR, Lorena Abreu; VITAL, Flávia Januzzi; ALMEIDA, Thiago Ferreira. A Lei 12.766/2012 e as PPPs. *Revista ANTT*, Brasília, v. 5, n. 1, jul. 2013. Disponível em <http://www.antt.gov.br/index.php/content/view/22835/A_Lei_12_766_2012E_as_PPPs.html>. Acesso em: 08 out. 2013). Também sobre o assunto: RIBEIRO, Mauricio Portugal; GALÍPOLO, Gabriel; PRADO, Lucas Navarro. *Explicando a MP 575/12 a especialistas e não especialistas.* Disponível em: <http://www.pppbrasil.com.br/portal/content/artigo-explicando-mp-57512-especialistas-e-n%C3%A3o-especialistas>. Acesso em 08 dez. 2013.

[771] "Art. 6º. A contraprestação da Administração Pública nos contratos de parceria público-privada poderá ser feita por: I – ordem bancária; II – cessão de créditos não tributários; III – outorga de direitos em face da Administração Pública; IV – outorga de direitos sobre bens públicos dominicais; V – outros meios admitidos em lei.

§1º O contrato poderá prever o pagamento ao parceiro privado de remuneração variável vinculada ao seu desempenho, conforme metas e padrões de qualidade e disponibilidade definidos no contrato. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)

§2º O contrato poderá prever o aporte de recursos em favor do parceiro privado para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, nos termos dos incisos X e XI do caput do art. 18 da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, desde que autorizado no edital de licitação, se contratos novos, ou em lei específica, se contratos celebrados até 8 de agosto de 2012. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012).

[...]."

recursos ao parceiro privado, objetivando a realização de obras e aquisição de bens reversíveis[772], conforme previsão em lei específica ou edital de licitação.

Se outrora o pagamento da subvenção somente poderia ocorrer após a disponibilização dos serviços, instrumento legal em exame, ao alterar a Lei das Parcerias Público-Privadas, promoveu a cisão do regime de contrapartida pública[773], com a previsão de dois tipos de contraprestação: *(i)* o aporte de recursos, para fazer frente às despesas para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, a ser entregue independentemente da disponibilização do serviço pelo parceiro privado; e *(ii)* a contraprestação exclusiva ou adicional à tarifa cobrada dos usuários, que tem por objetivo garantir a viabilidade econômica do projeto, a qual será obrigatoriamente precedida da disponibilização do serviço objeto do contrato.

Adiante tais espécies de contraprestação serão analisadas.

a) Aporte de recursos

O aporte de recursos deve ser classificado como despesa de capital. Como afirma Vinicius Marins, ao comentar a alteração procedida na Lei das Parcerias Público-Privadas pela Lei n.º 12.766/2012, "com base nesse novo regime, o Poder Público está autorizado a promover aportes independentemente da disponibilização do serviço pelo parceiro privado – no curso da instalação do empreendimento –, em vista da sua natureza de despesa de

[772] A despeito do disposto nos artigos 18, incisos X e XI, e 23, inciso X, da Lei n.º 8.987/1995, no sentido de que tanto o edital como o contrato devem conter a indicação dos bens reversíveis, bem como suas características e condições em que serão postos à disposição, cabe aqui a advertência de Maurício Portugal Ribeiro, no sentido de que, em vista da evolução técnica e tecnológica da prestação de serviço, nem sempre é possível prever todos os itens naqueles instrumentos. Assim, é importante que "(a) o contrato defina conceitualmente o que são bens reversíveis; e (b) enumere exemplificativamente, mas com a precisão possível, aqueles que se enquadram nesse conceito." (RIBEIRO, Maurício Portugal. Concessões e PPPs: melhores práticas em licitações e contratos. São Paulo: Atlas, 2011. p. 181). Em verdade, mais que sua enumeração exemplificativa, devem ser enumerados todos os bens reversíveis já previstos no momento da contratação, acreditando-se, no entanto, que deve haver essa margem de exclusão de bens considerados obsoletos ou inclusão de bens considerados essenciais.

[773] Também nesse sentido: MARINS, Vinicius. Legislação das PPPs alteradas. *Diário do Comércio*, 21 fev. 2013. Disponível em: <http://www.diariodocomercio.com.br/noticia.php?tit=legislacao_das_ppps_alterada&id=11464>. Acesso em: 11 out. 2013.

capital excluída dos limites de endividamento, situação vedada na redação original da Lei 11.079/04."[774]

As despesas de capital, nos termos do artigo 12 da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, subdividem-se em Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital.[775]

Diferenciam-se as despesas de capital das despesas correntes, pois, ao contrário destas, aquelas agregam ativos para o ente público, contribuindo para a formação ou aquisição de um bem de capital.[776] Com efeito, nos exatos termos do Anexo I da Portaria Interministerial 163, de 04 de maio de 2001, se as despesas correntes caracterizam-se como "todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um

[774] MARINS, Vinicius. Legislação das PPPs alteradas, cit.

[775] "Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:
DESPESAS CORRENTES
Despesas de Custeio
Transferências Correntes
DESPESAS DE CAPITAL
Investimentos
Inversões Financeiras
Transferências de Capital
§1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.
§2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manutenção de outras entidades de direito público ou privado.
§3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:
I. subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; e
II. subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril
§4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.
§5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:
I - aquisição de imóveis, ou de bens de capital já em utilização;
II - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;
III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.
§6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública."

[776] Sobre o tema: ZANCHIM, Kleber Luiz. Arts. 12 a 21. In: CONTI, José Maurício. *Orçamentos públicos*: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: RT, 2009. p. 65-86. p. 66.

bem de capital"; as despesas de capital consubstanciam as "despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital."[777].

Registram Alexandre Costa Quintana *et. al.* que as despesas de capital configuram "gasto realizado pelo ente público, com a intenção de criar novos bens de capital ou até mesmo adquirir bens de capital em uso, como investimentos, inversões financeiras."[778] Exatamente por isso, dada a sua natureza de fato jurídico permutativo, que fomenta o crescimento econômico, e não diminutivo, costuma-se lhe atribuir um "cunho 'desenvolvimentista'".[779]

A alteração procedida pela Lei n.º 12.766/2012, nesse sentido, representa um grande impulso para a implementação de projetos de infraestrutura no País, buscando equalizar o impacto dos grandes investimentos iniciais necessários à realização das obras e aquisição de bens.[780]

No Direito espanhol, a figura das "aportaciones públicas" já é conhecida. Julio V. González García reporta previsão na "Ley de Contratos de las Administraciones Públicas" acerca do pagamento de "aportaciones públicas" ao concessionário "para afrontar la financiación de la construcción de la infraestructura – que es el momento en que, teóricamente, el desembolso por parte del concesionario es mayor sin que además obtenga retornos por los pagos de los usuarios [...]."[781]

Não sem antes se referir às dificuldades que o tema encerra, sugere referido autor que os aportes de capital, realizados nos casos excepcionais "en el que por razones de interés público, resulte aconsejable la promoción de la obra pública antes de que su explotación alcance el umbral mínimo de rentabilidad", deveriam se configurar, na contabilidade governamental, como "pagos a cuenta de las obras". Tal classificação,

---

[777] BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional; Secretaria do Orçamento Federal. *Portaria Interministerial 163, de 04 de maio de 2001*. Disponível em: http://www.fnde.gov.br/fnde/legislacao/portarias/item/3481-portaria-interministerial-n%C2%BA-163-de-04-de-maio-de-2001. Acesso em: 12 out. 2013.

[778] QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristine da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade pública*: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2011. p. 73.

[779] ZANCHIM, Kleber Luiz. Arts. 12 a 21. In: CONTI, José Maurício. *Orçamentos públicos*..., cit., p. 68.

[780] Ademais, como observa Vinicius Marins, "o aporte também garante investimentos com menor custo financeiro, que não dependerão do apoio exclusivo do sistema financeiro e das respectivas imposições que oneram o parceiro privado no início dos projetos, e o Poder Público no final." (MARINS, Vinicius. Legislação das PPPs alteradas, cit.).

[781] GARCÍA, Julio V. González. *Financiación de infraestructuras públicas y estabilidad presupuestaria*. Valencia: Tirant to Blanch, 2007. p. 102. Trata-se da previsão constante no artigo 224.3 da Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. (Ibidem, p. 106).

adverte, deve considerar o abono da quantia já paga pela Administração no hipotético valor residual para se operar a reversão dos bens objeto da concessão.[782]

Nessa linha, e à luz da legislação brasileira, parece adequado – embora o tratamento do assunto seja incipiente no Brasil – o tratamento do aporte de capital como "despesas de capital", na rubrica "transferências de capital".

Entre as transferências de capital, nos termos do §6º do citado artigo 12 da Lei n.º 4.320/1964, tem-se as "dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior". Verifica-se, pois, que a lei denomina de auxílio aquela dotação para investimentos ou inversões financeiras a ente público ou privado decorrente da lei orçamentária, e de contribuição aquela advinda de lei anterior que a preveja.

Deve-se advertir, nesse sentido, que o artigo 21 da mencionada Lei n.º 4.320/1964 veda a concessão de auxílio para investimentos que se devam incorporar ao patrimônio das empresas privadas de fins lucrativos, estendendo tal vedação, em seu parágrafo único, às transferências de capital à conta de fundos especiais ou dotações sob regime excepcional de aplicação. Como bem sustenta Kleber Luiz Zanchim, o artigo 12, §6º, da Lei n.º 4.320/1964 faz distinção entre auxílio e contribuição, sendo aquele previsto em lei orçamentária e esta em lei especial. Assim, a transferência de capital na modalidade de contribuição não se enquadra na vedação do artigo 21, que faz expressa referência apenas à concessão de auxílio. Nessa linha conclui o citado autor, afirmando que "a interpretação faz sentido porque, mesmo sendo beneficiário um agente privado, receberá recursos para investimento em razão de lei especialmente destinada a ele, o que faz presumir a presença de relevante interesse para o caso."[783]

---

[782] GARCÍA, Julio V. González. *Financiación de infraestructuras públicas y estabilidad presupuestaria*, cit., p. 106-107 e 122. Outra possibilidade seria, segundo registra o autor, uma transferência de fundos que implicaria uma participação pública no resultado econômico da concessão, proporcionalmente à parte do ativo que houvesse adquirido. (Ibidem, p. 107).

[783] ZANCHIM, Kleber Luiz. Arts. 12 a 21. In: CONTI, José Maurício. *Orçamentos públicos...*, cit., p. 86. A Instrução Normativa STN n.º 1, de 15 de janeiro de 1997, no entanto, proíbe, em seu artigo 5º, a destinação de "recursos públicos como contribuições, auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos." (BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Instrução Normativa STN n.º 1, de 15 de janeiro de 1997*. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/estados/IN_STN_1_1997_Convenios/IN_stn_01_15jan1997_convenios.htm>. Acesso em: 12 out. 2013). Referida instrução normativa, ao vedar a destinação às instituições privadas com fins lucrativos não apenas os auxílios, mas também as contribuições, ainda que

Independentemente de configurar auxílio ou contribuição, em se tratando de bens reversíveis, como se dá no caso do aporte de recursos previsto no artigo 6º, §2º, da Lei n.º 11.079/2004, a vedação do artigo 21, parágrafo único, também não é aplicável, já que tais aportes não se incorporam no patrimônio do parceiro privado, premissa constante no *caput* do citado artigo. Outra não é a opinião de Kleber Luiz Zanchim, que salienta que "a vedação do art. 21 é de transferência para investimentos que se incorporem ao patrimônio do beneficiário. Portanto, se o repasse ocorrer, por exemplo, no âmbito de um contrato de concessão para a construção de ativo público como uma rodovia, não será vedado."[784]

Lorena Abreu Aguiar, Flávia Januzzi Vital e Thiago Ferreira Almeida alertam para o *trade off* a que o aporte de recursos está sujeito. Com efeito, se, por um lado, a alteração procedida pela Lei n.º 12.766/2012 apresenta vantagens, como a diminuição do valor do contrato, diminuição do custo de financiamento privado e menor imobilização de ativos públicos, por outro lado, há alguns riscos também inerentes ao pagamento público adiantado. Entre as críticas dos autores, merece destaque a afirmação na qual, "se a remuneração do investimento ocorrer integralmente nos primeiros anos do projeto, o pagamento público residual pela operação pode não representar de forma equânime o risco alocado de performance ao parceiro privado."[785] Nesse sentido, a utilização do aporte de capital deve objetivar um ponto de equilíbrio, para que não se criem vantagens a curto prazo e desvantagens na gestão do contrato durante o período restante da concessão.

b) Contraprestação pecuniária adicional

Verificada a qualificação jurídico-contábil dos aportes de recursos, há que se examinar o enquadramento da contraprestação pecuniária exclusiva ou adicional à tarifa cobrada dos usuários dos serviços de infraestrutura.

Já se aventou acerca da classificação da contraprestação paga pelo parceiro público em contraponto à sustentabilidade do projeto, concluindo tratar-se, na oportunidade, de

---

previstas em lei específica, extrapola os lindes da Lei n.º 4.320/64, o que leva o citado autor a questionar sua legalidade. (Ibidem, p. 86).

[784] ZANCHIM, Kleber Luiz. Arts. 12 a 21. In: CONTI, José Maurício. *Orçamentos públicos*..., cit., p. 86.

[785] AGUIAR, Lorena Abreu; VITAL, Flávia Januzzi; ALMEIDA, Thiago Ferreira. A Lei 12.766/2012 e as PPPs, cit.

uma forma de subvenção do Poder Público, mais especificamente, caso se destine à aplicação na gestão de empreendimentos econômicos de relevante interesse social, de subvenção para investimentos.[786] Deve-se investigar, porém, à luz da evolução legislativa sobre o tema, de que espécie de subvenção se trata, com vistas a subsidiar a análise acerca da eventual tributação sobre ela incidente.

"La subvención nace como técnica administrativa de fomento y conserva esta marca de origen (…), nace para una finalidad política y económica concreta (…)."[787] Embora as subvenções não se confundam com os incentivos[788], podem decorrer de uma motivação comum, realizando, em última instância, a função promocional do Direito.[789]

O termo subvenção advém do latim "subventio" ("subvenire"), implicando a noção de uma "ajuda pecuniária".[790] Regis Fernandes de Oliveira a define como "o auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais, empresariais."[791] Já Modesto Carvalhosa reconhece que tais ajudas pecuniárias são concedidas pelo Estado "em favor de instituições que prestam serviços ou realizam obras de interesse público."[792] Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, afirma que, sob uma perspectiva jurídica, as subvenções visam à "concessão de meios para sustentar uma finalidade pública por meio de um comportamento do beneficiário [...]."[793]

---

[786] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 94 e 99.

[787] EZCURRA, Marta Villar. La subvención como "técnica" financiera de intervención: algunas consideraciones a propósito de la ley general de subvenciones. In: *Derecho presupuestario y del gasto público*: estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala. GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana; GONZÁLEZ, Eusebio. Madrid: Dykinson, 2008. p. 1029-1046. p. 1030.

[788] Há importantes diferenças entre as subvenções e os incentivos fiscais, bem apontadas por J. Nieves Borrego: a subvenção implica um "dar", já a isenção é um ato negativo que implica um "não dar"; a outorga da subvenção é um ato que se verifica *intuitu personae*; já a isenção carece desta personalização; na subvenção, o subvencionante assume parte da carga financeira do subvencionado; já na isenção, há uma diminuição dos gastos apenas de forma indireta. (NIEVES BORREGO, J. Estudio sistemático y consideración jurídica de la subvención. *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, v. 1, p. 233 e ss. p. 269. Apud MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *La exención tributaria*, cit., p. 52). Também sobre o assunto: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, cit., p. 60-69.

[789] Diante das diferenças entre os subsídios e os incentivos, Pedro Manuel Herrera Molina reconhece que talvez o único ponto de contato entre ambos os institutos seja exatamente que "los dos permiten al Estado desplegar una política incentivadora." (MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *La exención tributaria*, cit., p. 52).

[790] Nesse sentido: ATALIBA, Geraldo. Subvenção municipal a emprêsas como inventivo à industrialização: a impropriamente designada 'devolução do ICMS'. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 59, v. 414, abr. 1970, p. 43-46. p. 44; PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de renda pessoa jurídica e subvenções para investimentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 52, p. 147-158, jan. 2000. p. 148-150.

[791] OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 371.

[792] CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas.* 2. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 3. p. 603.

[793] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, cit., p. 56.

Quando os preços estão abaixo dos custos de produção, a subvenção governamental é uma forma de viabilizar o empreendimento, atraindo investidores.[794] Nas parcerias público-privadas, dada a prestação de um serviço de interesse público não autossustentável, tem-se a necessidade de subvenção para a implantação do empreendimento, viabilizando-se a execução do projeto.

Diferencia-se a subvenção propriamente dita do subsídio[795] porque este, embora possa ser incluído no conceito mais abrangente de subvenção, tem por fim específico a intervenção do Estado no domínio econômico, influindo na formação dos preços e incentivando a produção de determinados bens ou serviços.[796] Já a subvenção é um incentivo financeiro que tem por núcleo significativo uma contrapartida da Administração com vistas a viabilizar um empreendimento, em atendimento ao interesse público.

As subvenções para investimento têm por fim o desenvolvimento ou manutenção de um projeto de interesse social.[797] O Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal n.º 112, de 29 de setembro de 1978, esclarece que as subvenções para investimento são destinadas à aplicação em bens ou direitos para a implementação ou expansão de empreendimentos econômicos.[798] Ao cabo de extensa análise, extrai-se do Parecer Normativo que as subvenções para investimento devem apresentar as seguintes características: *(i)* a motivação de subvencionar para investimento; *(ii)* a aplicação efetiva da subvenção nos investimentos relacionados à implantação ou

---

[794] Nas palavras de Graham Kellas, ao tratar da tributação dos serviços de óleo e gás: "Where prices are below the costs of production, the only way investors can be persuaded to developed the gas is if the government provides a subsidy – either explicity or implicity through some form of consolidation with oil production." (KELLAS, Graham. Natural gas: experience and issues. In: DANIEL, Philip; KEEN, MICHAEL; MCPHERSON, Charles. *The taxation of petroleum and minerals*: principles, problems and practice. p. 163-183. p. 182).

[795] Colhe-se da doutrina a opinião contrária de Roberto Caldas, que, ao sustentar que tanto os subsídios havidos na Lei de Consórcios Públicos quanto as subvenções previstas na Lei das Parcerias Público-Privadas "não se distanciam do fato de que se prestam a sustentar, de forma direta ou indireta, a prestação dos serviços públicos por parte do particular, o que é, segundo o entendimento que ora se adota, suficiente para igualar a ambos em termos de desembolsos estatais." (CALDAS, Roberto. *Parcerias público-privadas e suas garantias inovadoras nos contratos administrativos e concessões de serviços públicos.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 266-267).

[796] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*..., v. III, cit., p. 383.

[797] Como afirma Reinaldo Pizolio, "a subvenção, que pode ser concedida pela União, pelos Estados e pelos Municípios, atende à necessidade de se fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões, nos quais haja interesse público especial." (PIZOLIO, Reinaldo. Imposto de renda pessoa jurídica e subvenções para investimentos, cit., p. 149).

[798] "Observa-se que a subvenção para investimento apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado." (BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal n.º 112, de 29 de setembro de 1978. *Lex:* coletânea de legislação e jurisprudência, São Paulo, v. XLIII, 1º trim. 1979. p. 290-295. p. 295).

expansão do empreendimento econômico e *(iii)* que seu beneficiário seja a pessoa jurídica ligada ao empreendimento.[799]

A Lei n.º 4.320/1964, ao tratar das despesas correntes, que não contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital, prevê, na rubrica "transferências correntes", relativa às despesas operacionais das sociedades, o pagamento de subvenções, subdividindo-as, em seu artigo 12, §§3º, em subvenções sociais, destinadas a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, e subvenções econômicas de custeio, destinadas a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agropastoril e agrícola.

Do exame das subvenções, já é possível descartar, de plano, a classificação das contraprestações pagas pelo Poder Público como subvenções sociais, uma vez que não se está a tratar de instituição pública ou privada de caráter assistencial ou cultural[800], mas sim de sociedade de propósito específico com fins lucrativos.

De igual modo, como já se escreveu, e sem que se descure das peculiaridades de cada caso, a contraprestação paga pelo parceiro público não se enquadra no conceito de subvenção econômica de custeio, "porquanto não se destina a cobrir as despesas gerais das pessoas jurídicas beneficiárias, mas sim é vinculada à disponibilização de um determinado empreendimento."[801]

Com efeito, ao contrário das subvenções para investimento, que representam um subsídio vinculado à implantação, modernização ou expansão das atividades da empresa, as subvenções para custeio objetivam a cobertura de despesas gerais.[802] Tal como

---

[799] Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal n.º 112, cit.

[800] "É importante destacar que as subvenções sociais podem beneficiar tanto entidades públicas como privadas, desde que sem fins lucrativos (art. 12, §3º, I, da Lei 4.320/1964)." (ZANCHIM, Kleber Luiz. Arts. 12 a 21. In: CONTI, José Maurício. *Orçamentos públicos*..., cit., p. 79).

[801] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 97-98.

[802] "As subvenções podem ser para investimento ou para custeio. O critério jurídico de distinção entre uma e outra é o da intenção da pessoa jurídica de direito público que subvenciona: se a intenção é capitalizar a empresa privada subvencionada, diz-se que a subvenção é para investimento, por traduzir uma transferência de capital; já se a intenção é proporcionar à empresa privada subvencionada recursos para atender aos custos e despesas de suas atividades ou operações correntes, diz-se que a subvenção é para custeio, por traduzir uma transferência de renda." (BRIGAGÃO, Gustavo; JATAHY, Mariana Barreira. O regime tributário das subvenções e as mudanças introduzidas pela Lei 11.638, de 28.12.2007. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A.* São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 133-155. p. 135). Também esclarecedora a lição de Luciana Rosanova Galhardo e Felipe Barboza Rocha: "Traduzindo a definição jurídica para termos contábeis, a subvenção para investimento seria um 'reforço ao capital social da empresa' destinado ao investimento em ativos a produzirem receitas futuras, diferentemente da subvenção para custeio, meras receitas a suportar despesas correntes." (GALHARDO, Luciana Rosanova; ROCHA, Felipe Barboza. Lei 11.638/07: as alterações introduzidas na Lei das Sociedades por Ações e suas implicações no âmbito tributário: análise detida do novo tratamento tributário conferido às subvenções para

consignado no já citado Parecer Normativo CST n.º 112/1978, tais subvenções para custeio podem ser entendidas como a transferência de recursos pelo Poder Público a uma pessoa jurídica "com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas"[803].

Corroborando esse entendimento, em 2007, Maurício Portugal Ribeiro e Lucas Navarro Prado reconheciam que a contraprestação paga pelo Poder Público não caracteriza uma subvenção econômica de custeio, tal como prevista no artigo 12 da Lei n.º 4.320/1964. Isto porque tais subvenções correntes têm por característica a não vinculação à prestação de serviços ou à entrega de bens; já a contraprestação entregue pelo parceiro público se vincula à disponibilização do serviço. Para os autores, no entanto, a Lei n.º 11.079/2004 cria um novo modelo de "garantia de demanda mínima, vinculada à disponibilidade do serviço", por meio do qual "a Administração garante a compra de uma parte dos serviços disponibilizados, independentemente do seu uso efetivo." [804] Com essas considerações, concluíam que o gênero subsídio não comporta apenas as espécies de subvenções sociais e de custeio previstas no artigo 12 da Lei 4.320/1964, como também a espécie contraprestações públicas por bens e serviços tratadas pela Lei n.º 11.079/2004, também classificadas como despesas correntes.[805]

Sacha Calmon Navarro Coêlho pondera que a contraprestação entregue ao Poder Público em uma parceria público-privada difere das tarifas pagas pelos usuários e configura verdadeira subvenção para investimento, porquanto sem ela não seria possível operacionalizar-se a delegação ao parceiro privado.[806]

---

investimento. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A*: inovações da Lei 11.638. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 233-260. p. 247).

[803] Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal n.º 112, cit., p. 290.

[804] RIBEIRO, Maurício Portugal; PRADO, Lucas Navarro. *Comentários à Lei de PPP*: parceria público-privada: fundamentos econômico-jurídicos. São Paulo: SBDP e Malheiros, 2007. p. 65-67. Também nessa linha, afirma Maria Bernadete Chaves que, em um projeto de parceria público-privada, "a Administração assume o compromisso de remunerar total ou parcialmente o parceiro privado ou, ainda, garante um montante mínimo de remuneração, caso as demais fontes de remuneração se mostrem insuficientes para permitir o retorno do investimento." (CHAVES, Maria Bernadete. *As parcerias público-privadas no direito brasileiro:* uma abordagem jurídica do com destaque ao fundo garantidor. Florianópolis: Conceito Editorial, 2007. p. 37).

[805] RIBEIRO, Maurício Portugal; PRADO, Lucas Navarro. *Comentários à Lei de PPP*..., cit., p. 65-67.

[806] Eis as palavras do citado autor: "a) os valores pagos pelo Estado às concessionárias prestadoras de serviços públicos no âmbito das parceiras público-privadas (PPPs) diferem essencialmente das tarifas pagas pelos utentes dos serviços concedidos; b) ao passo que as tarifas configuram efetiva remuneração pelos serviços prestados, as pagas estatais para viabilizar a concessão são efetiva subvenção, tanto sob a ótica do Direito Financeiro com, por óbvio, do Direito Tributário (haja vista que, sem a contraprestação do Estado, não seria possível operacionalizar-se a delegação a particulares) [...]." (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Subvenção para investimentos, por parte da concessionária, paga a esta pelo Governo Estadual no bojo de parceria público-privada: não inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL: não incidência de PIS, COFINS e ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 140, maio 2007, p. 114-126. p. 126).

Em 2008, recém-editada a Lei n.º 11.638, de 29 de dezembro de 2007, que alterou a forma de contabilização das subvenções, já se teve a oportunidade de manifestar o entendimento no sentido de que deve ser verificada a origem e vinculação da destinação dos valores entregues ao Poder Público em um contrato de parceria público-privada. Caso se trate de "contraprestação do parceiro público adstrita à modernização ou expansão de um empreendimento econômico com vistas ao atendimento de um interesse público, estar-se-á diante de subvenção para investimento que, como tal, deverá ser tratada." [807] Já na hipótese de "pagamento motivado ou destinado a fim diverso daquele relacionado ao desenvolvimento de empreendimentos econômicos nos quais haja interesse público, estar-se-á, em verdade, diante de figura jurídica distinta; daí a necessidade de ser avaliada a motivação e destinação de referido pagamento, sob pena de afronta, entre outros, ao princípio da igualdade."[808]

De lá para cá, alguns debates se seguiram a respeito do assunto.

Anteriormente ao advento da Lei n.º 12.766/2012, que, como se viu, traz previsão expressa, ao lado da contraprestação, do pagamento do aporte de capital em um contrato de parceria público-privada, Humberto Ávila, em parecer sobre a contraprestação pecuniária referente à exploração de uma rodovia, afirma que sua natureza jurídica é de "uma clara e autêntica subvenção para investimento – um valor recebido para auxiliar o parceiro privado na execução de um projeto específico de interesse público, qual seja, a construção de uma rodovia capaz, por sua vez, de permitir um empreendimento econômico futuro consistente na sua exploração mediante cobrança de pedágio."[809]

Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa também reconhecem que, "se uma determinada parceria público-privada previr a vinculação da contrapartida do Poder Público a um determinado investimento, estar-se-á diante de uma subvenção para investimento." De outro lado, sustentam os autores que, se a contraprestação não se vincular ao investimento em si, para a construção das obras necessárias ao empreendimento, mas sim se vincular ao serviço prestado, para o custeio de atividades e

---

[807] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 101.
[808] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 101.
[809] ÁVILA, Humberto. Natureza jurídica da contraprestação pecuniária recebida em contrato de parceria público-privada: subvenção para investimento: não incidência dos impostos sobre a renda e prestação de serviços e contribuições sobre a receita e sobre o lucro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, p. 169-175, set. 2011. p. 170.

operações do parceiro privado, estar-se-ia diante de "mero adicional de preço", "seria, enfim, uma receita".[810]

Com a publicação da Medida Provisória n.º 575/2012, cuja conversão resultou na Lei n.º 12.766/2012, colhe-se a manifestação de Mauricio Portugal Ribeiro, Gabriel Galípolo e Lucas Navarro Prado. Embora os autores não enfrentem nesse artigo diretamente a questão relativa à classificação da contraprestação paga pelo parceiro público em paralelo ao aporte de capital, parece possível extrair da passagem a seguir o seu entendimento no sentido de que os investimentos realizados pelo parceiro público podem ser remunerados não apenas pelo aporte de capital, como também pela contraprestação destinada ao empreendimento. Segundo sustentam, a divisão da remuneração do concessionário em ativos financeiro e intangível dá-se "em função da divisão entre as receitas tarifárias (que dependem da utilização dos usuários) e a remuneração a qual o concessionário tem o direito contratual incondicional de receber pelos investimentos realizados, representados pelas contraprestações e, após a MP, *também* pelos aportes de recursos."[811]

Em artigo posteriormente publicado, já a partir do advento da Lei n.º 12.766/2012, Maurício Portugal Ribeiro traz importante digressão a respeito das contraprestações, reconsiderando posição anteriormente assumida[812], para reconhecer que tais pagamentos podem se caracterizar, a depender da alocação dos riscos em uma parceria público-privada, tanto como despesas correntes ou como despesas de capital. Analisando a matéria sob a perspectiva da contabilidade pública, reconhece o autor que, embora os pagamentos relativos a contraprestações caracterizar-se-iam, em regra, como despesas correntes, excepcionalmente, naqueles casos nos quais forem atribuídos ao parceiro público "riscos relativos a propriedade dos bens, estes bens serão considerados no balanço patrimonial do

---

[810] Como concluem os autores, "para que se caracterize uma subvenção para investimento, importa verificar que o valor pago pelo Poder Público tenha uma finalidade específica e que não corresponda a qualquer serviço." (SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Subvenções para investimento e parceria público-privada. *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 27, São Paulo, Dialética, p. 480-493, 2012. p. 487).

[811] RIBEIRO, Mauricio Portugal; GALÍPOLO, Gabriel; PRADO, Lucas Navarro. *Explicando a MP 575/12 a especialistas e não especialistas*, cit.

[812] Como anteriormente mencionado neste tópico, em sua obra em coautoria com Lucas Navarro Prado, defendia que os pagamentos realizados pelo Poder Público, muito embora não caracterizassem uma subvenção para custeio propriamente dita, por se vincularem à disponibilização do serviço, consubstanciavam uma nova espécie de despesas correntes. (RIBEIRO, Maurício Portugal; PRADO, Lucas Navarro. *Comentários à Lei de PPP*..., cit., p. 65-67).

setor público e será reconhecida a respectiva dívida. Neste caso, a contraprestação passa a ser contabilizada como amortização de dívida (que é um despesa de capital).”[813]

Com efeito, um empreendimento na área de infraestrutura compreende, muitas vezes, tanto investimentos em bens reversíveis, quanto a prestação de serviços de interesse público, devendo ser analisada a essência da operação.[814]

Para tanto, sob o ponto de vista da contabilidade governamental, nos termos da Portaria n.º 614, de 21 de agosto de 2006, da Secretaria do Tesouro Nacional[815], que estabelece “normas gerais relativas à consolidação das contas públicas aplicáveis aos contratos de parceria público-privada”[816], o critério para registro das parcerias nas demonstrações contábeis dos entes públicos deverá refletir a essência econômica de sua relação com as sociedades de propósito específico constituídas para operacionalizar a parceria (artigo 2º da Portaria).

A Portaria parte das ideias constantes na Publicação n.º 18, de 11 de fevereiro de 2004, da EUROSTAT, a agência da Comunidade Europeia responsável pelas estatísticas dos seus Estados-Membros, ao tratar da contabilização dos contratos de parcerias público-privadas[817]. Como se extrai de referida publicação, recomenda-se a classificação do ativo envolvido nas parcerias público-privadas como não governamental, registrado, portanto, fora do balanço patrimonial do governo, desde que satisfeitas duas condições, a saber: *(i)* o parceiro privado suportar o risco de construção; e *(ii)* o parceiro privado suportar ao menos o risco de disponibilidade ou o risco de demanda.[818]

---

[813] RIBEIRO, Maurício Portugal. *Contabilização pública do aporte e da contraprestação em PPP e o seu controle fiscal.* Disponível em: <http://pt.slideshare.net/portugalribeiro/a-lei-12766-e-o-controle-fiscal-das-pp-ps-final-env>. Acesso em: 28 dez. 2013.

[814] Aliás, a primazia da essência sobre a forma é um dos princípios fundamentais da Contabilidade. Sobre o assunto: IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 2010. p. 38-39

[815] BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria n.º 614, de 21 de agosto de 2006*. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_614_2006.pdf> Acesso em: 12 out. 2013.

[816] Ao examinar a Portaria n.º 614/2006, Vera Monteiro reconhece que a contabilização pública de um contrato de parceria “não é singela, tendo em vista ser modalidade contratual que combina a assunção de compromisso financeiro por longo prazo (neste sentido, é dívida, ainda que não derivada de operação de crédito), com a constituição ou modificação de infra-estrutura pública.” (MONTEIRO, Vera. Três anos da lei de parceria público-privada. In: SOUZA, Mariana Campos de (Coord.). *Parceria público-privada:* aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 225-256. p. 244).

[817] EUROSTAT. *Eurostat 18/2004:* New decision of Eurostat on deficit and debt: treatment of public-private partnerships. 11 fev. 2004. Disponível em: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-11022004-AP/EN/2-11022004-AP-EN.HTML>. Acesso em: 29 nov. 2013.

[818] “Eurostat recommends that the assets involved in a public-private partnership should be classified as non-government assets, and therefore recorded off balance sheet for government, if both of the following conditions are met: 1. the private partner bears the construction risk, and 2. the private partner bears at least

O artigo 4º da aludida portaria reproduz a ideia constante na citada Publicação EUROSTAT n.º 18/2004, ao prever que a assunção pelo parceiro público de parte relevante de um ou mais entre os riscos da demanda, de disponibilidade ou da construção, de acordo com os critérios de garantia mínima de pelo menos 40% (quarenta por cento) da receita e dos custos relacionados, implica registro dos ativos contabilizados na sociedade de propósito específico no balanço do ente público em contrapartida às despesas de capital, como assunção de dívida.[819]

A questão é complexa e o desenvolver da experiência sobre as parcerias no Brasil, dadas as recentes alterações legislativas, poderá lançar luzes sobre referida interpretação. E não apenas sob o ponto de vista da contabilidade governamental reconhece-se haver dificuldades na correta classificação dos valores recebidos a título de contraprestação. Também na contabilidade empresarial "pode haver dificuldades para equiparar a

---

one of either availability or demand risk." EUROSTAT. *Eurostat 18/2004:* New decision of Eurostat on deficit and debt Treatment of public-private partnerships. 11 fev. 2004. Disponível em: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-11022004-AP/EN/2-11022004-AP-EN.HTML>. Acesso em: 29 nov. 2013.

[819] "Art. 4° A assunção pelo parceiro público de parte relevante de pelo menos um entre os riscos de demanda, disponibilidade ou construção será considerada condição suficiente para caracterizar que a essência de sua relação econômica implica registro dos ativos contabilizados na SPE no balanço do ente público em contrapartida à assunção de dívida de igual valor decorrente dos riscos assumidos.

§1° Para efeito dessa Portaria considera-se que o parceiro público assume parte relevante:

I - do risco de demanda quando garantir ao parceiro privado receita mínima superior a 40% do fluxo total de receita esperado para o projeto, independente da utilização efetiva do serviço objeto da parceria. Define-se risco de demanda como o reflexo na receita do empreendimento da possibilidade de que a utilização do bem objeto do contrato possa ser diferente da freqüência estimada no contrato, desconsideradas as variações de demanda resultantes de inadequação ou qualidade inferior dos serviços prestados, qualquer outro fator de responsabilidade do parceiro privado que altere sua qualidade ou quantidade ou ainda eventual impacto decorrente de ação do parceiro público;

II - do risco de construção quando garantir ao parceiro privado compensação de pelo menos 40% em relação ao custo originalmente contratado ou 40% em relação à variação do custo que exceder ao valor originalmente contratado, considerando todos os custos referentes à constituição ou manutenção do bem associado à parceria, inclusive mediante a indexação da receita do contrato a índices setoriais de preços que reflitam a evolução do custo de construção e manutenção do bem e o repasse de custos de reparos e outros custos de manutenção do bem. Define-se o risco construção como sendo a variação dos principais custos referentes à constituição ou manutenção do bem;

III - do risco de disponibilidade quando garantir ao parceiro privado o pagamento de pelo menos 40% da contraprestação independente da disponibilização do serviço objeto da parceria em desacordo com as especificações contratuais. Define-se o risco de não disponibilização do bem como sendo o fornecimento do serviço em desacordo com os padrões exigidos, ou desempenho abaixo do estipulado.

§2° Excetuam-se da obrigação de registro no balanço do ente público dos ativos contabilizados na SPE as concessões patrocinadas nas quais não exista contraprestação fixa devida de forma independente da utilização efetiva do serviço objeto da parceria, desde que o parceiro público não assuma parte relevante nem do risco de disponibilidade nem do risco de construção na forma definida neste artigo."

subvenção e a correspondente despesa quando os termos da subvenção não especificam o gasto que é o objetivo da ajuda."[820]

De qualquer modo, as subvenções podem custear projetos que abrangem tanto os gastos de capital, o que as caracterizaria como subvenções para investimento, quanto as despesas correntes, o que as caracterizaria como subvenções para custeio.

A importante questão que deve ser esclarecida é se, com o advento da Lei n.º 12.766/2012, que previu a figura do aporte de recursos para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, remanesce a possibilidade de pagamento de contraprestação como subvenção para investimentos. E a resposta é afirmativa.

A previsibilidade de pagamento de aporte de capital não obsta a que o contrato preveja outra contraprestação a ser paga apenas após a disponibilização dos serviços, porém que inclua em sua base de cálculo custos relacionados a investimentos, tais como aquisição de instalações, equipamentos e material permanente.

O que diferencia o aporte de capital da contraprestação em sentido estrito são os critérios *(i)* da vinculação ou não do seu pagamento à disponibilização dos serviços e *(ii)* da necessidade ou não da vinculação às despesas de obras e aquisição de bens reversíveis. O aporte de capital pode ser pago independentemente da disponibilização dos serviços de interesse público; já a contraprestação deve ser paga somente após disponibilizados tais serviços. Também o aporte de capital vincula-se às despesas necessárias à realização de obras e aquisição de bens reversíveis; já a contraprestação pode fazer frente tanto à justa remuneração em razão da ausência de autossustentabilidade do projeto (o que se verifica, por exemplo, nas hipóteses de concessão administrativa, na parte relativa ao lucro da concessionária), quanto às despesas referentes ao empreendimento (podendo vincular-se, inclusive, a bens não reversíveis ao término da concessão), qualificando-se, assim, como uma subvenção para investimento[821].

A propósito, Bulhões Pedreira, ao tratar das subvenções para investimento, assentou que sua caracterização como tal não depende da destinação da compra ao ativo. Explicita o autor, nesse sentido, que "a subvenção para o investimento e a doação não pressupõe, todavia, aplicação de recursos no ativo permanente da pessoa jurídica. O capital

---

[820] PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Manual de contabilidade:* IFRS/CPC: reconhecimento de receitas, contratos de construção e concessão, agricultura e divulgação das partes relacionadas. São Paulo: Saint Paul, 2011. p. 150.

[821] Como afirma Edmar Oliveira Andrade Filho, a palavra investimentos deve representar a aplicação na implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas.* 4. ed., atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 129).

próprio (assim como o de terceiros) acha-se aplicado, de modo indiscriminado, em todos os elementos do ativo, e a pessoa jurídica pode receber subvenções ou doações para aumentar o capital de giro próprio."[822] Deve ficar claro, contudo, que os valores recebidos a título de subvenção para investimento devem ser concedidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; caso contrário perdem tal característica.

Pode-se aventar da hipótese de pagamento de contraprestação em sentido estrito, portanto condicionada à disponibilização dos serviços, cuja base de cálculo, à luz dos riscos assumidos, não corresponda ao risco da demanda, mas sim ao risco da construção, objetivando a implantação ou expansão de um empreendimento econômico. Não se tem dúvidas em afirmar que, nesse caso, a contraprestação deve ser tratada como uma verdadeira subvenção para investimento, já que seu pagamento está agregado ao risco da construção do empreendimento.

De outro lado, possível verificar aqueles casos de pagamento de contraprestação em uma parceria público-privada na modalidade de concessão patrocinada, a qual esteja condicionada à efetiva disponibilização dos serviços e que tenha por base de cálculo a exata medida do risco da demanda, como garantia de receita ao concessionário independentemente da utilização efetiva do serviço objeto da parceria. Em casos tais, a contraprestação parece não se coadunar com a ideia de subvenção para investimento.

À luz do direito espanhol, ao analisar o regime tributário da concessão de obra pública, no qual também se prevê a possibilidade de pagamento de "aportaciónes públicas", Ramón Falcón y Tella parece chegar ao mesmo entendimento, afirmando que "si la aportación es a la explotación, se tratará normalmente como uma subvención, debiendo distinguirse según que la aportación este o no vinculada al precio, pues en caso positivo formaría parte de la base imponible del impuesto."[823]

Também há a hipótese de pagamento de remuneração, em uma concessão administrativa, pelo próprio Poder Público dos serviços prestados pelo ente privado. Há que se reiterar, aqui, para o exame da matéria, uma importante distinção outrora já realizada. A concessão administrativa pode abranger não apenas aqueles casos de prestação

---

[822] PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda:* pessoas jurídicas. v. I. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 551. Na mesma linha de entendimento: MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Subvenções concedidas pelo Poder Público às Leis 11638/07 e 11.941/09. In: FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Aspectos tributários da nova lei contábil:* Lei 11.638/07: com a Lei 11.941/09. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 291-317. p. 303.

[823] FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Régimen fiscal de la concesión de obra pública:* IVA, ITPAJD, ICIO e IBI. Madrid, Barcelona: Marcial Pond, 2006. p. 84.

de serviços de interesse público, tal como se dá em relação aos serviços de infraestrutura, dos quais o ente público será usuário apenas indiretamente, como também para aquelas atividades econômicas em sentido estrito, sendo o parceiro público seu destinatário direto, a exemplo da manutenção e operação de um prédio público.[824] Se na primeira hipótese é possível cogitar de uma prestação de caráter subvencional, ao menos na parte relacionada aos custos do empreendimento, diante da ausência de autossustentabilidade do projeto e do serviço de interesse público[825], na segunda hipótese tem-se uma mera remuneração direta em razão de atividade econômica realizada, "não havendo que se falar, portanto, em subvenção do Poder Público" [826]

Em última análise, assim como nas taxas deve haver uma correlação do aspecto material da hipótese de incidência com a sua base de cálculo[827], também em relação à contraprestação pública, para que se verifique a essência da operação, deve haver um confronto entre o critério material da contraprestação paga pelo Poder Público com a sua respectiva base de cálculo, com vistas a que se confirme ou infirme a sua natureza de subvenção para investimentos ou mera remuneração em face da prestação de um serviço.

Ademais, a noção de subvenção pressupõe que o valor subvencionado mantenha relação com o custo da atividade. Como afirma Adolfo Carretero Pérez, "en ningún caso el importe de las subvenciones puede ser de tal cuantía que, aisladamente, o en consecuencia con otras subvenciones, supere el coste de la actividad a desarrollar por el beneficiario."[828]

---

[824] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 101.

[825] Ao tratar da experiência brasileira no projeto-piloto do Sistema de Disposição Oceânica do Jaguaribe, viabilizado por meio de parceria público-privada na modalidade de concessão administrativa, Daniel Yoshio Shinohara e José Roberto Fernandes Savoia reportam que, nos termos do contrato de parceria firmado, a contraprestação mensal se compunha de uma parcela fixa, equivalente ao montante necessário para o parceiro privado efetuar o pagamento da amortização do principal e juros das dívidas contraídas, e de parcela variável, equivalente à diferença entre a contraprestação total e a parcela fixa. (SHINOHARA, Daniel Yoshio; SAVOIA, José Roberto Fernandes. *Parcerias público-privadas no Brasil*, cit., p. 88).

[826] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 102. Também analisando o enquadramento das concessões administrativas na disciplina do artigo 175 da Constituição, Mariana Campos de Souza observa que há concessões administrativas que não envolvem a prestação de serviços públicos, "mas sim serviços ao Estado", não se sujeitando, portanto, à disciplina do artigo 175 da Constituição. (SOUZA, Mariana Campos de. As parcerias público-privadas à luz do artigo 175 da Constituição Federal. In: _____. (Coord.). *Parceria público-privada:* aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 149-164. p. 164).

[827] Como bem pontua Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo exerce uma função comparativa à luz do critério material da hipótese, sendo "capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, cit., p. 328.

[828] E prossegue o autor espanhol: "Por consiguiente, no se permite el enriquecimiento del subvencionado por encima de esos límites. El uso que éste haga de la ayuda queda a su discrecionalidad, salvo las obligaciones que se le impongan. Lo que no está autorizado es a obtener una subvención que supere el coste. Hay, por tanto, una relación coste-subvención que daría lugar a la modificación de la ayuda para readaptarla e ese equilibrio, procediendo el reintegro del exceso obtenido sobre el coste de la actividad desarrollada." (PÉREZ,

Os valores pagos a título de subvenção para investimento, igualmente, "devem estar adstritos à observância dos critérios que motivaram sua concessão."[829]

Entre as experiências brasileiras anteriores ao advento da Lei n.º 12.766/2012, relativas às concessões patrocinadas, merece destaque a concessão da Rodovia MG 050, cujo edital para concorrência atribuiu à contraprestação pecuniária "a finalidade de subvenção dos investimentos a serem realizados pela sociedade de propósito específico, para a implantação e a expansão do empreendimento econômico objeto da concessão patrocinada"[830]. Do exame da Cláusula 18.1.1 do edital, verifica-se que o valor a ser pago pela entidade pública deve assegurar "as condições necessárias para a prestação do serviço aos usuários da rodovia, atendendo às condições operacionais mínimas da rodovia, às intervenções obrigatórias, às atividades de operação da rodovia e de conservação da rodovia", bem como a "indicadores de desempenho".[831] O exame da base de cálculo de referida contraprestação permite confirmar, ao menos em relação à contrapartida aos custos necessários para assegurar as condições operacionais da rodovia, sua natureza de subvenção de investimento.

Também no caso relativo à construção do Metrô Linha 04, em São Paulo, o Edital do Governo do Estado de São Paulo para Serviços de Transporte de Passageiros prevê que a contraprestação pecuniária corresponde à fase de obras, a ser paga em parcelas mensais, cabendo ao Governo a assunção dos riscos de construção.[832]

Em ambos os casos, a depender da essência econômica da operação, verifica-se que há uma correlação entre a base de cálculo estabelecida e o critério material da hipótese nas contraprestações públicas relacionadas ao empreendimento, configurando-as, pois, como verdadeiras subvenções para investimento.

Já na minuta do edital para "Concessão Patrocinada para Exploração dos Serviços de Transportes de Passageiros do Metrô BH" extrai-se, da sistemática da remuneração, a previsão do pagamento mensal de contraprestação pública composta tanto pelo aporte de

---

Adolfo Carretero. Las subvenciones publicas en la ley general presupuestaria. In: BALLESTER, Eladio (Coord.). *Derecho de sucesiones*: aspecto civil y fiscal. 2. ed. Madrid: Edersa, 1989. p. 419-443. p. 431).

[829] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 100.

[830] ESTADO DE MINAS GERAIS. Departamento de Estradas de Rodagem. *Edital n.º 070, de 02 de junho de 2006*. Edital de concorrência para concessão de trecho da Rodovia MG 050. Disponível em: <http://www.bnb.gov.br/content/aplicacao/desenvolvimento_em_acao/projeto_ppp/docs/edital_mg050.pdf>. Acesso em: 15 out. 2013.

[831] *Edital n.º 070, de 02 de junho de 2006*, cit.

[832] Sobre o assunto: BRANDÃO, Luiz Eduardo Teixeira; BASTIAN-PINTO, Carlos de Lamare; GOMES, Leonardo Lima; SALGADO, Marina Schuabb. Incentivos governamentais em PPP: uma análise por opções reais, *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 52, n. 1, p. 10-23, jan./fev. 2012. p. 13-14.

capital como pela contraprestação adicional à tarifa, durante o prazo da concessão patrocinada (Cláusula 2, item 2.1.8). O aporte de capital é entendido como "a remuneração mensal a ser paga pelo poder concedente com o objetivo de aportar recursos em favor do parceiro privado para a construção e aquisição de bens reversíveis" (Cláusula 2, item 2.1.2); a contraprestação adicional à tarifa, por sua vez, é definida como "a remuneração mensal a ser paga pelo poder concedente à concessionária, que complementa as receitas tarifárias e tem o objetivo de garantir viabilidade econômica ao sistema" (Cláusula 2, item 2.1.7).[833] Na prática, faz-se necessário, também aqui, o exame da base de cálculo de referidas contraprestações, com vistas à identificação de sua natureza jurídica, em especial, ao lado do aporte, se a contraprestação adicional à tarifa se dá em razão da assunção ou não, pelo parceiro privado, do risco da construção, subvencionando-se o empreendimento.

O exame do direito estrangeiro, a exemplo da legislação espanhola, também permite verificar a possível coexistência do aporte de capital com as subvenções. A lei espanhola relativa à concessão de obras públicas prevê, nesse sentido, tanto a figura das "aportaciones públicas" quanto a figura da "subvención que realice la Administración al concesionario", a qual tem por objetivo "enjugar el déficit, previsto o sobrevenido, de la entidad concesionaria", bem como "satisfacer determinadas necesidades sociales (infraestructuras públicas, empleo, etc.)." [834] Como aduz Julio V. González García, as subvenções públicas devem ser em regra registradas como déficit público. Diferem-se, nesse sentido, do chamado "peaje en el sombra", modalidade na qual o concessionário recebe diretamente do Poder Público pagamento em função do volume de utilização do bem, ou do "peaje blando", estabelecendo-se limites máximos e mínimos ao pagamento pela Administração em razão de tal uso pelos beneficiários.[835]

No Brasil, pode-se afirmar, como se verificou à luz do artigo 6º, *caput* e §§ 1º e 2º, da Lei n.º 11.079/2004, que *(i)* o aporte de recursos independe da disponibilização dos serviços público e deve fazer frente às despesas necessárias à realização de obras e aquisição de bens reversíveis, configurando transferência de capital; e *(ii)* a contraprestação adicional pressupõe a disponibilização do serviço e deve estar relacionada com os custos de implantação e expansão do empreendimento ou, ainda, com a garantia da

[833] ESTADO DE MINAS GERAIS. Secretaria de Transportes e Obras Públicas. Minuta de edital para concessão patrocinada para exploração dos serviços de transportes de passageiros do Metrô BH. Disponível em: <http://www.metrominas.mg.gov.br/docs/ppp/EditalPPPMetroBH.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2013.
[834] GARCÍA, Julio V. González. *Financiación de infraestructuras públicas y estabilidad presupuestaria*, cit., p. 111.
[835] GARCÍA, Julio V. González. *Financiación de infraestructuras públicas y estabilidad presupuestaria*, cit., p. 119 e 136.

sustentabilidade do projeto, de forma exclusiva ou complementar ao recebimento da tarifa. Se guardar correlação com tais custos de investimento, deverá ser classificada como subvenção para investimento, que configura transferência de capital; caso contrário, se visar apenas a remunerar a atividade, não apresentará caráter subvencional.

Ao lado da contraprestação relativa ao pagamento em pecúnia, há que se registrar, ainda, que o artigo 6º da Lei n.º 11.079/2004 prevê outras formas de contrapartida, não pecuniárias, como a ordem bancária, cessão de créditos não tributários, outorga de direitos em face da Administração Pública, outorga de direitos sobre bens públicos dominicais, bem como outros meios admitidos em lei. Devem ser especificados, nesse sentido, os critérios para sua avaliação, de forma a possibilitar sua equivalência a título de pagamento.[836]

Por fim, observe-se que a Constituição da República estabelece, em seu artigos 70 e 71, o controle interno, pelos poderes competentes (Executivo, Legislativo e Judiciário), e o controle externo, pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas, da aplicação das subvenções. A Lei de Responsabilidade Fiscal também não passou ao largo do assunto[837], trazendo expressa determinação, em seu artigo 26, *caput*, e §2º, no sentido de que a destinação de recursos para cobrir déficits de pessoas jurídicas, aí incluída a concessão de subvenções, depende de lei específica e deve atender às condições estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, bem como deve estar prevista no orçamento e em seus créditos adicionais.[838]

Sobre a utilização dos auxílios e subvenções para a realização da função promocional do Direito, não se pode deixar de registrar que se, de um lado, a concessão de subvenções visa a implementar a política de fomento a determinados setores, para a promoção do desenvolvimento; por outro lado, pode haver efeitos perversos relacionados às subvenções, razão pela qual deve haver rigoroso controle na sua concessão. Nesse

---

[836] Também nesse sentido é a advertência de Floriano Peixoto de Azevedo Marques (MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Reajuste e revisão nas parcerias público-privadas: revisitando os riscos nos contratos de delegação. In: SOUZA, Mariana Campos de (Coord.). *Parceria público-privada:* aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 53-85. p. 78), a qual, muito embora explicitada em um contexto de dimensionamento para fins de reajuste ou revisão tarifários, também é de peculiar importância para o exame de aspectos tributários da operação.

[837] "[...] o movimento no sentido da estabilidade orçamentária e da ação preventiva quanto à sua proteção, assegurada pelo implemento de transparência ou visibilidade, é de ordem mundial – sendo, portanto, previsível que em algum momento, ainda que tardio, alcançasse o Brasil." (VALLE, Vanice Lírio. *Parcerias público-privadas e responsabilidade fiscal:* uma conciliação possível. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. p. 29).

[838] Sobre o assunto, entre outros: MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Eficácia nas concessões, permissões e parcerias.* Belo Horizonte: Del Rey, 2007. p. 506-511.

sentido também é o entendimento de Juan Miguel de la Cuétara Martínez, que adverte que uma política de subvenções a determinados serviços pode obstar a incorporação de outros mais eficientes; ademais, o fomento consome recursos escassos, cuja má utilização causa um prejuízo à sociedade. Assim, como complementa o autor, "(…) las políticas de fomento deben examinarse con el mismo cuidado que las que aplican limitaciones."[839]

De qualquer modo, imbuídas de uma política mais ampla de planejamento, e observados os requisitos formais e materiais necessários à sua concessão, as subvenções podem representar importante medida de estímulo à implementação das obras e serviços de infraestrutura no Brasil.

7.2.3 A remuneração decorrente de recebimento de receitas alternativas

Há hipóteses de serviços de interesse público, como os de radiodifusão sonora e de imagens, a exemplo do rádio e da televisão aberta, que são prestados de forma gratuita aos usuários, compostos por uma rede difusa de ouvintes e telespectadores. Nos termos do artigo 6º, item 4, alínea "d", da Lei 4.117/1962, os serviços de radiodifusão são destinados a serem recebidos direta e livremente pelo público em geral, advindo a remuneração do prestador de tais serviços, nesses casos, de outros serviços correlatos, mediante o estabelecimento de preços privados, como a divulgação de mensagens publicitárias[840]. Não há, portanto, qualquer cobrança de tarifa dos usuários, mas sim de preços privados, acordados livremente em contrato firmado com os anunciantes.[841]

---

[839] MARTÍNEZ, Juan Miguel de la Cuétara. Las políticas de telecomunicaciones en Iberoamérica: balance, oportunidades y ajustes pendientes. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, Madrid, n. 27, p. 561-587, set. 2006. p. 575.

[840] Ao estabelecer, o artigo 41 da Lei n.º 4.117/1962, que "as estações de rádio e de televisão não poderão cobrar, na publicidade política, preços superiores aos em vigor, nos 6 (seis) meses anteriores, para a publicidade comum", pressupõe-se a remuneração do prestador dos serviços de radiodifusão por meio de receitas alternativas.

[841] A respeito do tema: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Concessão de serviço público sem ônus para o usuário. In: WAGNER JUNIOR, Luiz Guilherme Costa. *Direito público:* estudos em homenagem ao Professor Adilson Abreu Dallari. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 331-351. p. 347; PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Usuários de serviços públicos...*, cit., p. 355-356. Esse autor faz referência, ainda, àqueles serviços de transporte municipal relacionados com a instalação e manutenção de equipamentos urbanos de embarque e desembarque de passageiros, cuja remuneração decorre de outras receitas, como a decorrente da exploração publicitária, concluindo que "aí também não há tarifa, mas exploração econômica de outra natureza." (Ibidem, p. 356).

De igual modo, para fazer frente ao princípio da modicidade tarifária, de acordo com o estabelecido no artigo 11 da Lei n.º 8.987/1995, podem ser utilizadas pelas concessionárias e permissionárias de serviço de interesse público fontes de receitas alternativas, complementares, ou provenientes de projetos associados, nos termos previstos no edital de licitação.[842] Também nas parcerias público-privadas é possível a obtenção de fontes alternativas de receitas.[843]

Tais receitas, assim, podem exercer importante papel no sistema remuneratório das concessões, viabilizando sua autossustentabilidade ou reduzindo os custos necessários para a tarifação módica. Podem relacionar-se a projetos associados[844], mantendo vínculo material com a execução da concessão ou, de outro modo, podem ser a ela apenas complementares, sem guardar relação direta com a prestação de serviços de interesse público. Como reconhece Fernando Vernalha Guimarães ao tratar das concessões, "pretendeu o legislador possibilitar a geração de receitas adicionais ou alternativas, pressupondo esta uma ferramenta relevante à realização satisfatória do serviço público."[845]

Mas o que importa consignar, aqui, é que tais atividades geradoras de receitas alternativas ou complementares não se confundem com a prestação do serviço de interesse público em si e, ainda que possam guardar algumas prerrogativas de controle e fiscalização da Administração Pública, consoante dispõem os artigos 29, inciso I, 30 e 31 da Lei n.º 8.987/1995, representam atividade econômica em sentido estrito, regida nos termos do artigo 170 da Constituição.[846]

---

[842] "Por tarifa *módica*, prevista no §1º do art. 6º da Lei n. 8.987/95, deve ser entendida a tarifa acessível aos usuários, que não os onere excessivamente e que esteja direcionada de forma a permitir que a concessionária desempenhe de modo efetivo e lucrativo as suas obrigações legais e contratuais na prestação do serviço previsto. Esta exigência encontra respaldo na possibilidade de aferição de receitas através de fontes alternativas (art. 11), favorecendo, assim, a redução da onerosidade da tarifa do serviço público." (WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel de; WALD, Alexandre de M. *O direito de parceria e a Lei de Concessões*..., cit., p. 197-198).

[843] Embora a Lei n.º 11.079/2004 traga previsão expressa, no seu artigo 3º, da aplicação subsidiária da Lei de Concessões, a qual prevê, em seu artigo 18, inciso VI, a possibilidade de recebimento de fontes alternativas de receitas, tal previsão não se repete em relação à concessão administrativa. De qualquer modo, tendo em vista a não autossustentabilidade do projeto, que se encontra no cerne de um contrato de concessão administrativa, parece possível a previsão do recebimento de receitas alternativas associadas ou complementares ao projeto, que não desvirtuem o propósito específico da sociedade, as quais devem ser consideradas para a composição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

[844] "Esses negócios derivados e potencialmente rentáveis são favorecidos por externalidades positivas geradas pela execução do serviço público principal." (GUIMARÃES, Fernando Vernalha. *Concessão de serviço público*, cit., p. 218).

[845] GUIMARÃES, Fernando Vernalha. *Concessão de serviço público*, cit., p. 222.

[846] Também sobre o tema: GUIMARÃES, Fernando Vernalha. *Concessão de serviço público*, cit., p. 219.

7.3 A tributação da remuneração e contraprestação percebidas na prestação de serviços de infraestrutura por concessionárias ou permissionárias de serviços

Diante das espécies de remuneração advindas da prestação de serviços relacionados aos setores de infraestrutura, já é possível analisar se perfazem a hipótese de incidência dos tributos anteriormente apontados, quais sejam, a COFINS, a Contribuição ao PIS, o IRPJ, a CSLL, o ICMS e, ainda, o ISS.

Para tanto, ainda que em breves linhas, convém registrar os aspectos materiais possíveis das regras-matrizes de incidência dos respectivos tributos, com vistas a subsidiar a análise do enquadramento dos fatos relacionados à prestação de serviços de infraestrutura.

7.3.1 Conteúdos semânticos mínimos da COFINS, Contribuição ao PIS, IRPJ, CSLL, ICMS e ISS

A regra-matriz de incidência tributária, ou norma tributária em sentido estrito, como ensina Paulo de Barros Carvalho, é uma construção do intérprete a partir do texto legal, cujo antecedente é formado pela descrição de um fato que, uma vez ocorrido, implicará os efeitos previstos no seu consequente, no qual se verificam os critérios para a identificação da estrutura da relação jurídica tributária.[847]

O antecedente da norma deve prever um núcleo descritor de uma dada conduta, formado por um verbo e o seu complemento (critério material); aliado a circunstâncias de espaço (critério espacial) e tempo (critério temporal). Já o consequente contém os elementos hábeis à identificação da relação jurídico-tributária, com a determinação dos sujeitos ativo e passivo envolvidos (critério pessoal) e os contornos numéricos que

[847] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*..., cit., p. 132-137.

possibilitam a mensuração do seu objeto, formados pela base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).

De qualquer modo, nas palavras de Heleno Taveira Torres, "provém da própria Constituição a indicação técnica dos órgãos de produção de normas jurídicas e respectivas competências materiais, como ponto de partida para a construção do ordenamento [...]." As regras jurídicas devem manter compatibilidade formal e material com o Texto Constitucional.[848]

Assim, sem se olvidar que o binômio aspecto material da hipótese e base de cálculo marca a tipologia dos tributos[849], para o intuito ora perseguido, merece foco o aspecto material "possível"[850] de incidência de aludidos tributos.

Entre os impostos de competência federal, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), cuja competência à União é outorgada no artigo 153, inciso III, da Constituição da República, tem por conteúdo semântico mínimo a aquisição de disponibilidade da renda que caracterize um acréscimo patrimonial.[851] Com efeito, "para haver renda, deve haver acréscimo patrimonial"[852], o qual, no Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ), revela-se pelo lucro.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tem a competência prevista no artigo 195, inciso I, alínea "c", que estabelece que a seguridade social será financiada,

---

[848] TORRES, Heleno Taveira. Conflitos de fontes e de normas no Direito Tributário: o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária. In: _____. *Teoria geral da obrigação tributária:* estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 111-160. p. 114.

[849] Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, "a base de cálculo dá critérios para a mensuração correta do aspecto material da *hipótese de incidência* tributária. Serve não só para medir a *matéria tributável*, como para determinar – tanto quanto a *hipótese de incidência* – a modalidade do tributo que será exigido do contribuinte [...]." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária.* São Paulo: Noeses, 2010. p. 167).

[850] Extrai-se, da própria Constituição, a "hipótese de incidência possível" dos tributos. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 581. Em estudo posterior, explicita referido autor tal entendimento, afirmando que "a Constituição, ao demarcar as competências tributárias, também indica o *conteúdo semântico mínimo* de cada tributo (importar produtos estrangeiros, obter renda, transmitir *causa mortis* bens e direitos, praticar operações relativas à circulação de mercadorias, prestar serviços de qualquer natureza etc.)" (CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*, cit., p. 39). Paulo de Barros Carvalho corrobora essa assertiva, ao afirmar que "é a Lei das leis que instaura a ordem jurídica e precipita, uma a uma, todas as cadeias normativas que servem de ponte entre os grandes valores e as diretrizes constitucionais, de um lado, e as condutas pessoais em interferência subjetiva, de outro. [...] Podemos dar por consente que, em todas as imposições tributárias, os alicerces da figura impositiva estarão plantados na Constituição da República, de onde se irradiam preceitos pelo corpo da legislação complementar e da legislação ordinária, crescendo em intensidade a expedição de regras em escalões de menor de hierarquia." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, cit., p. 593).

[851] Como observa José Artur Lima Gonçalves, da própria Constituição se extrai o conteúdo semântico mínimo do conceito pressuposto de renda, o qual é representado pelo saldo positivo resultante das entradas e saídas referenciadas ao conceito de acréscimo patrimonial, ocorridas em um dado período. (GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda:* pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 183-187).

[852] NISHIOKA, Alexandre Naoki; MELO, Suzana Soares. Reflexões sobre o imposto de renda nas operações de permuta. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 27, p. 296-283, 2012. p. 273.

entre outros meios, pelas contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, entre elas a incidente sobre o lucro. Seu critério material é, pois, auferir lucro[853], consubstanciado no resultado da exploração de uma atividade econômica empresarial.[854]

Por sua vez, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) encontra previsão no artigo 195, §2º, inciso I, alínea "b", cujo critério material possível é auferir receitas ou faturamento.[855]

A Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), inicialmente instituída pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, foi expressamente recepcionada pela Carta Magna em seu artigo 239, que estabelece que sua arrecadação financiará o seguro-desemprego e o abono salarial. Tem por critério material auferir receitas de vendas de mercadorias ou prestação de serviços.[856]

Entre os impostos de competência estadual, nos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição da República, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, como bem salienta Roque Antonio Carrazza, congrega sob tal sigla ao menos cinco impostos, cujos conteúdos mínimos de significação podem ser assim descritos: *(i)* realizar operações mercantis; *(ii)* prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal; *(iii)* prestar serviços de comunicação; *(iv)* realizar operações de produção, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e *(v)* realizar operações de extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.[857]

Já entre os impostos de competência municipal, o Imposto sobre Serviços (ISS) tem previsão no artigo 156, inciso III, da Constituição. Seu critério material é prestar serviços, cujo conteúdo semântico possível, como explicita Aires Barreto, abrange uma obrigação de fazer reveladora de conteúdo econômico, realizada em caráter negocial, sob o regime de direito privado e não caracterizadora de relação de emprego.[858] A teor do que prescreve o

---

[853] Sobre a regra-matriz de incidência da CSLL: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, cit., p. 717.

[854] Cf. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas.* 4. ed., atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007. p. 536.

[855] Sobre a regra-matriz de incidência da COFINS: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, cit., p. 717.

[856] Sobre a regra-matriz de incidência do PIS e a polêmica relativa à abrangência dos termos "faturamento" e "receita bruta": CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, cit., p. 721-738.

[857] CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, cit., p. 34-35.

[858] "[...] já se pode conceituar serviço tributável pelo Município como sendo 'o desempenho de atividade economicamente viável, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de

artigo 150, inciso VI, alínea "a", e §2º, do Texto Constitucional, ao estabelecer a regra da imunidade recíproca, o serviço prestado por outro ente político não está compreendido no conceito de serviços tributáveis por aludido tributo. Como se verificou[859], contudo, isso não implica dizer que os serviços prestados por concessionárias e permissionárias de serviço estariam albergados por referida imunidade. Ao contrário, a prestação de serviço com intuito lucrativo perfaz a materialidade possível do ISS.

7.3.2 A tributação da remuneração paga pelos usuários do serviço

José María López Geta, ao prefaciar obra sobre as novas fórmulas de financiamento das infraestruturas públicas, bem alude às "novedosas formas negociales de colaboración entre el sector publico y privado", "cuyas implicaciones tributarias son merecedoras de uma atención especial a la vista de la emergente 'potestade tarifaria'".[860]

Partindo-se da premissa de que a remuneração paga a concessionárias e permissionárias de serviços de interesse público por seus usuários trata-se de tarifa, resta verificar como se dá o tratamento tributário com o seu recebimento pela sociedade.

Como examinado, a sociedade de propósito específico encarregada da prestação do serviço de interesse público não se encontra abrangida pela imunidade recíproca. Assim, os fatos jurídicos por ela praticados sujeitam-se às normas de incidência tributária, desde que suas atividades se enquadrem na materialidade de cada tributo especificado.

Como já se anotou, "sem prejuízo de eventuais incentivos e regimes especiais de tributação autorizados a determinados setores da economia pelas legislações de cada ente tributante, regra geral, a sociedade de propósito específico estará sujeita à tributação nos mesmos moldes da tributação a que estará sujeita qualquer sociedade prestadora de serviços."[861]

---

remuneração, não compreendido na competência de outorga de outra esfera de governo." (BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na lei.* 2. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005. p. 35).

[859] Cf. item 6.7.4.

[860] GETA, José María López. Prólogo. In: FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS. *Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructuras públicas:* LI Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. p. 9-10. p. 10.

[861] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 124. Estevão Horvath também defende que a tributação da sociedade de propósito específico

À vista das regras-matrizes de incidência dos tributos analisados, pois, tem-se a possível incidência, no exercício das atividades que ensejam o recebimento de tarifas, da COFINS, da Contribuição ao PIS, do IRPJ, da CSLL, do ICMS ou, ainda, do ISS.

Partindo-se da materialidade possível da COFINS e da Contribuição ao PIS, de auferir receitas, observa-se que o recebimento das tarifas pagas pelos usuários dos serviços perfaz a receita operacional da empresa, fato apto à incidência das referidas contribuições.

Do mesmo modo, os valores recebidos representarão acréscimo patrimonial, compondo o cálculo do lucro líquido para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.[862]

Embora não se cogite do ICMS sobre a venda de mercadorias, eis que se está a tratar da prestação de serviços de infraestrutura, e não da realização de operações mercantis, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de serviços de comunicação, bem como de serviços relacionados à produção de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica perfaz a exata hipótese de incidência do imposto de competência estadual.

Sabe-se que o ICMS pode ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias e serviços, nos termos do disposto no artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição. Considerando-se, como se viu, que os serviços de infraestrutura são, via de regra, serviços considerados essenciais, promotores do desenvolvimento, há a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas em razão de se tratarem de serviços essenciais. Vê-se aqui, mais uma vez, um instrumento para a realização da função promocional do Direito, que advém

---

será realizada como a de qualquer outra sociedade. (HORVATH, Estevão. Regime tributário das remunerações de serviços e parcerias público-privadas, *Revista de Direito Tributário*, a. 98, São Paulo, 2007, Malheiros, p. 159-163. p. 162). Na mesma senda, Eliana Maria Fillippozzi observa que a tributação da sociedade de propósito específico é a mesma aplicável a qualquer outra empresa brasileira (FILLIPPOZZI, Eliana Maria. (Coord.). *Public-private partnerships in Brazil*: legal guide. São Paulo: Observador Legal, 2005. p. 39). No direito espanhol, outra não é a opinião de Domingo Carbajo Vasco, para quem "siendo el concesionario un empresario, la fiscalidad indirecta de sus actividades: entrega de bienes y prestaciones de servicios públicos, en nada se diferencia del sometimiento al IVA de cualquier actividad empresarial; aunque, lógicamente, las particularidades de la actividad concesional, por ejemplo, su marco regulador, permitan tratar en este gravamen algunos problemas específicos (…)." (VASCO, Domingo Carbajo. La fiscalidad de las concesiones administrativas: situación actual y perspectivas, cit., p. 49).

[862] Especificamente em relação ao cálculo do resultado tributável nos contratos de concessão de serviço público, merece destaque a recente edição da Medida Provisória n.º 627, de 11 de novembro de 2013, a qual, entre outras providências, determinou a inclusão da alínea "e" no inciso III do §1º do artigo 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, para estabelecer que a base de cálculo do imposto de renda sob a sistemática do lucro presumido será determinada mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente nos casos de prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

da própria estrutura do tributo, não implicando, portanto, renúncia de receita para fins de enquadramento nos limites constantes no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.[863]

Nos casos de prestação de serviços não abrangidos pelo imposto estadual, possível a incidência do ISS sobre os valores decorrentes da prestação de serviço de interesse público aos usuários. Não obstante sejam os entes políticos titulares dos serviços públicos, no momento em que sua prestação é descentralizada às concessionárias ou permissionárias, perfaz-se o aspecto material possível da incidência do imposto de competência municipal, porquanto se trata de um serviço com conteúdo econômico, de caráter negocial, resultante de uma relação jurídica contratual entre as partes, e que não configura relação de emprego.[864]

A propósito, prevê o artigo 1º, §3º, da Lei Complementar n.º 116/2003 que o ISS incide "sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço".[865] Desse modo, poderão os Municípios preverem, em suas respectivas leis municipais, a prestação dos serviços de infraestrutura não abrangidos pelo ICMS como fato apto à incidência do ISS.

Conclui-se, pois, que o recebimento de tarifas pode configurar os aspectos materiais de incidência da COFINS, Contribuição ao PIS, IRPJ, CSLL, ICMS ou ISS, sujeitando-se as concessionárias ou permissionárias de serviços de infraestrutura, nesse particular – e resguardada a possibilidade de concessão de medidas de desoneração fiscal – à mesma tributação relativa às demais pessoas jurídicas prestadoras de atividades econômicas em sentido estrito.

---

[863] Ver, a esse respeito, a nota de rodapé n.º 483.

[864] "É polêmica a questão tributária (incidência do ISS), sob a assertiva que, relativamente aos *serviços públicos não privativos*, o próprio Texto Constitucional prevê a prestação de tais serviços mediante concessão ou permissão. Embora também envolvam valores fundamentais da sociedade, predomina nele, quando exercido pelo setor privado, a busca do lucro, o que o faz diferente dos serviços públicos privativos, sendo plenamente aplicável e constitucional a Lei Complementar nº 116/03, quando veicula a criação do imposto sobre serviços públicos." (MELO, José Eduardo Soares de. *ISS:* aspectos teóricos e práticos. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 210-211). Assim, dada a relação jurídica sinalagmática, com conteúdo econômico, firmada entre o concessionário ou permissionário de serviço de interesse público e o seu usuário, possível a incidência do aludido tributo.

[865] "Sendo certo que, em homenagem ao princípio da estrita legalidade, não se pode exigir tributo não previsto em lei, e que cabe à lei complementar fixar as normas gerais sobre a matéria, somente as atividades expressamente previstas nos itens das listas de serviços podem ser objeto de tributação. O rol, portanto, é exaustivo." (MELO, Suzana Soares. ISS sobre serviços bancários: alcance dos serviços previstos no Dec.-lei 406/1968 e na LC 116/2003. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, a. 12, n. 46, p. 214-219, out./dez. 2009. p. 217-218).

7.3.3 A tributação nas hipóteses de aporte de capital e de contraprestação entregue pelo Poder Público

Para que se analise o regime de tributação do aporte de capital e contraprestação entregue pelo Poder Público ao concessionário de serviços, faz-se mister um resgate histórico da tributação das subvenções no Brasil.

A Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, tratou da tributação das subvenções correntes, para custeio ou operação. De acordo com o seu artigo 44[866], tais subvenções integram a receita bruta operacional para fins do cálculo do imposto sobre a renda.[867]

Por sua vez, o artigo 38, §2º, do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, tratou das subvenções para investimento, determinando, de acordo com a redação conferida pelo Decreto-lei n.º 1.730, de 17 de dezembro de 1979[868], que os valores

---

[866] "Art. 44. Integram a receita bruta operacional:
I – o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;
II – o resultado auferido nas operações de conta alheia;
III – as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;
IV – as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais."

[867] A propósito, a constitucionalidade de referido artigo é questionada, porquanto a subvenção para custeio não altera sua característica de aporte governamental, configurando uma transferência de capital que não representaria uma receita. A esse respeito, Natanael Martins sustenta que o Decreto-lei n.º 1.598/77, ao dispor, em seu artigo 38, §2º, que as subvenções para investimento não compõem o lucro real da empresa, teria derrogado o artigo 44 da Lei n.º 4.506/1964. Para o autor, "por exigência da interpretação do verdadeiro conteúdo, sentido e alcance do texto legislado adequando os termos utilizados pelo legislador aos conceitos jurídicos aplicáveis, conclui-se que o Decreto-lei 1.598/77 derrogou o art. 44 da Lei 4.506/64, de sorte que as transferências de recursos promovidas pelo poder público de qualquer espécie, atendidas as condições impostas, não são tributáveis pelo imposto de renda, devendo desde logo ser classificadas em conta de reserva de capital." (MARTINS, Natanael. Incentivos a investimentos: isenção ou redução de impostos : tratamento jurídico-contábil aplicável, *Revista de Direito Tributário*, n. 61, São Paulo, Malheiros, p. 174-186. p. 180-181). Partilhando desse entendimento, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que as subvenções para custeio ou investimento apresentam a mesma natureza jurídica, de transferência de capital, o que as configura como não receitas. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda.* São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.158-159).

[868] "Art. 38. Não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: [...]
§ 1º - [...]
§ 2º - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979).
a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979).

recebidos a esse título não serão computados na determinação do lucro real, desde que, cumulativamente, *(i)* sejam registrados como reserva de capital e utilizados apenas para absorver prejuízo ou para incorporação ao capital social e *(ii)* cumpram a obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte, devendo ser utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Tal determinação respeitava o disposto no artigo 182, §1º, alínea "d", da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), na redação anterior ao advento da Lei n.º 11.638/2007, que autorizava que as subvenções para investimentos fossem contabilizadas como reserva de capital, a qual substancia um reforço do capital da empresa que não tem origem no lucro da sociedade, não transitando, portanto, no resultado como receita.

O Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal n.º 112/1978 bem esclarece a exigência segundo a qual tais transferências de capital devem cobrir insuficiências ativas ou absorver superveniências passivas, afirmando tratar-se de "mero fato permutativo, que por si só não afeta a determinação do lucro real". Como se conclui em citado parecer, "em síntese, a perda patrimonial ou não afeta conta de resultados, ou tem seu efeito nessas contas anulado por registro equivalente de receita. O resultado final, sobre o lucro real, será em todo caso, nulo."[869]

Com José Antonio Minatel, ao analisar a intenção do legislador ao editar o §2º do artigo 38 do Decreto-lei n.º 1.598/1977, pode-se concluir que uma das razões de registro das subvenções diretamente em conta de reserva de capital, além de um melhor controle da aplicação dos recursos subvencionados, seria a neutralidade da operação, uma vez que os recursos recebidos pelas pessoas jurídicas seriam necessariamente destinados às contas patrimoniais, e não às contas de custos e despesas, que afetariam o resultado. Nas palavras de citado autor, "a pretendida *neutralidade* seria alcançada mediante contrapartida

---

b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.730, 1979).
Regulamentando referido artigo, assim estabelece o artigo 443 do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999): "Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII): I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas."

[869] Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal n.º 112/1978. *Lex*: coletânea de legislação e jurisprudência. a. XLIII, 1º trim. 1979, p. 288-295, Lex Editora, São Paulo. p. 291-292.

registrada igualmente em conta patrimonial (reserva de capital), fora do resultado."[870], Desta forma, também se possibilitava o isolamento do acréscimo do patrimônio sustentado por subsídios e, portanto, não decorrente das atividades próprias da empresa.[871]

Com efeito, considerando que a subvenção para investimentos exerce a função de subsidiar um empreendimento de interesse público, reforçando o capital da empresa, não se verifica a disponibilidade da renda apta à incidência do IRPJ. De qualquer modo, o disposto no artigo 38 em referência tem o condão de ressaltar sua natureza diversa do lucro, ao determinar que as subvenções para investimento não sejam computadas para a determinação do lucro real.[872]

Examente por isso é que já se concluiu que "andou bem o legislador, portanto, ao prever no artigo 38, §2º, do Decreto-lei n.º 1.598/1977 que as subvenções para investimentos – observados os requisitos anteriormente registrados, que têm o condão de preservar sua natureza diversa do lucro –, não serão computadas para a determinação do lucro real."[873] Não se trata propriamente de uma isenção, mas, sim, de uma hipótese de não incidência legalmente qualificada[874], tendo em vista que o aspecto material possível de incidência do Imposto sobre a Renda pressupõe a necessária aquisição da disponibilidade da renda para fins de incidência do, o que não se coaduna com o recebimento de subvenção governamental.

Outro não é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, que, em parecer sobre a tributação nas parcerias público-privadas, após consignar que a contraprestação do

---

[870] MINATEL, José Antonio. Subvenções públicas: registros contábeis e reflexos tributários a partir da Lei nº 11.638/07, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 159, p. 41-61, dez. 2008. p. 45.

[871] De qualquer modo, como alerta referido autor, vislumbraram-se distorções em referido sistema, uma vez que a neutralidade era apenas momentânea: a partir do início do reconhecimento dos custos e despesas decorrentes das parcelas de depreciação ou amortização dos bens e direitos beneficiados com o subsídio, ou mesmo diante da baixa por alienação, diminuía-se o valor contábil, o resultado da empresa era reduzido pela contabilização dos encargos com depreciação desses bens, porém não havia qualquer alteração na conta "reserva de capital". (MINATEL, José Antonio. Subvenções públicas..., cit., p. 45).

[872] Em se tratando de valores que saem dos cofres públicos com vistas à viabilização de um empreendimento de interesse social, o comentário de Aroldo Gomes de Mattos permanece atual: ao tratar do imposto de renda frente ao ICMS remitido como subvenção para investimento, afirmou que, caso referidas subvenções fossem consideradas como receita tributável, "seria o mesmo que o governo estadual dar com a mão direita para, em seguida, o governo federal retirar com a mão esquerda." (MATTOS, Aroldo Gomes de. O imposto de renda frente ao ICMS remitido como subvenção para investimento, *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, a. 4, n. 15, p. 191-196, abr./jun. 1996. p. 195).

[873] MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 114.

[874] Na lição de Roque Antonio Carrazza, "a *não-incidência* é simplesmente a explicitação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da *hipótese de incidência possível* do tributo. Deveras, não há incidência quando não ocorre fato algum ou quando ocorre um fato tributariamente irrelevante, isto é, que não se ajusta (subsume) a nenhuma hipótese de incidência tributária." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 743).

parceiro público consubstancia o pagamento de verdadeira subvenção para investimentos, sustenta que "os recursos não se ajustam ao conceito de renda e por isso são registrados como reserva de capital." Como explicita o autor, "por se tratar de uma contraprestação pecuniária, como destinação específica, não há retorno ou exigibilidade. [...] Esta operação assemelha-se aos recursos trazidos pelos sócios da pessoa jurídica na condição de não serem exigidos ou cobrados porque injetados no capital da sociedade. A ciência contábil denomina-os 'capital próprio'."[875]

Nessa mesma linha de entendimento, à luz do critério material possível da regra-matriz da CSLL, que é auferir lucro líquido, o que implica a apresentação de resultados positivos com a exploração da atividade econômica empresarial, também se verifica que não haverá, no recebimento das subvenções para investimentos, a incidência da mencionada contribuição.[876] Registradas como reserva de capital, as subvenções para investimento não têm origem no lucro da sociedade[877], não perfaz a hipótese de incidência de referida contribuição.

Quanto à COFINS e à Contribuição ao PIS, diante das premissas adotadas, no sentido de que a subvenção para investimento assemelha-se aos recursos trazidos pelos sócios, não constituindo receita[878], igualmente não se configuram os critérios materiais

---

[875] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Subvenção para investimentos, por parte da concessionária, paga a esta pelo Governo Estadual no bojo de parceria público-privada..., cit., p. 122. A mesma abordagem é encontrada no seguinte artigo: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Subvenção para investimentos: parceria público-privada: tratamento contábil e fiscal: não-inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL: não incidência de PIS, COFINS e ISS, In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 4, 2007, São Paulo. *Tributação e processo.* São Paulo: Noeses, 2007. p. 576-577. Em artigo em coautoria com Eduardo Junqueira Coelho e Valter de Souza Lobato, o autor enfrenta do mesmo modo o assunto: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO; Valter de Souza. Subvenções para investimentos à luz das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009. In: ROCHA, Sergio André. *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A.* v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 545-564.

[876] Natanael Martins chega a idêntica conclusão, ao afirmar que "juridicamente, a subvenção, em qualquer de suas modalidades, caracteriza-se como uma doação e, quando concedida pelo poder público, desde que registrada em conta de reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, não será tributada pelo imposto de renda. Conseqüentemente, tampouco servirá de base para cálculo da contribuição social e do imposto sobre o lucro líquido. (MARTINS, Natanael. Incentivos a investimentos: isenção ou redução de impostos: tratamento jurídico-contábil aplicável, *cit.*, p. 185).

[877] "Há uma grande diferença conceitual entre lucros (com seus ingressos de receitas e rendimentos) e transferências patrimoniais (com os aportes de recursos feitos por sócios ou terceiros), sendo aqueles formados pelas atividades da empresa, mediante o emprego dos seus recursos patrimoniais, e estas constituídas pelos recursos que sejam trazidos para dentro do patrimônio sem terem sido gerados pelas atividades empresariais, cujos recursos passam, após transferidos, a ser utilizados nas atividades da empresa, tendentes à obtenção de receitas e rendimentos." (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Visão geral da Lei n.º 11638 e dos seus impactos na tributação. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A*: inovações da Lei 11.638. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 461-489. p. 481).

[878] "O art. 195, I, *b*, da CF/88 define a competência da União para instituir as contribuições apenas sobre o faturamento ou receita, não sendo lícito criar-se artificialidade de extrapole os lindes constitucionais."

possíveis das respectivas normas de incidência.[879] Como observam, nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa, "as subvenções para investimento não possuem caráter de receita, seja porque não constituem resultado de atividade desenvolvida pela empresa (receita operacional), seja porque não correspondem a um valor auferido na venda de bens do ativo (receita não operacional)."[880]

A propósito, o então Primeiro Conselho de Contribuintes, atual Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), corroborando esse entendimento, já teve a oportunidade de reconhecer, anteriormente ao advento da Lei n.º 11.638/2007, a não incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os valores recebidos a título de subvenção para investimento, por não comporem a receita da pessoa jurídica, integrando-se ao patrimônio.[881]

Ocorre que, visando à harmonização das normas contábeis brasileiras com as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS 20 – IASB), foi editada a Lei n.º

(MELO, Suzana Soares. Juros sobre o capital próprio e a (não) incidência do PIS e da COFINS. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, a. 11, n. 39, p. 129-138, jan./mar. 2008. p. 138).

[879] Também no mesmo sentido o entendimento de Ana Cláudia Akie Utumi, que bem demonstra a forma de contabilização das subvenções para investimento no período anterior ao advento da Lei n.º 11.638/2007: "Nesse período em que vigorou a contabilização das subvenções para investimento como reserva de capital, segundo a Instrução CVM nº 59/86, a pessoa jurídica beneficiária deveria reconhecer o montante total da despesa com o imposto, como se devido fosse, em contrapartida da conta de impostos a recolher, no passivo. Em seguida, deveria debitar a conta de passivo e creditar a conta de reserva de capital, subvenção para investimentos. O saldo do passivo de impostos deveria ser baixado contra a conta de bancos, pelo pagamento do valor devido. Ou seja, não havia trânsito pelo resultado do exercício da subvenção para investimento." (UTUMI, Ana Cláudia Akie. Lei nº 11.638 e implicações tributárias das subvenções para investimento. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A.* São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 17-30. p. 24). Do mesmo modo, eis a opinião de Luciana Rosanova Galhardo e Felipe Barboza Rocha acerca de referidas subvenções: "Da mesma maneira, por constituírem um 'reforço ao capital social da empresa' destinado ao investimento em ativos a produzirem receitas futuras, as subvenções para investimento, enquanto *resultados potenciais* (não realizados) com base no retorno dos ativos, não atendem ao pressuposto constitucional para sua caracterização como receita." (Lei 11.638/07 : as alterações introduzidas na Lei das Sociedades por Ações e suas implicações no âmbito tributário : análise detida do novo tratamento tributário conferido às subvenções para investimento, *cit.*, p. 258).

[880] SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Subvenções para investimento e parceria público-privada, *Revista de Direito Tributário Atual*, n. 27, São Paulo, Dialética, p. 480-493, 2012. p. 491.

[881] "IRPJ. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO. - A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em transferir capital para a iniciativa privada; e ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. As subvenções para investimentos devem se registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados. LANÇAMENTOS REFLEXOS - As subvenções para investimento não integram a receita bruta, base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como não integram o lucro líquido do exercício, ponto de partida para a base de cálculo da CSLL. Recurso a que se dá provimento." (Recurso ref. Processo n.º 10380.010109/2002-51, Acórdão n.º 101-94676, Relatora Conselheira Sandra Faroni, 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, j. em 15.09.2004. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 04 dez. 2013).

11.638/2007, em vigor a partir de 1º de janeiro de 2008, a qual revogou a alínea "d" do §1º do artigo 182 da citada Lei n.º 6.404/1976 e incluiu o artigo 195-A, com a criação da conta "reserva de incentivos fiscais", para a qual seria destinada a "parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos".[882]

Diante desse quadro, o Pronunciamento Técnico CPC 07, editado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e aprovado pela Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBCT) 19.4 – Subvenção e Assistência Governamentais, por intermédio da Resolução n.º 1.143, de 28 de novembro de 2008, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)[883], determinou, para fins contábeis, que "uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições deste Pronunciamento".[884]

Ao se referir à "parcela do lucro líquido decorrente de doações e subvenções", a Lei n.º 11.638/2007 gerou controvérsias em sua interpretação, em especial se, com a revogação do dispositivo da Lei das Sociedades Anônimas que previa a classificação das subvenções para investimento como reserva de capital, elas passariam a ser tributadas.

Sob o ponto de vista do direito tributário, contudo, a subvenção para investimento não deve transitar pela conta de resultado, porquanto não representa lucro auferido pela empresa.[885] Embora a contabilidade societária a trate como receita, o tratamento tributário de aludida subvenção deve ser distinto.

---

[882] "Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei)."

[883] BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução 1.143, de 28 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 19.4 - Subvenção e Assistência Governamentais. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001143>. Acesso em 12 out. 2013. Referido Pronunciamento Técnico Contábil foi posteriormente revogado e substituído pelo Pronunciamento Técnico CPC 07(R1), aprovado pela Norma Brasileira de Contabilidade TG 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, nos termos da Resolução CFC n.º 1.305, de 25 de novembro de 2010. (BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n.º 1.305, de 02 de dezembro de 2010. Aprova a NBC TG 07 - Subvenção e Assistência Governamentais. <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2010/001305>. Acesso em 12 out. 2013).

[884] É o teor da alínea "b" do artigo 3º, do pronunciamento então em vigor:

"Art. 3º Enquanto a Lei dispuser de forma diferente da NBC T 19.4, os incentivos fiscais e subvenções para investimento podem ser registrados no patrimônio líquido como reserva de capital e devem ser divulgados em notas explicativas os efeitos no Resultado, desde que:

a) o subvencionador tenha a intenção em destinar os incentivos fiscais e subvenções para investimentos; e

b) o subvencionado tenha a obrigação de aplicar tais recursos em investimentos relacionados à implantação, modernização ou expansão de empreendimentos econômicos específicos."

[885] Nesse sentido já sustentava Natanael Martins, anteriormente ao advento da Lei n.º 11.638/2007: MARTINS, Natanael. Incentivos a investimentos: isenção ou redução de impostos: tratamento jurídico-contábil aplicável. *Revista de direito tributário,* n. 61, São Paulo, Malheiros, p. 174-186, 1994. p. 181-182.

O escopo da Lei n.º 11.638/2007 não foi o de revogar enunciados de leis tributárias, mas sim introduzir apenas normas de caráter contábil. A propósito, a Lei Complementar n.º 95, de 26 de fevereiro de 1998, que trata da forma de elaboração e alteração das leis no ordenamento jurídico, prevê em seu artigo 7º que, excetuadas as codificações, a lei não conterá matéria a ele estranha ou não vinculada a seu objeto por afinidade, pertinência ou conexão. Examinando-se o objeto da Lei n.º 11.638/2007 – que visa a alterar e revogar dispositivos da Lei n.º 6.404/1976 e da Lei n.º 6.385, de 07 de dezermbro de 1976, e estender às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras – verifica-se que não cuida da regulação de aspectos tributários, mas tão somente da alteração de dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas.

Se, por um lado, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado para definir ou limitar competências tributárias (artigo 110 do Código Tributário Nacional)[886], também os princípios aplicáveis ao direito privado não podem definir os efeitos tributários (artigo 109 do Código Tributário Nacional). Ao criar artificialidade para harmonizar os procedimentos contábeis, a lei comercial não pode inflar o aspecto material da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda, a qual, como se viu, pressupõe a aquisição de disponibilidade da renda que caracterize um acréscimo patrimonial.[887]

Agiu com acerto, portanto, o legislador, ao incluir, com a edição da Lei n.º 11.638/2007, a previsão, no artigo 177, §2º[888], da Lei n.º 6.404/1976, da possibilidade de utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes à vista da lei tributária,

---

[886] Heleno Taveira Torres bem registra, a propósito, o "caráter conservativo das competências materiais para os domínios da administração tributária, para os efeitos dos atos de aplicação, pela submissão à legalidade e pela impossibilidade de exercer alguma espécie de função criativa de novos tipos ou conceitos normativos relativamente aos que foram construídos pelo legislador, nos termos constitucionais." (TORRES, Heleno Taveira. Direito tributário e autonomia privada: o poder de tributar e a teoria dos negócios jurídicos na atualidade: metodologia para a interpretação dos fatos tributários. In: ____. *Tributação nos mercados financeiros e de capitais e na previdência privada.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 68-11. p. 78-79).

[887] Também nesse sentido, sustentam Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa que "o fato de as subvenções para investimentos não serem mais registradas em conta de reserva de capital não é suficiente para modificar seu tratamento tributário." (SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Subvenções para investimento e parceria público-privada. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 27, p. 480-493, 2012).

[888] Eis a redação anterior ao advento da Lei n.º 11.941/2009: "Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. [...] § 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro: (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007) [...]."

determinando ainda, no seu §7º[889], a observância da neutralidade tributária, ao prever que os lançamentos efetuados para harmonização das normas contábeis não produzirão efeitos tributários.

Preserva-se, assim, tanto em relação ao IRPJ e a CSLL, quanto em relação à Contribuição ao PIS e à COFINS, o mesmo entendimento manifestado em relação ao período anterior ao advento da Lei n.º 11.638/2007, no sentido de que o recebimento de contraprestações a título de subvenções para investimento não perfaz a materialidade dos aludidos tributos.[890]

Seguiu-se a essa previsão a edição da Medida Provisória n.º 449, de 03 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, em vigor a partir da data da sua publicação, as quais instituíram um Regime Tributário de Transição (RTT) para a harmonização do tratamento tributário dos ajustes determinados pela Lei n.º 11.638/2007, tratando, de igual modo, da matéria relativa às subvenções para investimento.

O RTT, nos termos do artigo 15 da Lei n. 11.941/2009, regulou o tratamento dos ajustes relativos aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n.º 11.638/2007 e pela própria lei em exame, para fins de apuração do lucro real. Trata-se de regime opcional para o biênio 2008-2009 e obrigatório para os anos-calendários seguintes a 2010, tornando-se novamente opcional para o período de 2014 e extinto para os anos-calendários posteriores, diante do advento da Medida Provisória n.º 627, de 11 de novembro de 2013, mais adiante tratada.

A Lei n.º 11.941/2009 visou a operar a neutralidade tributária[891], estabelecendo, em seu artigo 16, que as alterações contábeis que modificarem o critério de reconhecimento de

---

[889] Atualmente revogado pela Lei n.º 11.941/2009, o §7º do artigo 177 da Lei das Sociedades Anônimas apresentava a seguinte redação: "[...] § 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2o deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários. (Incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007)."

[890] Sobre o assunto, já se teve a oportunidade de consignar que "[...] a interpretação que se faz da Lei n.º 11.638/2007, que alterou a forma de contabilização das subvenções para investimentos, não pode implicar, às avessas, a incidência de tributo sobre fato que não perfaz o antecedente da regra-matriz de incidência." (MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 120).

[891] Bem observam Paulo Cezar Aragão e Sergio André Rocha que a neutralidade da reforma contábil não deve se constituir como uma medida de caráter temporário, mas sim perene. Para os autores, "mesmo a edição de uma lei de adaptação tributária não afastará a necessidade de manutenção da neutralidade de mudanças futuras, quer decorram de alteração legislativa, quer decorrentes de atos do CPC, que venham a ser acolhidos pela CVM e pelo CFC. Não fora assim, certamente estaremos diante de um cenário de insegurança jurídica para os contribuintes, com grande probabilidade de violações ao princípio da legalidade tributária." (ARAGÃO, Paulo Cezar; ROCHA, Sergio André. Alteração dos padrões contábeis brasileiros: a neutralidade

receitas, custos e despesas computadas para apuração do lucro líquido, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, considerando-se, para os fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Diante de tal regime, as empresas procediam a ajustes específicos ao lucro líquido do período no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), revertendo-se o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária.

No que concerne especificamente às subvenções de investimento, o artigo 18 da aludida Lei n.º 11.941/2009 traz expressa previsão a respeito, para determinar que, para fins de aplicação do RTT, a pessoa jurídica deverá observar os seguintes critérios: *(i)* reconhecimento do valor da subvenção em conta do resultado pelo regime de competência (inciso I); *(ii)* exclusão no LALUR do valor decorrente das subvenções governamentais para investimentos, reconhecido no exercício, para fins de apuração do lucro real (inciso II); *(iii)* manutenção da parcela decorrente de subvenções governamentais na conta de reserva de lucros, apurada até o limite do lucro líquido do exercício; e *(iv)* adição ao LALUR, para fins de apuração do lucro real, do valor decorrente das subvenções governamentais no momento em que ele tiver destinação diversa da prevista em lei.

Da Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 449/2008[892], que resultou na conversão da Lei n.º 11.941/2009, verifica-se que a proposta de alteração perpetrada pelos seus artigos 18 e 19 visa a afastar o obstáculo ao gozo da isenção criado pela Lei n.º 11.638/2007, ao inserir o já citado artigo 195-A na Lei das Sociedades Anônimas, que determina que os valores recebidos a título de subvenção para investimentos transitem pelo resultado da empresa. Como se extrai da aludida justificativa, "para que tais isenções sejam mantidas sem perder a finalidade para a qual foram criadas – a capitalização das empresas – são propostos os arts. 18 e 19 do Projeto, os quais excluem tais valores da base tributável do imposto de renda, desde que mantidos em reservas de lucros, ainda que tenham transitado pelo resultado da empresa."

Mais uma vez, objetiva-se a preservação da neutralidade fiscal, com a manutenção do tratamento tributário conferido às subvenções para investimento anteriormente ao advento da Lei n.º 11.638/2007, desde que mantidas em reserva de incentivos fiscais. Já na

---

fiscal transitória, "deslegalização" da contabilidade e o princípio da legalidade tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A.* São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. II. p. 495-512. p. 512).

[892] BRASIL. Ministério da Fazenda; Ministério da Previdência; Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; Advocacia-Geral da União. *Exposição de Motivos Interministerial MF/MP/MAPA/AGU n.º 161, de 03 de outubro de 2008*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm>. Acesso em 04 dez. 2013.

hipótese de destinação diversa de tais subvenções, o §1º do artigo 18 prevê, coerentemente, a sua tributação[893]. Com efeito, considerando-se que as subvenções para investimento são vinculadas ao empreendimento[894], tratou o legislador, tanto em relação ao Decreto-lei 1.598/1977, como em relação à Lei n.º 11.941/2009, de condicionar a não tributação dos valores recebidos a esse título à não disponibilização da riqueza aos sócios ou acionistas. Não respeitada a sua destinação, os valores recebidos serão tributados.[895]

A Lei n.º 11.941/2009 determina, ainda, em seu artigo 18, §2º, a vinculação do tratamento fiscal de tais subvenções à vigência do benefício instituído pelo Decreto-lei n.º 1.598/1977. Não obstante, como sustentado, entende-se que referido normativo não trata propriamente de uma isenção, mas sim de uma hipótese de não incidência do tributo, à luz da materialidade possível do Imposto sobre a Renda, que pressupõe a aquisição da disponibilidade da renda.

Em relação à CSLL, à COFINS e à Contribuição ao PIS, o artigo 21 da Lei n.º 11.941/2009 determina que a realização da opção pelo RTT para fins de IRPJ implica a mesma opção em relação aos demais tributos, aplicando-se, também em relação a tais contribuições, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Considerando-se, assim, que a CSLL pressupõe a existência de lucro para a subsunção do fato à regra-matriz de incidência própria, bem como que a Contribuição ao PIS e a COFINS têm por materialidade possível auferir receitas, o recebimento da subvenção de investimentos, defende-se, não deve integrar a base de cálculo de aludidos tributos.

---

[893] "Art. 18. [...] § 1º As doações e subvenções de que trata o caput deste artigo serão tributadas caso seja dada destinação diversa da prevista neste artigo, inclusive nas hipóteses de: I – capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos; II – restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou III – integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios. [...]."

[894] "Estas doações e subvenções para investimentos são formas que o Poder Público utiliza para atrair e incentivar o investimento produtivo que virá, no futuro, gerar mais empregos e renda e, desta maneira, desenvolver uma determinada região ou atividade econômica. O desenvolvimento da atividade econômica, por sua vez, acarretará mais riqueza e, por conseqüência, maior arrecadação tributária." (CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. A nova Lei das S/As e seus possíveis reflexos na tributação pelo imposto sobre a renda. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A.* São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 103-119. p. 112).

[895] Também sobre o assunto: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Subvenções concedidas pelo Poder Público às Leis 11.638/07 e 11.941/09. In: FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Aspectos tributários da nova lei contábil*: Lei 11.638/07: com a Lei 11.941/09. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 291-317. p. 316.

O tema, contudo, está longe de ser pacificado. Para Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, por exemplo, por silenciar a Lei n.º 11.941/2009 a respeito do tratamento tributário da Contribuição ao PIS e da COFINS, prevalece o regramento constante nas respectivas legislações de regência, segundo o qual são tributáveis todas as receitas, operacionais ou não, da empresa, salvo aquelas expressamente isentas.[896] Não havendo isenção relativa ao recebimento dos valores a título de subvenção para investimentos, portanto, tal contraprestação seria, na visão dos autores, tributada.

Mas é à luz das materialidades possíveis dos tributos em exame que se conclui que a contraprestação paga pelo Poder Público naqueles empreendimentos relacionados a projetos de infraestrutura não autossustentáveis, a qual não representa lucro, tampouco receita, deverá ser excluída da base de cálculo da CSSL, bem como do PIS e da COFINS, quando registrada, à luz da contabilidade societária, em conta de resultado.[897]

A polêmica não se encerra aí. Recentemente, em 11 de novembro de 2013, foi editada a Medida Provisória n.º 627, a qual, entre outras providências, *(i)* revoga, a partir de 1º de janeiro de 2015, o Regime Tributário de Transição e altera a legislação tributária federal relativa ao IRPJ, à CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, *(ii)* trazendo disposições específicas a respeito da subvenção para investimentos, bem como *(iii)* em relação à tributação na hipótese de concessão de serviço público.

Como se extrai da Exposição de Motivos de referida medida provisória, um dos seus objetivos é a harmonização da legislação tributária com a legislação societária e as normas contábeis, extinguindo-se, assim, o RTT e estabelecendo-se uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes a serem efetuados em livro fiscal, bem

---

[896] Nas palavras dos autores: "O art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976, dispõe que a assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente das doações ou subvenções governamentais para investimento. O art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, manda reconhecer o valor da doação ou subvenção pública em conta de resultado pelo regime de competência, podendo excluir no LALUR para apuração do lucro real, desde que observadas as condições elencadas. A legislação silencia em relação à CSLL, ao PIS e à COFINS. No regime não-cumulativo das duas contribuições, todas as receitas da atividade ou não são tributáveis, com exceção das receitas expressamente isentas. Com isso, as doações e subvenções públicas compõem a base de cálculo de PIS e de COFINS. O mesmo ocorre em relação à CSLL." (HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de renda das empresas*: interpretação e prática. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010. p. 878-879).

[897] Defendendo esse mesmo entendimento, Guilherme Lautenschlaeger Novello reconhece que "no contexto do RTT, nos termos do inciso I do parágrafo único do artigo 21 da Lei nº 11.941/2009, os montantes referentes às subvenções para investimento poder]ao ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins [...]." (NOVELLO, Guilherme Lautenschlaeger. Subvenções para investimento e a nova realidade contábil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis*: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2012. 3. v. p. 157-168. p. 168).

como trazendo as convergências para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.[898]

Ao estabelecer um novo tratamento tributário, a Medida Provisória n.º 627/2013 permite às empresas, em seu artigo 71, a opção, para o ano-calendário de 2014, pela sistemática do antigo RTT, extinguindo-o a partir do ano-calendário de 2015. Para tanto, disciplina, em seus artigos 60 a 64, o tratamento a ser conferido às diferenças decorrentes das disposições previstas no antigo regime e no novo tratamento tributário instituído.

Buscou a medida provisória, assim, harmonizar o tratamento contábil-societário com o tratamento tributário, preservando a neutralidade fiscal em relação às operações ocorridas no período de vigência do RTT. A propósito, extrai-se do *caput* do seu artigo 54 que a modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis à luz da lei comercial, posteriormente à publicação desta Medida Provisória, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. Tal dispositivo está em plena consonância com o disposto no artigo 109 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer, em outras palavras, que a definição dos efeitos da lei tributária ocorrerá somente por meio das leis de natureza propriamente tributária.

Já em relação ao período subsequente ao RTT, os artigos 62 e 63 regulam o tratamento das diferenças positivas ou negativas verificadas ao término de sua aplicação entre os valores de ativo e passivo mensurados de acordo coma legislação societária e tributária, determinando a adição de tal diferença na determinação do lucro real para fins do IRPJ e da base de cálculo da CSLL, salvo se for evidenciada contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou passivo, para ser adicionada na medida de sua respectiva realização.

Especificamente em relação aos contratos de concessão, a medida provisória prevê, em seu artigo 34, que o resultado decorrente do reconhecimento como receita do direito de exploração recebido do poder concedente deverá ser computado no lucro real somente na medida em que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível. Tal determinação tem por fim afastar a tributação pelo IRPJ na fase de construção ou melhoria da infraestrutura, antes da ocorrência dos resultados financeiros. No que concerne ao recolhimento do IRPJ sob a sistemática do lucro presumido ou arbitrado, o artigo 42 da medida em comento

[898] BRASIL. Ministério da Fazenda. *Exposição de Motivos MF n.º 187, de 07 de novembro de 2013*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm>. Acesso em 04 dez. 2013.

estabelece que a receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, com contrapartida no ativo intangível em razão do direito de exploração, não integrará a base de cálculo do imposto. De qualquer modo, haverá a apuração de eventual ganho de capital quando da alienação desse direito de exploração.

O artigo 65 da medida provisória, por sua vez, estabelece o procedimento a ser adotado nos casos de contrato em curso de concessão de serviços públicos. De acordo com o disposto no artigo 65 da medida provisória, o contribuinte deverá, nesses casos, calcular a diferença entre o resultado tributável acumulado ao término do RTT apurado de acordo com os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 e aquele apurado de acordo com as disposições da Lei nº 6.404/1976 e daquelas implementadas pela própria Medida Provisória n.º 627/2013. Caso a diferença seja negativa, deverá adicioná-la na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em quotas fixas mensais e durante o prazo restante de vigência do contrato; caso a diferença seja positiva, deverá excluí-la, observando os mesmos critérios.

Harmonizando a contabilidade societária e a tributária, determinam os §§ 1º e 2º do mencionado artigo 65 que, a partir de 1º de janeiro de 2014, para os optantes pela nova sistemática de apuração, e obrigatoriamente a todos os demais a partir de 1º de janeiro de 2015, o resultado tributável de todos os contratos de concessão de serviços públicos será determinado consideradas as disposições desta Medida Provisória e da Lei nº 6.404/1976, não apenas para fins de IRPJ e CSLL mas, de igual modo, para o fim de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

Há que se registrar, ainda, o tratamento conferido pela medida provisória às subvenções para investimento. Nos termos do seu artigo 29, as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não serão computadas na determinação do lucro real, sendo necessário, para tanto, o seu registro na reserva de incentivos fiscais, a qual somente poderá ser utilizada para *(i)* absorver prejuízos após a absorção de todas as demais reservas de lucros, à exceção da reserva legal; bem como para *(ii)* aumento do capital social. O §2º do aludido artigo prevê a tributação das subvenções em caso de descumprimento de tal requisito, bem como naquelas hipóteses na qual for dada destinação diversa do estímulo à implantação e expansão de empreendimentos.

Tais alterações não têm reflexo apenas em relação ao IRPJ, como também em relação à CSSL, por expressa disposição do caput do artigo 48 da Medida Provisória n.º

627/2013, segundo o qual "aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 7º e 9 a 40, 42 a 47" da mencionada medida.

Por fim, superando-se qualquer dúvida em relação à não tributação da subvenção para investimentos pelo COFINS e pela contribuição ao PIS, os artigos 51 e 52 da medida provisória alteram expressamente os artigos 1º, §3º, tanto da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, quanto da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para, entre outras providências, prever expressamente que não integram a base de cálculo de aludidas contribuições as receitas "de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e de doações feitas pelo Poder Público". De igual modo, são excluídas da base de cálculo as receitas "reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos."

Representa a medida provisória, assim, um grande avanço em relação aos serviços de infraestrutura no País, contribuindo para solver controvérsias acerca da não incidência do IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS sobre a contraprestação paga a título de subvenção para investimentos, desde que respeitados os requisitos estabelecidos em lei, com o escopo claro do exercício da função promocional do direito, promovendo-se as concessões no Brasil.

Mas há ainda um ponto relevante que deve ser enfrentado.

A Lei n.º 12.766/2012, ao alterar a Lei das Parcerias Público-Privadas para tratar do aporte de capital, ao mesmo tempo em que previu que os valores recebidos a esse título poderão ser excluídos da base de cálculo do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS (artigo 6º, §3º, da Lei n.º 11.079/2004), determinou que deverá ser considerado o seu cômputo na proporção em que o custo para a realização de obras e aquisição de bens for realizado (artigo 6º, §4º, da Lei n.º 11.079/2004)[899]. Como se extrai da exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 575/2012, a qual deu origem à Lei n.º 12.766/2013, tal alteração "permite o tratamento tributário do aporte de recurso a uma Sociedade de Propósito Específico - SPE em contrato de PPP por intermédio de diferimento tributário,

[899] Tal determinação se encontra reproduzida nos artigos 3º e 4º da Instrução Normativa RFB n.º 1.342, de 5 de abril de 2013, que dispõe sobre o tratamento tributário do aporte de recursos em favor do parceiro privado realizado nos termos do §2º do art. 6º da Lei n.º 11.079/2004. (BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB n.º 1.342, de 5 de abril de 2013*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2013/in13422013.htm>. Acesso em: 15 jun. 2013).

tendo em vista a impossibilidade contábil do confronto do recebimento dos aportes (receitas) com a respectiva realização dos custos do contrato [...].”[900] Propicia-se, assim, a neutralização do impacto fiscal, diante de um eventual desencontro entre o recebimento do aporte e a realização da obra ou aquisição de bens, autorizando-se o diferimento da tributação.

Referida lei, contudo, não é isenta de críticas. Considerando-se que o aporte de capital pressupõe a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, certo é que tais bens serão, com a extinção da concessão, revertidos ao poder concedente, nos termos do artigo 35, §1º, da Lei n.º 8.987/1995.[901] O capital aportado não terá por base de cálculo um *quantum* de remuneração do concessionário, mas, sim, o valor para a realização de obra ou aquisição de bens a serem revertidos ao Poder Público, não se perfazendo, portanto, os conceitos de renda, lucro ou receita.[902]

Ainda que o direito à depreciação possa neutralizar a carga tributária, vê-se, em casos como o da subvenção para investimentos, que o reconhecimento da ausência de tributação dos valores recebidos a esse título, sem prejuízo da contabilização das despesas de depreciação, representa verdadeiro estímulo à realização, pela iniciativa privada, dos empreendimentos ligados à infraestrutura, na mais lídima expressão da função promocional do direito. A tributação diferida instituída pela Lei n.º 12.766/2012 acaba por tratar de forma mais gravosa o aporte de recursos, se comparada à expressa ausência de

---

[900] BRASIL. Ministério da Fazenda; Ministério da Previdência. *Exposição de Motivos Interministerial MF MP n.º 135, de 07 de agosto de 2012*. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Mpv/575.htm>. Acesso em 04 dez. 2013.

[901] “Art. 35. Extingue-se a concessão por: I - advento do termo contratual; II - encampação; III - caducidade; IV - rescisão; V - anulação; e VI - falência ou extinção da empresa concessionária e falecimento ou incapacidade do titular, no caso de empresa individual. §1º Extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato. [...].”

[902] Examente em razão disso, uma das propostas de emenda modificativa apresentada ao projeto de conversão da Medida Provisória n.º 575/2012 em lei foi a de n.º 19, na qual se consignou que “O aporte de recursos de que se trata, diferentemente, não tem como causa de pagamento a remuneração pela execução de obra ou pelo fornecimento de bens. A importância disciplinada pela MPV 574 soma-se ao capital privado para formar o bem que, ao final, é de propriedade pública. Daí porque é equivocado supor haver acréscimo patrimonial passível de tributação, seja quando do recebimento do aporte, seja ao longo do prazo de duração da concessão. Nessas circunstâncias, exigir PIS, COFINS, IRPJ e CSLL do particular em razão de cumprir a legislação ao aplicar o capital recebido em bem público que não lhe deixa de ter quaisquer direitos, mostra-se inconstitucional, dada a inexistência da obtenção de acréscimo patrimonial na operação, pressuposto necessário a legitimar cobranças fiscais.” Referida proposta modificativa, contudo, não foi acolhida na proposta final de conversão em lei de aludida medida provisória. (BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposição Modificativa n.º 019, de 14 de agosto de 2012, à MPV n.º 575/2012*, de 14 de agosto de 2012. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F1B867C2F7ACA58697DFB9852E7DADEB.node1?codteor=1039739&filename=EMC+19/2012+MPV57512+%3D%3E+MPV+575/2012>. Acesso em 28 dez. 2013).

tributação da subvenção de investimentos uma vez cumpridos os requisitos legais, nos termos do disposto na Medida Provisória n.º 627/2013.

Analisando-se sistematicamente aludidos regramentos, é possível reconhecer a coexistência dos dois sistemas de tributação. Considerando-se que o aporte de recursos também é concedido "como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos"[903], desde que seja registrado como reserva de incentivos fiscais e que não se lhe dê destinação diversa, enquadra-se no regime jurídico próprio à subvenção para investimentos, afastando-se, nessa hipótese, a tributação relativa ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Embora à luz do tratamento anterior ao advento da Medida Provisória n.º 627/2013, Andre Saddy e João Dácio Rolim chegam a conclusão análoga ao examinarem a Lei n.º 12.766/2012, concluindo que, "de acordo com a realidade normativa vigente, existem dois regimes distintos, conforme a subvenção seja destinada a reserva ou não."[904]

Também para Rafael Wallbach Schwind, considerando que o 3º do artigo 6º da Lei n.º 11.079/2004, de acordo com a redação conferida pela Lei n.º 12.766/2012, prevê que o valor do aporte de recursos realizado de acordo com a determinação da lei poderá ser excluído da determinação do lucro líquido, "o regime tributário diferenciado para o "aporte de recursos" é previsto como uma 'possibilidade'."[905]

De qualquer modo, considerando a recém-editada medida provisória, com a ausência de manifestação das autoridades fazendárias e do Poder Judiciário a respeito, vê-se que o tempo contribuirá para a consolidação de uma interpretação consentânea com o ambiente de segurança jurídica que deverá permear as relações decorrentes dos contratos de prestação de serviços de infraestrutura. Acredita-se, nesse sentido, que a melhor interpretação é aquela que reconhece a coexistência dos regimes tributários da subvenção de investimentos e do aporte de recursos, podendo ser este último receber o tratamento de

---

[903] O *caput* do artigo 29 da Medida Provisória n.º 627/2013 vincula a concessão das subvenções para investimento como medida de estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos.

[904] Como prosseguem os autores, "se e enquanto cumpridos os requisitos específicos da subvenção para investimento tal como regulados pelo artigo 18 da Lei n.º 11.941/2009, o referido regime prevalecerá, não se aplicando a norma de tributação dos aportes de capital na medida da depreciação das obras ou dos bens produzidos." (SADDY, Andre; ROLIM, João Dácio. Regime jurídico de recursos públicos relacionados à parceria público-privada (PPP) para construção de obras e prestação de serviços: Leis nºs 11.637/2008 e 11.941/2009 sobre as subvenções para investimento, e Lei nº 11.079/2004, com a redação da Lei nº 12.766, de 30 de dezembro de 2012, sobre o regime jurídico da PPP. *Revista Dialética de Direito* Tributário, São Paulo, n. 218, p. 142-158, nov. 2013. p. 156).

[905] SCHWIND, Rafael Wallbach. Alterações na lei das parcerias público-privadas pela lei 12.766, *Migalhas*. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI171542,101048-Alteracoes+na+lei+das+parcerias+publicoprivadas+pela+lei+12766>. Acesso em: 11 out. 2013.

subvenção de investimentos, desde que tais valores sejam devidamente registrados na conta de reserva de incentivos fiscais.

Analisada a tributação da contraprestação e do aporte sob o ponto de vista dos tributos de competência federal, cumpre verificar se os valores pagos pelo ente público podem ser objeto de tributação pelo ICMS e pelo ISS.

No que concerne ao impostos de competência estadual, verifica-se a inexistência de operação de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços dos quais seja o parceiro público o seu tomador, não havendo que se falar, pois, em incidência do ICMS.

No que toca ao imposto de competência municipal, considerando que a sua materialidade pressupõe a prestação de serviços com conteúdo econômico e com caráter negocial, também não há que se falar, na hipótese, de sua incidência, porquanto a parcela paga pelo ente público não configura remuneração.

7.3.4 A tributação na hipótese de recebimento de receitas alternativas

Como fonte adicional de recursos, a percepção de receitas alternativas pode contribuir à viabilização da autossustentabilidade ou, ainda, à redução dos custos com vistas à modicidade tarifária.[906]

Como atividade econômica em sentido estrito, não há aqui qualquer peculiaridade em relação à possibilidade de tributação, por meio da COFINS, Contribuição ao PIS, IRPJ, CSLL, das receitas alternativas e lucros associados ao projeto de infraestrutura, bem como à incidência do ICMS ou ISS nos casos de operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços a ele correlatos.

Verificadas as hipóteses de incidência possíveis em relação aos serviços de infraestrutura e das receitas alternativas, cumpre consignar, ao final, que, embora não haja soluções uniformes para os desafios da tributação dos serviços de infraestrutura[907], é

---

[906] "É o que se pode verificar, por exemplo, em uma parceria público-privada para a construção e manutenção de uma rodovia, na qual o parceiro privado cede, mediante o recebimento de um preço, a utilização externa das cabines de controle como veículo de publicidade." (MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 127).

[907] Não obstante tratar apenas do setor petrolífero, em tudo se aplica aos demais setores a afirmação de Carole Nakhle: "There are no uniform solutions to the challenges of petroleum taxation." (NAKHLE, Carole.

importante que as regras do jogo estejam claras, reduzindo-se, assim, os riscos do empreendimento, tornando-o, deste modo, mais atrativo aos investimentos necessários ao seu desenvolvimento. Como salienta Luis Manuel Alonso González, "[...] lo racional es caminar hacia un sistema fiscal lo más sencillo y claro posible."[908]

Petroleum fiscal regimes: evolution and challenges. In: DANIEL, Philip; KEEN, MICHAEL; MCPHERSON, Charles. *The taxation of petroleum and minerals*: principles, problems and practice. London, New York: Routledge, 2010. p. 89-121. p. 119).

[908] GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. Los tributos estatales sobre el agua: los tributos de la Ley de Aguas. In: GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso; TORRES, Heleno Taveira. *Tributos, aguas e infraestructuras.* Barcelona: Atelier, 2012. p. 17-26. p. 25.

8 A CONCESSÃO DE MEDIDAS DE DESONERAÇÃO FISCAL NOS SERVIÇOS DE INFRAESTRUTURA

8.1 Esclarecimentos iniciais

Uma das notas características do direito contemporâneo, na profícua análise de Heleno Taveira Torres, é o "direito-garantia" da segurança jurídica material.[909] Além de limitar o exercício do poder político, a Constituição também protege a realização de direitos e liberdades fundamentais e, como tal, pauta a atividade legislativa pelos fins por ela já estabelecidos, realizando, em última análise, as funções repressiva e promocional do Direito.

É nessa medida que "a finalidade arrecadatória dos tributos para a manutenção das atividades consideradas essenciais do Estado deve ser combinada com incentivos ou subsídios para o crescimento sustentável em busca de todos os objetivos constitucionais, particularmente os da ordem econômica e social."[910] Afinal, deve-se perseguir os objetivos fundamentais da República com vistas à promoção do desenvolvimento, sendo a prestação de serviços públicos um desses elementos.[911]

No Brasil, o aumento da carga tributária não vem fazendo frente à crescente necessidade de infraestrutura do País. Barbara Weber e Hans Wilhelm Alfen registram que em países com alta carga tributária o seu aumento não se mostra uma opção viável para o

---

[909] Pela segurança jurídica *material* ou dos direitos, diz-se dos limites materiais do poder e dos direitos fundamentais, além dos princípios constitucionais e dos programas constitucionais. Desse modo, a segurança jurídica corrobora o postulado do Estado submetido integralmente à ordem jurídica e à Constituição e seus valores. Um domínio cuja evolução confunde-se com a própria passagem do Estado Absoluto ao Estado de Direito e, deste, ao Estado Constitucional de Direito." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 164).

[910] ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação..., cit., p. 244.

[911] "[...] a socialização do serviço público, mais do que uma alternativa político-jurídica disponibilizada ao Estado na conformação do serviço público, consiste em missão constitucional a ser perseguida. É missão do Estado tornar o serviço público acessível aos mais carentes, encontrando para tanto os adequados instrumentos de subsídio." (GUIMARÃES, Fernando Vernalha. *Concessão de serviço público*, cit., p. 199-200).

enfrentamento dos inúmeros desafios para o desenvolvimento das infraestruturas, cuja necessidade de investimento tem sido crescente.[912]

Em casos tais, como reconhece Carole Nakhle a respeito da tributação do petróleo e gás natural, porém em tudo aplicável aos demais setores de infraestrutura, é importante manter o delicado balanço entre a repartição de receitas tributárias e, simultaneamente, o provimento de incentivos para encorajar os investimentos.[913]

As medidas de desoneração fiscal apresentam-se, nesse contexto, como importante instrumento para a realização dos fins constitucionais, de promoção do bem comum, com vistas ao desenvolvimento socioeconômico.[914] Como constata Andrea Amatucci, "la legge tributaria, como la legge di spesa, la legge di bilancio e le leggi ad collegate, produce inevitabilmente effetti economici e sociali."[915]

Para o exercício de tal mister, devem guardar correlação com os objetivos fundamentais da República, buscando a redução das desigualdades, promovendo o bem comum e fomentando o desenvolvimento. Ensina Heleno Taveira Torres, nesse sentido, que "[...] toda regra 'fiscal' de *incentivo* deve vir acomodada em *motivos* constitucionais vinculados a outras competências materiais, como desenvolvimento nacional ou regional, garantia de emprego, redução da pobreza, redução da desigualdade entre pessoas ou entre regiões etc., sob pena de invalidade material [...]."[916]

---

[912] "Although there may be some debate as to the precise investment volumes, the high level of global demand for infrastructures investments and the inability of governments to cope magnitude via tax increases would be neither feasible nor sensible. By cooperating with the private sector, however, the necessary repairs, modernization work, operating, maintenance, and new construction of infrastructure assets can be largely achieved in the medium to long term without significant tax hikes or additional borrowing. Needless to say, this is not possible without a long-term shift in the spending priorities of the government, increased user finance and more efficient infrastructure management; after all, there is no such thing as a free lunch. Here, too, greater cooperation between the public sector and private investors could make an important contribution." (WEBER, Barbara; ALFEN, Hans Wilhelm. *Infrastructure as an asset class*..., cit., p. 6).

[913] NAKHLE, Carole. Petroleum fiscal regimes..., cit., p. 106.

[914] "O incentivo fiscal é, finalmente, um mecanismo jurídico – porque estabelecido e disciplinado por lei – introduzido nos sistemas tributários modernos como alternativa que o Estado pode dispor para alcançar determinado fim econômico, de interesse público (por isso, também, é de caráter social), como o de promover e impulsionar o processo de desenvolvimento." (SANTOS, Manoel Lourenço dos. Aspectos jurídicos dos incentivos fiscais. *Revista do Curso de Direito*, Fortaleza, v. 21, n. 2, p. 151-154, jul./dez. 1980. p. 153). Também nessa linha, salienta Érico Hack que, na concessão de incentivos, "o desenvolvimento a ser equilibrado é o socioeconômico. [...] Deve-se buscar uma forma para que, com a sua concessão, além de um incremento na situação econômica da região beneficiada, exista também uma real melhora nas condições de vida da população." (HACK, Érico. Incentivos fiscais: requisitos de concessão para um desenvolvimento regional sustentável. *Revista de Direito Empresarial*, Curitiba, n. 8, p. 79-91, jul./dez. 2007. p. 82).

[915] AMATUCCI, Andrea. Misure tributarie per lo sviluppo economico. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio internacional e tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 560-567. p. 560.

[916] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 621.

Eis um campo propício ao fomento dos serviços de infraestrutura. Considerando se tratarem de setores sensíveis ao desenvolvimento do País[917], os incentivos fiscais servem-lhe de importante instrumento para sua promoção. Já afirmava Norberto Bobbio, nessa linha, que o uso do aparelho jurídico – no qual se inserem os incentivos fiscais – como técnica de encorajamento assume um papel cada vez mais evidente para tornar fáceis ou vantajosos os comportamentos considerados desejados.[918]

E o que se afirmou no capítulo dedicado às imunidades[919] também é válido em relação aos incentivos fiscais: diante do federalismo integrativo, que pressupõe a busca de cooperação entre os entes políticos, com vistas à superação das desigualdades e ao desenvolvimento, os incentivos fiscais podem representar importante instrumento à consecução desse fim.[920]

Henry Tilbery enumera algumas justificativas para a concessão de incentivos fiscais: motivos sociais, fomento cultural e educacional, motivos filantrópicos e humanitários, motivos políticos, motivos administrativos, motivos econômicos. Como adverte o autor, contudo, tais motivos são comumente interligados, já que o fato social pode ser, ao mesmo tempo, um fato histórico, geográfico, econômico, político, jurídico, ético etc.[921]

Tal ilação é consentânea com a abordagem que se adotou no presente estudo, ao se desenvolver o estudo da tributação dos serviços públicos de infraestrutura não apenas sob uma perspectiva estrutural, mas, de igual modo, sob uma perspectiva funcional. Os incentivos fiscais exercem funções que vão além dos lindes jurídicos, irradiando seus efeitos aos inúmeros subsistemas que compõem o sistema social.

Corroborando esse entendimento, J. L. Saldanha Sanches bem afirma, ao tratar da isenção, que ela "surge como um sinal para os operadores privados, no sentido de obter

---

[917] Cf. abordagem realizada no item 4.4.
[918] BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*..., cit., p. 137.
[919] Cf. item 6.4.1.
[920] "Verificamos que uma das razões para o sucesso do federalismo é um balanceamento geográfico, do tamanho do Estado, da riqueza, da população. No Brasil há uma disparidade em relação a esses requisitos, com acentuada desigualdade. Surge aí a necessidade de corrigir o defeito. A solução encontrada, não só entre nós, mas já preocupando outros países como a Suíça, Espanha, Estados Unidos, é a busca do equilíbrio, a cooperação, através de: a) divisões regionais, por grupos de estados; b) divisão de tributos; c) criação de incentivos fiscais ou outras modalidades e a redistribuição de receitas." (RAMOS, Dircêo Torrecillas. *O federalismo assimétrico.* 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 60).
[921] TILBERY, Henry. Base econômica e efeitos das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*, cit., p. 19-20. Como conclui o autor, "os efeitos puramente econômicos dos vários tipos de isenções são acompanhados por uma variedade de outros efeitos, como progresso da justiça social e também um avanço em campos mais distantes como tecnologia, segurança nacional, vida cultural, política demográfica, ecologia e outros." (Ibidem, p. 20-21).

deles um comportamento que se integre em certos objectivos definidos para a sociedade como um todo".[922]

E é diante dessa perspectiva de intervenção do Estado "de forma indutiva, para que haja o substancial aumento da infraestrutura, inerentes a obras e serviços"[923], que se passa a examinar os princípios a ela subjacentes, bem como os elementos que devem pautar sua concessão e o controle de sua finalidade, observando-se, por conseguinte, algumas das principais iniciativas de desoneração fiscal concedidas no âmbito das infraestruturas, como justa medida ao fomento do desenvolvimento no País.

8.2 Os incentivos fiscais e o objetivo fundamental do desenvolvimento: elementos para uma análise funcional

Como anteriormente verificado, a tributação dos setores de infraestrutura deve manter uma relação direta com o desenvolvimento, servindo-lhe de instrumento.[924]

Sem descurar de uma visão crítica do instituto, já dizia Antônio Roberto Sampaio Dória que o incentivo fiscal constitui "uma excelente fórmula de compromisso para integrar, no projeto comum de desenvolvimento e correção de desequilíbrios do País, o dinamismo do processo econômico privado e a necessária coordenação pública, definindo prioridades e distendendo, com renúncia de receitas, a mola que o impulsiona."[925]

A função promocional do Direito, nessa medida, manifesta-se como forma de indução de condutas, sendo os incentivos fiscais dela exemplos férteis[926], tendo por fim

---

[922] SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*, cit., p. 451.

[923] ROCHA, Iggor Gomes. Doação onerosa de imóveis públicos: instrumento de política urbana e de fomento à infraestrutura. In: GONÇALVES, Guilherme de Salles; GABARDO, Emerson (Coord.). *Direito da infraestrutura*: temas da organização do Estado, serviços públicos e intervenção administrativa. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 72-96. p. 87.

[924] Também João Dácio Rolim e Maria João Carreiro Rolim reconhecem a "relação essencial entre a tributação dos setores de infra-estrutura e objetivos de desenvolvimento." (ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação..., cit., p. 262).

[925] Trata-se do prefácio à obra que norteou os estudos e discussões nas aulas de Ciência das Finanças do Curso de Especialização da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo em 1970: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Prefácio. In: _____. (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: José Butshatsky, 19[--]. p. 9-10. p. 9.

[926] "Es la Llamada *acción de fomento*, que justificada exenciones fiscales, bonificaciones tributarias, estímulos, premios, ayudas, subvenciones (…)." (REBOLLO, Luis Martín. Servicios públicos y servicios de interés general..., cit., p. 86).

direto não a arrecadação, mas o estímulo ou desestímulo de determinadas condutas, por razões econômicas, sociais, entre outras.[927]

Em última análise, a concessão de incentivos deve estar atrelada à promoção de um modelo de desenvolvimento que contemple três finalidades primordiais: *(i)* desenvolvimento *nacional*; *(ii)* desenvolvimento *regional* com os propósitos de integração nacional e recuperação econômica regional e, por fim, *(iii)* implementação de uma política de desenvolvimento *setorial*, em face de peculiaridades que justifiquem tratamentos especiais para determinados setores.[928]

Aliás, como bem resume Heleno Torres, "o sentimento superficial de alguns, normalmente no entendimento segundo o qual os incentivos fiscais seriam odiosos, particularmente quando concedidos a empresas de médio e grande porte, parece crescer a cada dia. Triste equívoco. Os incentivos visam a reduzir 'desigualdades'."[929]

A teor do que estabelece o artigo 1º, em seus incisos III e IV, a República Federativa do Brasil fundamenta-se no princípio da dignidade da pessoa humana e na promoção dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. No seu artigo 3º, incisos II e III, o Texto Constitucional prevê, como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, o desenvolvimento, a erradicação da pobreza e da marginalização, assim como a redução das desigualdades nacionais e regionais. A propósito, a redução das desigualdades regionais é um dos princípios que regem a ordem econômica, insculpido no artigo 170, inciso VII, da Carta Magna. O seu artigo 174, §1º, por sua vez, prevê que a lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, incorporando e compatibilizando os planos nacionais e regionais de desenvolvimento. Já o artigo 23, inciso X, da Constituição, estabelece a competência concorrente da União, Estado, Distrito Federal e Municípios para combater as causas da pobreza e os fatores de

---

[927] Nesse sentido, entre outros: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 89. Lucas Bevilaqua bem reconhece, nessa perspectiva, que "a presença do Estado é, assim, necessária para a manutenção do processo, em especial por via de indução, isto é, iniciativas com vistas a estimular determinados setores e/ou regiões, assim como pela geração de mercados externos e investimentos em infraestrutura." (BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional.* São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 55).

[928] Cf. TRAMONTIN, Odair. *Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal.* 1. ed. (ano 2002). 1. reimp. Curitiba: Juruá, 2008. p. 111. Esclarecedora a observação do autor, no sentido de que a permissão para concessão dos incentivos contém limites na própria Constituição: "Isso fica claro através das expressões "*incentivos regionais*" (art. 43) e "*entre diferentes regiões do país*" (art. 151, I) e pela proibição de "*tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente...*" (art. 150, II), num indicativo de que os incentivos dever ser destinados ao desenvolvimento nacional e no atendimento *regional* ou *setorial* das atividades econômicas." (Ibidem, p. 115).

[929] TORRES, Heleno. Prefácio. In: CATÃO, André Marcos Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais.* Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos. E é o artigo 151, inciso I, da Carta Republicana que traz alusão expressa aos incentivos fiscais como instrumento destinado a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Infere-se, da análise dos artigos citados, que o legislador Constituinte legitimou a extrafiscalidade como instrumento apto à realização dos desígnios de atendimento ao interesse comum e de redução de desigualdades, em busca do desenvolvimento, estimulando o Estado certa conduta para a realização de uma finalidade pública.[930]

Muitos tributos são instituídos para a realização de fins extrafiscais, com a intervenção do Estado na ordem econômica e social, estimulando certa conduta ou setor da economia, para a realização de uma finalidade pública.[931] Ao lado da tributação com função extrafiscal, tem-se, de igual modo, os incentivos que visam também à realização da função promocional, com vistas ao estímulo do desenvolvimento nacional e regional. Aliás, de acordo com o artigo 43, §2º, inciso III, da Constituição, os incentivos regionais compreenderão, entre outros, as isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas.

A finalidade da concessão do incentivo, de promoção do desenvolvimento nacional, regional e setorial, aí enquadrados os demais objetivos fundamentais da República, não pode ser descurada, devendo ser-lhe conferida máxima efetividade à luz dos princípios Constitucionais subjacentes.

---

[930] É nesse contexto que afirmam Adriana Estigara, Reni Pereira e Sandra A. Lopes Barbon Lewis que "eventuais manifestações contrárias ao recolhimento do tributo revelam-se excepcionais diante da finalidade essencial almejada com seu recolhimento. Por esta razão se pode dizer que tais manifestações somente ocorrerão quando for possível, com o não recolhimento do tributo, a obtenção de resultado social equivalente ou a potencialização dos resultados sociais pretendidos, pelo estímulo ao desenvolvimento das políticas públicas, pela implementação de políticas públicas descentralizadas ou ainda pela compensação de atividades exercidas pelo Terceiro Setor ou pela iniciativa privada em substituição à estatal." (ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. *Responsabilidade social e incentivos fiscais*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 71).

[931] Na lição de Alfredo Augusto Becker, "a principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um investimento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada." (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, cit., p. 587). Também nessa linha, Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves reconhecem que os incentivos fiscais têm por objetivo "o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tomando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados." (ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito prêmio de IPI: direito adquirido: recebimento em dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 55, a. 15, p. 162-179, jan./mar. 1991. p. 167).

E é à luz dessa perspectiva que se pode afirmar que às suspensões, isenções e demais incentivos fiscais não se deve aplicar apenas o método literal de interpretação. Tal ilação não é mera decorrência lógica da própria interpretação do artigo 111, incisos I e II, do Código Tributário Nacional – o qual, ao prever simplesmente que a legislação tributária que disponha sobre suspensão, exclusão e outorga de isenção deva ser interpretada literalmente, não veda, ele próprio, a aplicação dos demais métodos –, mas também decorre de uma interpretação sistemática do direito, à luz da Constituição.

O artigo 111 do Código Tributário Nacional, registra José Souto Maior Borges, é um resíduo da concepção outrora corrente da isenção como um privilégio fiscal.[932] Contudo, a Constituição de 1988, ao consagrar o Estado Democrático e Social de Direito, já estabelece parâmetros que vedam a concessão de qualquer favor fiscal, devendo os incentivos estar relacionados à promoção de ações desejáveis, realizando os objetivos fundamentais da República. O artigo 5º, *caput*, e o artigo 150, inciso II, ambos da Constituição, ao instituírem o princípio da isonomia, proíbem qualquer instituição de medida desonerativa que não seja estabelecida de acordo com um critério de *discrímen*. O próprio exame de constitucionalidade de uma exação já expurga do sistema eventuais incentivos que se aproximem do conceito de "favores fiscais", eis que não se coadunam com o Estado Democrático e Social do Direito, que tem na igualdade um de seus pilares.

"A isenção" – novamente aqui as palavras de José Souto Maior Borges – "não é um favor ou privilégio, porque deve ser inspirada sempre por considerações sociais relevantes, por exemplo, incapacidade econômica, e razões extrafiscais de desenvolvimento social e econômico regional, etc."[933] Desse modo, não somente em relação às imunidades deve se aplicar o critério da máxima efetividade constitucional; embora os incentivos fiscais sejam determinadas por lei, devem respeitar os termos da Constituição e, como tal, sua interpretação deve conferir à Magna Carta a máxima efetividade, com a realização das finalidades para as quais foram instituídas.

Bem adverte Eros Roberto Grau que "um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum"[934]. A interpretação literal é, sim, legítima, tal como autorizada pelo mencionado artigo 111 do

---

[932] BORGES, José Souto Maior. Interpretação da isenção no Código Tributário Nacional (CTN). In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL (Coord.). *Direito tributário*: homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 319-326. p. 323).

[933] BORGES, José Souto Maior. Interpretação da isenção no Código Tributário Nacional (CTN), cit., p. 323.

[934] GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito.* São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

Código Tributário Nacional, porém não afasta a aplicação dos demais métodos de interpretação, entre eles o lógico, o histórico-evolutivo, o teleológico e o sistemático.

Deve-se salientar, nesse contexto, a importância da interpretação também teleológica, finalística, dos incentivos, que visam a realizar políticas públicas em relação às quais devem manter uma relação de necessidade e adequação. Como aduz Carlos Maximiliano, "considera-se o Direito como uma ciência primariamente normativa ou finalística; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, *teleológica*." [935]

Exatamente nessa linha também é a lição de Gilberto Bercovici, que bem salienta que "qualquer análise dos incentivos que prescinda do elemento teleológico é insuficiente, levando-se em conta que o incentivo fiscal nada mais é do que a instrumentalização dos tributos a serviço da política econômica e social."[936]

Em Portugal, o artigo 9º do Estatuto dos Benefícios Fiscais estabelece expressamente que "as normas que estabeleçam benefícios fiscais não são susceptíveis de integração analógica, mas admitem interpretação extensiva". J. L. Saldanha Sanches procura dele extrair um parâmetro adequado de interpretação, para concluir que os benefícios fiscais devem ser aplicados levando em conta a política econômica que lhe é contingente, sendo determinantes no processo de interpretação o elemento teleológico e as singularidades de cada caso. Nas palavras do autor, "dentro dos limites criados pela formulação do texto legal, deve ser preferida a interpretação que operará as consequências queridas pelo legislador."[937]

Também no direito pátrio a conclusão há de ser análoga: sem prejuízo dos demais métodos de interpretação, o incentivo fiscal deve ser interpretado de modo a dar mais efetividade à Constituição, objetivando o alcance de sua finalidade.[938] Diante dessa

---

[935] Prosseguindo em sua linha de raciocínio, afirma o autor que "o hermeneuta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas providências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para o qual foi regida." (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito.* 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 124-125).

[936] BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*, cit., p. 130. Nessa linha também se verifica a lição de Francisco R. S. Calderaro: "Os incentivos fiscais estão sujeitos aos mesmos princípios e limitações constitucionais que regem o poder de tributar (legalidade, ou reserva legal, da igualdade ou isonomia, da segurança pública etc.) e não podem ser criados e utilizados senão com fundamento na realização de interesses coletivos, na promoção do bem-estar geral, quer seja para mitigar ou para atenuar as diferenças econômicas entre indivíduos ou regiões do país, quer para incentivar atividades ou promover setores produtivos, mas sempre no exclusivo interesse público." (CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos fiscais*..., p. 95).

[937] SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*, cit., p. 463-464.

[938] Como bem pontua Clélio Chiesa, "o exegeta deverá optar pela interpretação que melhor atenda ao fim extrafiscal almejado pela norma, desprezando a que se chocar com o desiderato pretendido com a tributação

perspectiva, os incentivos fiscais podem representar importante instrumental na promoção do bem comum, com o fim último de realizar o desenvolvimento.

8.3 Valores e princípios relacionados às medidas de desoneração fiscal: limites postos à sua concessão

Os incentivos fiscais, como se denota da própria expressão, devem se prestar a promover uma conduta desejável, realizando a função promocional do Direito.

Para tanto, devem ser observados todos os parâmetros formais e materiais constitucionalmente postos. Realizando a função certeza do Direito[939], sua instituição deverá observar o princípio da legalidade e seus desdobramentos. Realizando a função justiça[940], devem ser observados os princípios da igualdade e generalidade, bem como os princípios da livre iniciativa e livre concorrência. Como medida da igualdade, deve ser resguardada a não discriminação e protegido o mínimo existencial, verificando-se, ademais, a proporcionalidade entre a concessão da medida e o fim almejado. Por fim, mecanismos de controle da finalidade das leis instituidoras das isenções devem ser implementados.

É o que se propõe a analisar nas próximas linhas.

---

extrafiscal engendrada (p. ex., incentivar o desenvolvimento de uma determinada região conferindo-lhe uma tributação menos onerosa).” (CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*..., cit., p. 282).

[939] A qual se encontra intimamente ligada à previsibilidade e estabilidade do sistema normativo, protegendo-se de igual modo, a confiança legítima dos administrados. Sobre o assunto: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 196-209. Especificamente em relação ao princípio da certeza do direito, afirma o autor que se trata da “mais expressiva afirmação do Estado de Direito. [...] Na segurança jurídica *formal* as regras de validade, procedimentos e observância das competências concorrem para a constituição de fontes de produção do direito.” (Ibidem, p. 200).

[940] Heleno Taveira Torres reafirma a segurança jurídica substantiva do Direito Constitucional Tributário, afirmando que sua realização “abrange a concretização dos critérios e valores de *justiça*, como é o caso daqueles de determinação da capacidade contributiva, da generalidade, da não discriminação e da vedação de privilégios.” (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 563). Tratando especificamente da isenção, também Ricardo Lobo Torres reconhece que tal instituto encontra fundamento na ideia de justiça. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*..., v. III, cit., p. 491).

8.3.1 O princípio federativo

Entre os fatores a serem considerados na concessão de incentivos para a promoção do desenvolvimento, como reconhece Luís Eduardo Schoueri, "importa ter em mente a preservação do pacto federativo [...]."[941]

A observância do pacto federativo não implica apenas o respeito ao desenho constitucional das competências, com a concessão de incentivos pelo ente que detém a competência tributária.[942] Problemas na concessão de incentivos podem surgir. A extensão de incentivos regionais a outras áreas pode estabelecer incentivos concorrentes, anulando eventual impulso de desenvolvimento e, mais, gerando perda de receita que poderia ser investida na região.[943] A propósito do assunto, German Alejandro San Martín Fernández também reconhece que a criação de incentivos em meio à guerra fiscal ou a um federalismo predatório pode gerar graves distorções, "sem qualquer resultado benéfico na geração de desenvolvimento [...]."[944]

Deste modo, ao mesmo tempo em que a concessão de incentivos deve realizar o pacto federativo, em busca de um equilíbrio entre as regiões, faz-se necessário um alinhamento das concessões de incentivos fiscais com uma política geral de desenvolvimento.[945]

Para tanto, à luz do que dispõe o artigo 174, §1º, da Constituição, deverão ser estabelecidas as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, compatível com os planos nacionais e regionais de desenvolvimento, as quais deverão guiar a concessão de incentivos no País.[946]

---

[941] SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

[942] Há previsão expressa, no artigo 151, inciso III, da Constituição, no sentido de que é vedado à União "instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios." Nessa linha é a observação de Roque Antonio Carrazza, ao concluir que "só a pessoa que validamente criou (ou pode criar), por meio de lei, o tributo é que pode criar a isenção, desde que o faça, também, por meio de lei." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, cit., p. 717).

[943] Também sobre o tema: CAMPOS, Antônio Franco de. Isenções e incentivos em favor da Região Amazônica. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: José Butshatsky, 19[--]. p. 139-217. p. 175-179.

[944] FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. O federalismo fiscal brasileiro e os incentivos e benefícios fiscais, financeiros e fiscais/financeiros no ICMS Importação, cit., p. 347.

[945] Para Gilberto Bercovici, "falta, ainda, uma política nacional de desenvolvimento regional no Brasil". (BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil, cit., p. 902).

[946] "Aliás, o planejamento é tão importante que, quando a Constituição reconhece o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174), estabelece como suas funções o incentivo e

Conforme estabelece o *caput* do aludido artigo 174, o planejamento é determinante para o Poder Público e indicativo para o setor privado, o que está a demonstrar que "o Estado está anunciando que aquele setor atende o interesse público e a iniciativa privada se cientifica que aquele setor pode sofrer a influência da intervenção [...]"[947]. Desse modo, o Estado poderá conceder benefícios a um determinado setor da economia ou a uma determinada região, já se encontrando a iniciativa privada previamente notificada de que se trata de atividade na qual pode haver a intervenção estatal.

A partir da observância de tais condicionantes, e à luz dos instrumentos formais previstos para tal fim, preserva-se o pacto federativo e o Estado pode exercer o seu papel de fomentador do desenvolvimento, para além da intervenção direta na economia, também por intermédio da concessão de incentivos fiscais.

8.3.2 Princípios da legalidade, moralidade, publicidade e eficiência

"Tanto a competência para tributar como a competência para isentar estão submetidas ao princípio da legalidade (arts. 5º, II, e 150, I, da CF)."[948] Com efeito, estabelece o artigo 150, §6º, da Carta Republicana, que "qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2.º, XII, 'g'." A ressalva prevista em citado artigo, por sua vez, diz respeito à necessidade de previsão em lei complementar da forma como serão concedidos e revogados "isenções, incentivos e benefícios fiscais", mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

---

planejamento, do que se conclui que o incentivo somente pode ser concedido de forma planejada." (TRAMONTIN, Odair. *Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal*, cit., p. 113). O planejamento, em última análise, é importante ferramenta na busca do desenvolvimento. Nas palavras de Gilberto Bercovici, "o Estado é, através do planejamento, o principal promotor do desenvolvimento." (BERCOVICI, Gilberto. O Estado desenvolvimentista e seus impasses: uma análise do caso brasileiro. *Boletim de Ciências Econômicas* [Separata], n. XVLI, p. 1-36, jan. 2004. p. 12).

[947] SOUTO, Marcos Juruena Villela. Ordem econômica na Constituição. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 725-738. p. 732.

[948] Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, cit., p. 369.

Por sua vez, a isenção de exportações de serviços e mercadorias que não forem produtos industrializados, de acordo com a alínea "e" do citado inciso XII deve ser concedida apenas por meio de lei complementar.

A lei complementar que regula a forma de deliberação dos Estados acerca da concessão e revogação de incentivos é a Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975, estabelecendo a necessidade de celebração de convênios no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, no qual têm assento representantes de todos os Estados e Distrito Federal, sob a presidência de representante do governo federal, para a concessão ou revogação de isenções, reduções da base de cálculo, devoluções totais ou parciais de tributo, concessões de créditos presumidos, bem como quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais dos quais resulte redução ou eliminação do respectivo ônus.

Referida lei complementar estatui, em seu artigo 2º, §2º, que a concessão dos incentivos dependerá de decisão unânime dos Estados representados. Embora vise a proteger o pacto federativo e evitar a guerra fiscal, na prática, a exigência de decisão unânime dos Estados representados vem constituindo severos óbices à sua aprovação, sendo importante observar a existência de proposta de alteração legislativa para que se fixe o quórum mínimo formado pela maioria absoluta dos Estados e Distrito Federal representados, cumulado com a aprovação de pelo menos um Estado de cada uma das cinco regiões brasileiras.[949]

Editada anteriormente à Constituição de 1988, a lei complementar em exame prevê, em seu artigo 4º, que "[...] o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo." Diante da forma estabelecida pelo convênio para sua recepção pelos Estados, muitos autores têm desferido críticas voltadas à necessidade de sua ratificação por meio de decreto legislativo estadual ou distrital.[950] Não obstante a polêmica que encerra o assunto, parece assistir razão a

[949] De fato, tramita atualmente na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar n.º 85/2011, o qual visa à alteração da sistemática de decisão unânime prevista na redação atual do §2º do artigo 2º da Lei Complementar n.º 24/1975, propondo-se que tal autorização dependa apenas, cumulativamente, da aprovação: "I – pela maioria absoluta dos Estados e do Distrito Federal representados; e II – de pelo menos um Estado de cada uma das cinco Regiões Geográficas do País." (BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar n.º 85, de 11 de agosto de 2011*. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=515240>. Acesso em: 28 set. 2013).

[950] Nesse sentido a opinião de Roque Antonio Carrazza, que afirma que "não é o convênio que concede a isenção do ICMS. Ele apenas permite que o Legislativo de cada Estado e do Distrito Federal venha a fazê-

Heleno Taveira Torres, quando afirma que o modelo de recepção de tratados internacionais, com a necessidade de autorização legislativa estadual, não se estende, de acordo com a Constituição, às medidas desoneratívas internas, seja porque não há exigência constitucional nesse sentido, seja porque a própria Lei Complementar n.º 24/1975 já perfaz a exigência do princípio da legalidade, "em um tributo com característica essencialmente 'nacional'."[951]

A concessão de incentivos fiscais deve observar, ainda, a moralidade, publicidade e eficiência, insculpidos o artigo 37, *caput*, da Constituição da República.[952]

Pelo princípio da moralidade, deve ser assegurada a imparcialidade dos atos praticados, visando à consecução dos fins constitucionais.[953] Sua aplicação na concessão de incentivos fiscais reforça a observância dos padrões legais e éticos.[954]

A observância da publicidade, por sua vez, tem por fundamento o próprio Estado Democrático de Direito, e é um imperativo da legalidade, traduzindo-se no "dever administrativo de manter plena transparência em seus comportamentos".[955]

No que concerne à eficiência, deve-se buscar, com a concessão dos incentivos, a obtenção dos melhores resultados à vista da otimização da equação custo-benefício à sociedade. Fala-se, inclusive, em eficiência socioeconômica[956], objetivando o equilíbrio entre a geração de menores custos sociais com o maior atendimento das necessidades dos cidadãos. Trata-se, em última instância, da adoção de uma política verdadeiramente tributária, e não meramente arrecadatória.[957]

---

lo." (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, cit., p. 373). Tal entendimento é partilhado por Geraldo Ataliba, que sustentou, à luz da Constituição anterior, que "exige o texto constitucional que os convênios sejam 'celebrados' pelos Estados e, depois, 'ratificados'. A celebração cabe ao Executivo. A ratificação ao Poder Legislativo. 'Estado' não é executivo." (ATALIBA, Geraldo. Convênios interestaduais. *Revista de Direito Público*, São Paulo, a. XVI, n. 67, p. 47-63, jul./set. 1983. p. 49).

[951] TORRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS: limites formais e materiais: aplicação da LC nº 24/75: constitucionalidade dos chamados "convênios autorizativos". *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 88-93, set. 2001. p. 90.

[952] Também nessa linha: TRAMONTIN, Odair. *Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal*, cit., p. 120.

[953] Defende Jefferson Aparecido Dias que o princípio da moralidade deve ser entendido como um princípio autônomo, concebido como um "mandamento de atuação imparcial que consista em tratar todos com igual respeito e consideração." (DIAS, Jefferson Aparecido. *Princípio da eficiência e moralidade administrativa*, cit., p. 69).

[954] Sobre o assunto: TRAMONTIN, Odair. *Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal*, cit., p. 121.

[955] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo.* 15. ed., cit., p. 104.

[956] Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno*..., cit., p. 103. Ver, nesse sentido, a nota de rodapé n.º 177.

[957] "O que distingue, pelo prisma da eficiência, uma política de arrecadação de uma política tributária é que a primeira gera pouco desenvolvimento econômico e social, além de injustiça tributária, e a segunda propicia o crescimento econômico e social e a justiça fiscal." (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência

8.3.3 Princípios da igualdade, isonomia e generalidade

A concessão das medidas de desoneração fiscal deve observar o princípio da igualdade e da isonomia, previstos, respectivamente, nos artigos 5º, *caput*, e 150, inciso II, e 151, inciso I, da Constituição.

As isenções e incentivos fiscais devem ser concedidos com a observância dos princípios da igualdade, aí compreendida a análise da capacidade contributiva, não discriminação e preservação do mínimo existencial[958], bem como do princípio da proporcionalidade, sem se olvidar do dever de controle de finalidade.

A isonomia, que decorre de princípio mais amplo da igualdade, está a significar a vedação de qualquer tratamento diferenciado àqueles que estejam em situação equivalente. É o que se infere do disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição.

A Carta Magna atual, como é cediço, à luz do princípio da igualdade e do direito de propriedade, coíbe a concessão dos chamados "privilégios odiosos"[959]. Aliás, a Constituição Imperial de 1824 foi expressa ao vedar a concessão de tais privilégios, ao prescrever, em seu artigo 179, inciso XVI, que "ficam abolidos todos os Privilegios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica."[960]

Nessa senda, se, por um lado, o incentivo fiscal apresenta um tratamento subjetiva ou objetivamente diferenciado, por outro lado, deve ser justificado na medida de sua desigualdade. Lembre-se, aqui, a clássica lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, que

---

em matéria tributária. In:_____. (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 29-49. p. 37).

[958] "Com o Estado Democrático de Direito, a igualdade, a generalidade, a pessoalidade e a capacidade contributiva tornaram-se as únicas medidas de tributação, ao que nenhum privilégio será tolerado e a dignidade da pessoa humana será considerada como imune a qualquer tributação que possa recair sobre situações que colidam com o dever estatal de proteção do mínimo vital das pessoas. Esta é, de certo, uma das maiores conquistas da racionalidade tributária da modernidade." (TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 605-606).

[959] "A concessão do privilégio odioso (permissão para fazer ou deixar de fazer algo contrário ao direito comum sem justificativa razoável) ofende a liberdade relativa a terceiros, que ficam obrigados ao desembolso do tributo de que o detentor do privilégio foi dispensado: alguém sempre paga pelos benefícios concedidos a outrem. Em vista disso, os privilégios odiosos são proibidos pelo ordenamento jurídico pátrio, explícita ou implicitamente." (GADELHA, Gustavo de Paiva. *Isenção tributária*: crise do paradigma do federalismo fiscal cooperativo. Curitiba: Juruá, 2010. p. 112).

[960] Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824, artigo 179. Cf. PELUSO, Antonio Cezar (Org.). *As Constituições do Brasil*..., cit., p. 180.

salienta deva ser observado "que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia."[961]

Para a concessão de um incentivo fiscal, pois, deve ser verificado o motivo constitucional que autorize o tratamento diferenciado. No que concerne aos setores de infraestrutura, tem-se que a realização da função promocional do Direito, por meio da concessão de incentivos fiscais, visa a promover o desenvolvimento em três níveis, nacional, regional e setorial. Para tanto, como pontua Roberto Ferraz, "[...] admitir que pessoas sejam liberadas dos encargos tributários exige justificativa plenamente satisfatória à luz da isonomia."[962]

Os incentivos devem ser concedidos na medida da desigualdade de seus beneficiários.[963] E é diante dessa premissa que, especificamente em relação aos serviços de infraestrutura, concluem João Dácio Rolim e Maria João Carreiro Rolim que, "no caso específico dos serviços de infra-estrutura, incentivos fiscais específicos podem ser introduzidos e destinados a determinadas empresas encarregadas de prestar determinadas obrigações de serviços públicos, desde que os critérios de seleção da empresa não sejam discriminatórios."[964]

Infere-se, do exame do princípio da igualdade, que o legislador Constituinte legitimou a função dos incentivos fiscais como instrumentos aptos à realização dos desígnios de atendimento ao interesse comum e de redução de desigualdades, em busca do desenvolvimento, respeitados os critérios de discrímen que tornam determinados sujeitos ou situações alvo da regra que institui um determinado incentivo.

Assim, não se trata propriamente de uma exceção ao princípio da igualdade, cabendo falar-se em plena observância a tal princípio, diante da desigualdade de uma dada

---

[961] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, cit., p. 11.

[962] FERRAZ, Roberto. Incentivos fiscais: um enfoque constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, Brasília, n. 28, p. 101-107, nov./dez. 2002. p. 102.

[963] Como explica Guilherme Calmon Nogueira da Gama ao aludir aos incentivos fiscais como "privilégios equalizadores", "[...] todo privilégio denota uma discriminação, e quando o elemento discriminador é cabível em virtude da desigualdade na situação real, para que seja obtida a igualdade final, é permitida a concessão do privilégio." (GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 215-225, 1999. p. 218). Dada a dubiedade da palavra privilégio, podendo remeter à ideia dos chamados "privilégios odiosos", prefere-se a expressão medida de desoneração fiscal, considerando o justo equilíbrio que deve orientar sua concessão em um Estado Social e Democrático de Direito.

[964] ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação..., cit., p. 262.

situação jurídica a reclamar um tratamento desigual, à luz dos demais parâmetros constitucionais, com vistas ao atendimento de um interesse público.

O que deve ser mitigado, nesse ponto, é o critério da capacidade contributiva, em homenagem aos objetivos a serem promovidos por meio da concessão de medidas de desoneração fiscal. Gilberto Bercovici sustenta, nesse ponto, que "no caso dos incentivos fiscais, deve-se examinar se os objetivos que inspiram a concessão do benefício são objetivos dignos desta promoção e, em que medida, sobre estes objetivos não podem ser aplicados os princípios constitucionais que regulam o estabelecimento e aplicação dos tributos, como o princípio da capacidade contributiva."[965]

Como desdobramento do princípio da igualdade, deve ser observada, ainda, a generalidade da tributação, tratando-se de igual modo aqueles que se encontram em situação equivalente.[966] Em outras palavras, "todos os sujeitos que possam realizar os fatos jurídicos previstos em lei serão sujeitos passivos da obrigação tributária" [967], excluídos do campo de incidência da norma aquelas pessoas ou situações alcançadas pela isenção.

Além de se verificar, à luz da Constituição, um critério justificador do tratamento desigual – no caso específico dos incentivos fiscais, o desenvolvimento nacional, regional ou setorial –, faz-se necessária a análise da necessidade e adequação da medida de desoneração fiscal, bem como da proporcionalidade *stricto sensu*. Utilizam-se, para esse fim, as acepções apresentadas por Robert Alexy em sua *Teoria dos direitos fundamentais*[968], entendendo-se por adequação a aptidão fática da medida para a promoção do fim desejado, e por necessidade a adoção do meio menos restritivo ao direito fundamental. Por fim, por proporcionalidade em sentido estrito, situada no campo das possibilidades jurídicas, entende-se a ponderação entre os princípios em conflito, visando à sua otimização.[969]

No que diz respeito à adequação, deve ser perquirida, na concessão de um determinado incentivo fiscal, se a medida proposta cumpre o fim almejado, de promoção do desenvolvimento. Bem registra S. Muñoz Machado que "[...] sólo deberían promulgarse normas cuando sea evidente que los beneficios, incluidos los de carácter social y

---

[965] BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*, cit., p. 131.
[966] Com efeito, "los principios de equidad y generalidad de manera alguna pueden ser ignorados por políticas extrafiscales [...]." (DÍAZ, Vicente Oscar. El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental, cit., p. 599).
[967] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 595.
[968] ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*, cit.
[969] ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*, cit., p. 116-120.

medioambiental, son superiores a los costes."[970] Há que se perquirir, assim, se o critério adotado pela norma de isenção é adequado à promoção da finalidade perseguida, respeitados os parâmetros constitucionais.[971]

A concessão de incentivos, nessa senda, deve ser operada em harmonia com o princípio da uniformidade geográfica, insculpido artigo 151, inciso I, na medida necessária à promoção do desenvolvimento equilibrado entre as diferentes regiões do País.[972] Com efeito, a concessão do incentivo fiscal tem por objetivo a promoção de uma determinada região ou de um determinado setor de atividade, cuja desoneração deve propiciar sua expansão econômica, incentivando as condutas tidas por desejáveis.[973]

No controle de necessidade, há que se verificar se há outros meios, menos caros ao princípio da igualdade, para que se atinja o mesmo objetivo. O critério da necessidade parece se evidenciar em relação aos serviços de infraestruturas, porquanto se somadas as

---

[970] MUÑOZ MACHADO, S. *Servicio público y mercado.* Madrid: Civitas, 1998. v. I. Apud MORENO, Alfonso Pérez; MARTÍN, Encarnación Montoya. Formas organizativas del sector empresarial del Estado, cit., p. 70. Nessa linha a lição de Vicente Oscar Díaz : "(…) el uso extrafiscal de la tributación no debe romper el orden constitucional, es decir, no puede fracturar el principio de equidad, habida cuenta que su legitimidad se sustenta en una debida consideración del costo-beneficio de la sociedad, con una excepción temporal." (DÍAZ, Vicente Oscar. El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental, cit., p. 599).

[971] Em estudo sobre o assunto, Aldo de Paula Junior comenta o entendimento do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 360.461/MG (Rel. Min. Celso de Mello, STF, 2ª Turma, DJU de 27/03/2008), acerca da constitucionalidade da isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) prevista na Lei n.º 8.393, de 30 de dezembro de 1991, outorgada aos produtores de cana-de-açúcar localizados na região da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia) (SUDAM). À luz do entendimento dos Ministros, conclui o autor que "o critério (localização geográfica) é adequado à promoção da finalidade pretendida pela isenção (desenvolvimento regional) e, além disso, é compatível com a Constituição Federal, que, em seu art. 151, I, *in fine*, admite a quebra da uniformidade tributária no território nacional se destinada a promover o desenvolvimento nacional [...]. Houve, portanto, discriminação entre contribuintes de mesma categoria (*produtores de açúcar*), mas o critério de distinção (*localização na região da SUDENE ou SUDAM*) é constitucional porque compatível com a finalidade da discriminação (*promover o desenvolvimento regional*) e com a Constituição Federal (que admite a quebra da uniformidade de tributo federal se voltada à promoção do equilíbrio *socioeconômico* entre as diferentes regiões do país)." (PAULA JUNIOR, Aldo de. O princípio da igualdade no direito tributário e a decisão da (in)constitucionalidade nele fundamentada: análise de alguns casos concretos. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Cleso de Barros (Coord.) *Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 31-52. p. 40-41).

[972] Sobre o assunto: BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*, cit., p. 131.

[973] A aplicação do princípio da uniformidade geográfica, portanto, não pode descurar da observância do objetivo fundamental de redução das desigualdades sociais e regionais. Quer-se com isso dizer que sua concretização resulta de uma análise simbiótica com tal objetivo. Luís Eduardo Schoueri partilha dessa opinião, ao afirmar que, "conquanto a tributação uniforme seja requisito para a existência de um mercado único, e não obstante a importância do mercado para o próprio constituinte, houve este por bem relativizá-lo, quando em confronto com seu desejo de redução de desigualdades regionais, tendo em vista sua finalidade de justiça social e dignidade humana. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, cit., p. 99-100).

demandas por obras e serviços de infraestrutura, certamente se chegará a valores incompatíveis com a capacidade fiscal do Brasil.[974]

Por sua vez, no que concerne ao controle da proporcionalidade em sentido estrito, com a técnica de sopesamento, deve-se verificar se o fim de indução de um determinado comportamento, com vistas ao desenvolvimento, tem um peso mais elevado que o previsto no princípio da igualdade tributária. Como bem observa Andrei Pitten Velloso, em estudo específico sobre o tema, "desigualdades significativas jamais poderão resultar de fins extrafiscais de importância limitada"[975].

Em última análise, a verificação do critério de discrímen deve ser feita à luz do princípio da razoabilidade, o qual, como observa Luís Roberto Barroso, "é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça."[976]

A propósito das garantias constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e proibição de excesso em matéria tributária, consigna Heleno Taveira Torres que tais garantias se revelam como as formas mais representativas de resistência ao arbítrio ou restrições excessivas nos atos de aplicação dos direitos fundamentais.[977]

A concessão de um incentivo, portanto, não pode desrespeitar aludidos critérios, sob pena de se tornar um privilégio odioso, estabelecendo-se benefícios que não se justificam em face do princípio da segurança jurídica e seus corolários.[978] Sob a égide da Constituição anterior, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de reconhecer a inconstitucionalidade da discriminação de alíquotas do ICM em razão de o destinatário ser

---

[974] Cf. ALMEIDA, Bernardo Tavares de; TOKESHI, Hélcio. Os gargalos de infraestrutura e a criação de um sistema moderno de serviços públicos, cit., p. 157.

[975] VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. II). p. 301-344. p. 334.

[976] BARROSO, Luís Roberto. Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade no Direito Constitucional. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 23, p. 65-78, abr./jun. 1998. p. 69. É sob essa perspectiva, aliás, que deve ser entendida, a seu tempo, a lição de Antônio Franco Campos: "Para evitar-se a violação da isonomia, cumpre ao legislador verificar, com extrema cautela, o interêsse público para definir 'zonas tributàriamente privilegiadas'." (CAMPOS, Antônio Franco. Isenções e incentivos em favor da Região Amazônica, cit., p. 179). Também sobre o assunto: CALCINI, Fabio Pallaretti. O princípio da razoabilidade: um limite à discricionariedade administrativa. Campinas, SP: Millenium, 2003. p. 145-147.

[977] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 624.

[978] "É nulo de pleno direito o privilégio fiscal odioso. Se o legislador conceder isenções ou quaisquer outros incentivos fiscais ou financeiros que não sejam razoáveis diante dos princípios da capacidade contributiva, da redistribuição de rendas, do desenvolvimento econômico, etc., terá praticado ato suscetível de anulação." (TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal..., cit., p. 763).

ou não o contribuinte, desrespeitando-se, desse modo, o princípio da igualdade, o que resultou na consolidação da Súmula n.º 569[979].

Com efeito, devem ser respeitados todos os parâmetros expostos, para somente a partir de tal quadro, com a igual observância dos requisitos formais para tanto[980], serem outorgadas as medidas de desoneração fiscal.

8.3.4 Princípios da livre iniciativa e livre concorrência

A concessão das medidas de desoneração fiscal deve observar, ainda, os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, insculpidos, como se viu[981], nos artigos 5º, inciso VIII, 170, *caput* e inciso IV, da Constituição. Eis o desafio à concessão de incentivos, que deve ser compatibilizada com a assecuração do livre exercício de atividade econômica.

Com vistas à promoção, expansão e adequada prestação dos serviços de interesse econômico geral, a União Europeia tem, em certa medida, flexibilizado as normas de concorrência. Em análise do caso *Altmark*[982], no qual o Tribunal Europeu examinou a possibilidade de utilização de subsídios, inclusive fiscais, para o financiamento de serviços de interesse econômico geral, decidiram os julgadores que tais subsídios teriam natureza não de auxílio governamental, mas sim de compensação por serviço específico requerido, desde que preenchidas quatro condições cumulativas: *(i)* a empresa desempenhe função pública claramente definida; *(ii)* os parâmetros para o cálculo da compensação sejam

---

[979] "É inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não, contribuinte." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n.º 569*, Sessão Plenária. Publicada em 03 jan. 1977).

[980] Cf. item 8.3.2, retro.

[981] Cf. item 6.4.3.

[982] UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Européia. *Caso C-280/00 Altmark [2003] ECR I-7747*. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000J0280:EN:HTML>. Acesso em: 4 ago. 2013. Trata-se do caso de uma empresa alemã de transporte coletivo, Altmark Trans, que recebeu subsídios do governo alemão para operar serviços aos passageiros em uma determinada região. Sobre o assunto: BARTOSH, Andreas. Clarification or confusion? How to reconcile the ECJ's rulings in Altmark and Chronopost?, CLASF, Working Paper Number 02, Berlin, European State Aid Law Institute, 2003. p. 1-18. Disponível em: <http://www.clasf.org/assets/CLaSF%20Working%20Paper%2002.pdf>. Acesso em: 04 ago. 2013. MATOS, Nuno Albuquerque. Financiamento dos serviços de interesse económico geral: revisita ao acórdão Altmark. *Revista de Ciências Jurídicas e Econômicas*, v. 4, p. 95-132, 2012. SZYSZCZAK, Erika. Financing services of general economics interest. *The Modern Law Review*, a. 6, v. 67, a. 6, p. 982-992, 2004. ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação..., cit.

previamente definidos, de forma objetiva e transparente; *(iii)* que a compensação tenha por limite o custo total ou parcial incorrido para o desempenho adequado da missão de interesse público, tendo em conta as receitas obtidas, bem como um lucro razoável e, por fim, *(iv)* que a empresa seja escolhida em procedimento licitatório baseado na escolha do menor custo para a sociedade e, em caso de ausência de certame, que o montante da compensação tenha por base os custos típicos de uma empresa média, bem gerida e adequadamente equipada com os meios necessários.[983]

À luz da Constituição brasileira, sabe-se que, caso a concessão de incentivo crie algum impedimento à livre iniciativa, sua constitucionalidade há de ser questionada.[984] De qualquer modo, a prestação de serviços de infraestrutura muitas vezes reclama intervenções para o seu desempenho, em prol do desenvolvimento de uma dada região.

Como bem ponderam João Dácio Rolim e Maria João Carreiro, "no caso específico de serviços de infra-estrutura, incentivos fiscais específicos podem ser introduzidos e destinados a determinadas empresas encarregadas de prestar determinadas obrigações de serviço público, desde que os critérios de seleção da empresa não sejam discriminatórios."[985] Também confirmando esse entendimento, Tércio Sampaio Ferraz Junior reconhece que "[...] são legítimos os incentivos fiscais de fomento que, em vez de criar desigualdade, engendram condições de competitividade pela remoção de desigualdades."[986]

Assim, embora anteriormente vistos como empecilhos ao desenvolvimento de um mercado competitivo, se concedidos de acordo com determinados critérios e condições, os incentivos podem se afigurar, inclusive, como "intervenções necessárias para o satisfatório desempenho de serviços de interesse econômico geral."[987]

---

[983] Tais critérios foram inclusive adotados pela Comissão Europeia para a análise de subsídios concedidos a empresas para o desempenho de serviços de interesse público, quando as receitas decorrentes da prestação do serviço não permitem que os custos resultantes da obrigação de sua prestação sejam ressarcidos (UNIAO EUROPEIA. Comissão Europeia. *Enquadramento da União Europeia aplicável aos auxílios estatais sob a forma de compensação de serviço público (2011) (Texto relevante para efeitos do EEE) 2012/C 8/03*. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52012XC0111(03):EN:NOT>. Acesso em: 24 ago. 2013).

[984] Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*, cit., p. 102.

[985] ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação..., cit., p. 259-260.

[986] FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário*: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-285. p. 282.

[987] ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação..., cit., p. 261.

Pertinentes, também em nosso sistema, as considerações feitas por Ana María Juan Lozano e Jesús Rodríguez Márquez à luz do ordenamento jurídico espanhol, acerca de um limite objetivo para a concessão de qualquer incentivo, orientado àquelas áreas mais desfavorecidas. Em suas palavras, "la adecuada discriminación de fuentes de financiación a nivel de estrategia territorial debe permitir dirigir los recursos presupuestarios allí donde realmente son necesarios para atender estrictamente las inversiones en infraestructuras que no puedan ser sufragadas por el sector privado por falta de rentabilidad (…).[988]

O estabelecimento de limites objetivos para a concessão de benefícios fiscais não deve afastar, por outro lado, as peculiaridades de cada caso, as quais, à luz dos limites constitucionais e legais, devem ser observadas para a concessão de um determinado incentivo fiscal.[989]

8.3.5 O controle da finalidade na concessão dos incentivos fiscais

A concessão de incentivos fiscais, como se verificou, deve reger-se pelos princípios que garantem, de um lado, a função certeza e, de outro, a função justiça, promovendo-se o desenvolvimento. Como assevera Heleno Taveira Torres, "a segurança jurídica dos incentivos fiscais e isenções reclama a exata compreensão dos seus limites e cabimento, mas principalmente das suas finalidades de justiça e recomposição de equilíbrio (entre contribuintes, entre regiões, entre atividades e outros)."[990]

Klaus Tipke e Joachim Lang, ao aludirem às normas com finalidade social, tratam da necessária observância do por eles chamado "princípio justificativo", o qual cria para a norma de finalidade social o critério de ajustamento, verificando-se se a medida de desoneração fiscal pode ser justificada. Com base nas lições de D. Birk, afirmam ser o "princípio do bem comum" o princípio geral aplicável, seguido do "princípio da

---

[988] LOZANO, Ana María Juan; MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez. La financiación privada de infraestructuras públicas..., cit., p. 17.

[989] Outra não é a opinião de Timothy Irwin, para quem "deciding whether to offer fiscal support requires clear understanding of the objectives of the assistance, its benefits, and its costs, which implies careful case-by-case consideration." (IRWIN, Timothy. *Public money for private infrastructure*: deciding when to offer guarantees, output-bases subsidies, and other fiscal support. [Word Bank Working Paper n. 10]. Washington: World Bank Publications, 2003. p.1-64. p. 39).

[990] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 623.

necessidade" e do "princípio do merecimento". Assim, pelo "princípio do bem comum", os benefícios fiscais devem pautar-se em justificações advindas do bem comum, sob pena de violação ao princípio da igualdade. Ademais, de acordo com o "princípio da necessidade", deve-se verificar se a norma é necessária ao atingimento do interesse da coletividade. De acordo com o "princípio do merecimento", por sua vez, há que se identificar se a norma pretende recompensar uma determinada conduta proveitosa ao interesse coletivo. Em outras palavras, as medidas de desoneração fiscal "devem por-se de acordo com o escopo de direcionamento do capital, pois esse escopo dirige-se sim, precisamente, àqueles que são capazes de aplicar capital em proveito comunitário".[991]

Se é certo que a finalidade do incentivo fiscal "implica não se desviar do exame da legalidade"[992], não menos certo que a própria lei que prevê o incentivo deve propiciar o exercício da função promocional do Direito, com a consequente busca da igualdade para a "recomposição de equilíbrio"[993] entre regiões, atividades, entre outros, sem que, para tanto, seja obstada a livre concorrência.

A propósito, deve haver uma relação de congruência entre o critério de discrímen para a concessão dos incentivos fiscais e a finalidade que justifica sua utilização[994]. Tal perspectiva levou Alexandre Santos Aragão a aludir, a partir das ideias de Charles Albert-Morand, "à relação da finalidade legal com o meio para o seu atingimento." Como pontua o autor, "partimos, portanto, do arcabouço normativo preceito/sanção, para o da finalidade/meio."[995]

Uma vez verificada a congruência entre a finalidade das normas e os meios necessários à sua consecução, não se pode olvidar, já no plano da eficácia das normas, da necessidade de instituição de mecanismos de controle na concessão das medidas de desoneração fiscal.

---

[991] TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário.* Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 2008. v. 1. p. 231-232.
[992] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 622.
[993] TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*..., cit., p. 623.
[994] Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária.* São Paulo: Malheiros, 2008. p. 47-48. Nessa linha, em estudo empírico acerca da observância do princípio da igualdade, Aldo de Paula Junior alude ao tripé "*critério escolhido* (e o elemento indicativo desse critério), *finalidade de corte* e *sujeitos envolvidos*" na composição do pano de fundo necessário à análise da igualdade tributária. (PAULA JUNIOR, Aldo de. O princípio da igualdade no direito tributário e a decisão da (in)constitucionalidade nele fundamentada..., cit., p. 35).
[995] ARAGÃO, Alexandre dos Santos. Princípios de direito regulatório do petróleo. In: RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). *Novos rumos do direito do petróleo.* Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, Curitiba: Renovar, 2009. p. 313-322. p. 314.

A concessão de incentivos tem sido alvo de inúmeras críticas, desde o aumento da carga tributária em relação àqueles que não gozem da isenção, à criação de subsídios cruzados, e até mesmo dúvidas acerca do real efeito das isenções como política de incentivos.[996]

As medidas desonerativas fiscais, aliás, podem gerar externalidades, as quais devem ser analisadas em conjunto com aquelas geradas pela prestação dos serviços de infraestrutura, com vistas ao estabelecimento das políticas públicas relacionadas ao desenvolvimento.[997]

Em artigo sobre a utilização do sistema tributário para promoção dos países em desenvolvimento, Yoram Margalioth enfrenta os argumentos comumente utilizados contra o uso dos incentivos fiscais como instrumento de atração de investimentos. Em especial, são eles: *(i)* os incentivos fiscais distorceriam o comportamento e, portanto, seriam ineficientes; *(ii)* os incentivos seriam ineficientes e prejudiciais em razão dos seus custos, exercendo apenas pequena influência acerca das decisões de investimentos; *(iii)* seria preferível lidar diretamente com os problemas que tornam os países em desenvolvimento menos atraentes para os investimentos, em vez de se tentar compensar tais desvantagens oferecendo incentivos fiscais.[998]

No que concerne à alegação de que os incentivos tributários distorcem o comportamento, Yoram Margalioth salienta que se os investimentos não estão sendo realizados em razão de alguma ineficiência de mercado, a exemplo de informações assimétricas entre os potenciais investidores nos países desenvolvidos e os empresários nos países em desenvolvimento, os incentivos fiscais não podem, sob o ponto de vista da eficiência, ser considerados prejudiciais. Ao contrário, ajudam a reduzir as distorções econômicas, aumentando o bem-estar social.

---

[996] A propósito, em artigo específico sobre o tema, Henry Tilbery faz um levantamento das principais críticas doutrinárias acerca da concessão de incentivos fiscais: TILBERY, Henry. Base econômica e efeitos das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*, cit., p. 41-48.

[997] Esse quadro é bem retratado por Stéphane Straub, que, em estudo sobre a relação entre infraestrutura e desenvolvimento, reconhece que "the effect of the generic type of incentives externalities is relevant to macro-level estimations to the extent that some degree of complementarity exists between these and infrastructure externalities, or in other words, if potential infrastructure externalities may only materialize when other conditions are fulfilled. While in this case attributing the returns to one or the other source is bound to be arbitrary, the identification of such interactions would be extremely relevant from a policy point of view." (STRAUB, Stéphane. Infrastructure and development: a critical appraisal of the macro-level. *Literature Journal of Development Studies*, v. 47, n. 5, p. 683-708, maio 2011. p. 698).

[998] MARGALIOTH, Yoram. Tax competition, foreign direct investments and growth: using the tax systems to promote developing countries. *Virginia Tax* Review, v. 23, n. 157, p. 157-200, jan. 2003. p. 177.

Também em relação ao segundo argumento comumente apresentado, no sentido de que os incentivos seriam ineficientes a atrair investimentos e prejudiciais em razão de seus custos superarem seus benefícios, sugere o autor que melhor seria considerar os incentivos fiscais como outro instrumento disponível para o governo para atração de investimentos, o qual deve ser adotado somente se houver uma superação dos benefícios à vista dos custos gerados.

De igual modo, a ideia de que os incentivos fiscais não deveriam ser utilizados para compensar um investimento não atrativo por não tratar diretamente dos problemas a ele relacionados, tais como instabilidade política e ausência de infraestrutura, é refutada. Nas palavras do autor, "tax incentives are not used to attract FDI [foreign direct investments] *instead* of adopting sound policies and building good institutions, but *in addition* to such efforts." [999] Oportuna, a propósito, a opinião de George E. Lent, ao afirmar que os incentivos fiscais "are temporary expedients in attracting new businesses and not an adequate substitute for a sound and equitable set of taxes to which businesses will be exposed after the benefits have expired."[1000]

Embora os incentivos fiscais não possam ser considerados o "remédio para todos os males", inseridos em um ambiente mais amplo de políticas públicas em busca da promoção do desenvolvimento, pode-se afirmar serem importantes instrumentos à consecução de tal objetivo. Suas externalidades positivas, nesse sentido, não podem ser desconsideradas. Trata-se de uma importante manifestação do direito promocional, instrumentalizando políticas públicas, estimulando condutas e orientando a alocação de recursos necessários à observância de direitos fundamentais.

Devem ser fixados, para tanto, critérios claros para o atingimento da finalidade do ato, respeitando-se os princípios da legalidade, da isonomia, da livre iniciativa e da livre concorrência, sob pena de criação de privilégios, alheios à função promocional do Direito.

A propósito, como verificado no item 5.2, a concessão de medidas de desoneração fiscal deve observar os critérios previstos no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo o qual a renúncia de receita não pode gerar redução indiscriminada de tributos, tampouco pode implicar tratamento diferenciado. Em última análise, a renúncia de receita deve visar à concreção dos interesses públicos.

---

[999] MARGALIOTH, Yoram. Tax competition, foreign direct investments and growth…, cit., p. 180.
[1000] LENT, George E. Tax incentives in developing countries. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, a. XXIX, n. 1, p. 3-19, mar. 1970. p. 11.

Considerando que tais medidas devem guardar correlação com a sua finalidade, instrumentalizando a realização dos objetivos constitucionalmente delineados, devem se inserir em uma política mais ampla de planejamento, à luz do disposto no artigo 174, §1º, da Constituição.

Mas não somente o controle de constitucionalidade da norma se faz necessário, impondo-se, de igual modo, a instituição de mecanismos de controle dos resultados relacionados à concessão dos incentivos, como medida de análise da consecução da função desempenhada pelos incentivos fiscais. Advertem Carlos Maurício Figueiredo e Marcos Nóbrega, a propósito, que a ênfase apenas no controle de procedimentos deixa a descoberto a análise dos resultados alcançados na execução das políticas públicas.[1001] Assim, além do necessário controle da finalidade do ato de concessão dos incentivos, faz-se necessária, também, a introdução de mecanismos de mensuração da sua efetividade. Corroborando tal entendimento, afirma Odair Tramontin que "é indispensável que, após a concessão de benefícios, o Poder Público faça uma adequada fiscalização para aferir a sua efetiva aplicação em prol da recuperação econômica regional ou setorial, bem como do fortalecimento da economia nacional."[1002]

Um desses mecanismos de controle deve passar pela medida da função tempo e resultado. Deve-se, assim, dispor de mecanismos de mensuração, em um dado período, do atingimento dos fins previstos na norma promocional. Em comentários acerca do ordenamento jurídico português, J. L. Sanches registra que lei orçamentária daquele País estabelece o chamado "princípio do período limitado", prevendo que as normas que consagram os incentivos fiscais vigoram por um período limitado, salvo disposição em contrário. Como observa citado autor, "ao fim de alguns anos de regime fiscal mais favorável, das duas uma: ou não foram alcançados os objectivos pretendidos e não se justifica o prolongamento do favorecimento; ou já o foram, e também não se justifica a sua manutenção"[1003]. Outra não é a opinião de Guillermo G. Balzarotti, para quem os incentivos fiscais somente se justificam se relacionados com determinados objetivos políticos e, ainda assim, devem ser concedidos "por tempos limitados y a condición de que el Estado cuente con mecanismos eficaces y oportunos para administrar con absoluta

---

[1001] FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. Lei de Responsabilidade Fiscal, regras macrofiscais e coordenação federativa: a experiência brasileira. In: *Responsabilidade fiscal*: aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 221-238. p. 229).
[1002] TRAMONTIN, Odair. *Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal*, cit., p. 112.
[1003] SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*, cit., p. 445.

transparencia la falta de equidade que crea".[1004] No Brasil, Gilberto Bercovici também defende esse entendimento, ao afirmar que "a excepcionalidade é (ou, ao menos, deveria ser) uma característica essencial dos incentivos fiscais." Assim, devem ser fixados objetivos a serem alcançados, com sua supressão gradual na medida em que os objetivos forem sendo alcançados.[1005]

Faz-se necessária, também, uma visão sistêmica da concessão dos incentivos fiscais. Explica-se: embora cada benefício, isoladamente considerado, possa manter correlação direta com o fim a que se destina, "o multiplicar de excepções", como bem reconhece J. L. Sanches, "destruirá a regra" [1006].

Sua concessão, portanto, deve ser coordenada com os demais incentivos, inserindo-os em uma política mais ampla de promoção do desenvolvimento. Como bem registra George E. Lent, "from a promotional point of view, it is generally recognized, in the words of United Nations report, 'general tax concession schemes are likely to be most useful where they are purposefully structured and administered, as an integral element of a comprehensive promotion effort.'"[1007] Essa busca pelo desenvolvimento, portanto, bem observa Gilberto Bercovici, envolve um projeto mais amplo, com a utilização de instrumentos fiscais, financeiros, administrativos, entre outros.[1008] Essa coordenação das políticas deve ser sempre buscada na concessão dos incentivos.

Não se pode olvidar, ademais, dos comandos dos artigos 70 e 71 da Constituição, que estabelecem sistemas de controle interno e externo de fiscalização, devendo o Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Constas, fiscalizar a aplicação das subvenções e renúncias de receitas.

De igual modo, deve ser observado o disposto no artigo 165, §6º, do Texto Constitucional, que traz ínsito o princípio da transparência, ao determinar que "o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as

---

[1004] BALZAROTTI, Guillermo G. Incentivos fiscales. In: DÍAZ, Vicente O. (Dir.). *Tratado de tributación*: política y economía tributaria. Buenos Aires: Astrea, 2004. t. II, v. 1. p. 279-292. p. 292.

[1005] BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*, cit., p. 131. Bem observa Érico Hack que "o incentivo não deve ser o motivo único de manutenção de determinado negócio ou atividade, mas deve, sim, ser uma ferramenta de incremento da atividade já existente e de fomento de vocação ainda não exploradas pela comunidade." Tal medida visa a alavancar a vocação de uma dada região, estimulando algo que já tenha potencial para existir. Como conclui citado autor, "deixando de existir o incentivo (obedecendo o requisito da temporariedade), continua a acontecer o desenvolvimento regional por ele provocado." (HACK, Érico. Incentivos fiscais..., cit., p. 88-89).

[1006] SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*, cit., p. 457.

[1007] LENT, George E. Tax incentives in developing countries, cit., p. 11.

[1008] BERCOVICI, Gilberto. O direito como instrumento da política econômica. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 101, v. 923, p. 53-63, set. 2012. p. 61.

receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia."[1009]

Uma vez atendidos os objetivos constitucionais, com a correlação entre a finalidade perseguida e os critérios adotados pela norma promocional, não há que se falar em violação ao princípio da igualdade, eis que observado o critério de discrímen apto a conferir àquela determinada situação um tratamento diferenciado.

Partindo-se, como se viu, de uma visão ampla do desenvolvimento, o qual compreende o âmbito não apenas econômico, mas também o político, social, cultural etc., tem-se que as normas que compõem as medidas de desoneração tributária devem dele ser seu instrumento, com vistas à realização do bem comum, observando-se, para tanto, a finalidade do ato e estabelecendo-se medidas de controle de sua efetividade.

E é exatamente o que deve se dar com a concessão de incentivos para a área de infraestrutura: sua concessão, embora temporária, visa a promover condutas desejáveis, criando-se um ambiente propício ao incremento dos serviços de infraestrutura. Assim, diante de critérios rigorosamente traçados, pode-se afirmar que os incentivos, ao lado das imunidades, são importantes instrumentos na viabilização da prestação de serviços de infraestrutura, promovendo-se, em última instância, o desenvolvimento.[1010]

8.4 Medidas de desoneração fiscal ligadas aos setores de infraestrutura: reafirmação da função promocional do Direito

Ao contrário das imunidades, limitadas aos tributos não vinculados, os incentivos fiscais podem ser instituídos em relação a qualquer espécie de tributo[1011], respeitados os objetivos previstos na Constituição, que visam à realização do bem comum.

Nessa perspectiva, reconhece-se o investimento em infraestrutura como motivo apto à concessão de incentivos fiscais, desde que decorrente de uma política fiscal voltada

---

[1009] Sobre o assunto, entre outros: GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. Os privilégios fiscais..., cit., p. 221.

[1010] "A experiência brasileira em incentivos demonstra que temos utilizado uma série de institutos, juridicamente distintos, mas todos provocadores de efeitos econômicos similares, que levam à exoneração tributária estimulante para o desenvolvimento." (DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária, cit., p. 338).

[1011] Também sobre o assunto: CORRÊA, Walter Barbosa. Não-incidência, imunidade e isenção, cit., p. 52.

à realização dos objetivos fundamentais da República. Como bem registra Iggor Gomes Rocha, essa política de incentivos "deverá ser direcionada a resultados concretos em prol do interesse público".[1012]

Com efeito, as medidas de desoneração fiscal são instrumentos de fomento ao investimento em infraestrutura, em prol do desenvolvimento. Para tanto, devem ser observados não somente o aspecto substancial, materializado pelo interesse público, como também os aspectos formais para sua concessão.[1013]

E cabe aqui a advertência de Miguel Reale, que bem registra ser "sobretudo no momento da elaboração das normas legais, ou seja, "de lege ferenda", que se põe, de maneira mais viva, o problema da função do Direito visando a subordinar a intervenção do Estado a normas jurídicas".[1014]

Na legislação estrangeira, são frequentes os relatos de medidas dedicadas ao estímulo aos investimentos em infraestrutura, muitas das quais relacionadas a uma desoneração fiscal. Apenas para se citar um exemplo, verifica-se, nos Estados Unidos, a ampla utilização das "tax preferred bonds" (entre elas se encontram as "tax-exempt bonds", "tax-credit bonds" e "direct-pay tax-credit bonds").[1015]

E o Brasil também vem seguindo essa tendência, com a aprovação de importantes instrumentos para o desenvolvimento das infraestruturas no País. Entre tais instrumentos[1016], merecem destaque o Regime Especial de Incentivos para o

---

[1012] ROCHA, Iggor Gomes. Doação onerosa de imóveis públicos: instrumento de política urbana e de fomento à infraestrutura, cit., p. 87. E bem anota o autor que não são raras as leis que concedem incentivos fiscais fixando como finalidade específica "o desenvolvimento socioeconômico, a realização de investimentos em infraestrutura etc." (Ibidem, p. 88).

[1013] Também nessa linha: ROCHA, Iggor Gomes. Doação onerosa de imóveis públicos: instrumento de política urbana e de fomento à infraestrutura, cit., p. 93.

[1014] REALE, Miguel. Direito e planificação. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 739-744. p. 741.

[1015] CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE AND JOINT COMMITTEE ON TAXATION STUDY. Subsidizing infrastructure investment with tax-preferred bonds, cit., p. 97.

[1016] Pode-se citar, entre outros, o benefício trazido pela Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que instituiu o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, que é um regime temporário, com prazo de vigência até 31 de dezembro de 2015, que visa a desonerar da incidência da Contribuição ao PIS e a COFINS a aquisição de máquinas e equipamentos destinados a investimentos nos portos ou à execução de serviços de transporte de mercadorias em ferrovias; bem como o benefício implementado pela Lei n.º 11.249, de 11 de julho de 2010, a qual instituiu o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – REPENEC, desonerando a incidência do PIS e da COFINS nos bens adquiridos para incorporação ao ativo imobilizado nos projetos de implantação de obras de infraestrutura nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, nos setores petroquímico, de refino de petróleo e de produção de amônia e ureia a partir do gás natural. Ademais dos instrumentos normativos já aprovados, que implementam verdadeiras medidas de desoneração fiscal na área de infraestrutura, há que se registrar, ainda, a existência de inúmeros projetos de lei voltados à promoção de tais investimentos no Brasil. Um dos seus exemplos é o

Desenvolvimento de Infraestrutura – REIDI, aprovado pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, no âmbito federal, bem assim o Convênio ICMS n.º 110, de 1º de dezembro de 2011, que autoriza Estados a conceder crédito outorgado de ICMS destinado à aplicação em investimentos em infraestrutura.

Dada a sua pertinência ao exame da matéria, suas principais características serão adiante analisadas.

8.4.1 Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura – REIDI

Instituído pela Lei n.º 11.488/2007, resultado da conversão da Medida Provisória n.º 351, de 22 de janeiro de 2007, o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura – REIDI é um sistema de incentivos aplicáveis às pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação.

Desonerando receitas destinadas a obras de infraestrutura, objetiva-se atrair investimentos privados nos respectivos setores.[1017]

Para tanto, a lei possibilita, de acordo com seus artigos 3º e 4º, a suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS e do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação sobre as receitas decorrentes de vendas, alugueis ou importação de

---

Projeto de Lei n.º 2001/2011, que propõe a alteração da Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, para prever a utilização de títulos da dívida pública mobiliária federal interna (DPMFi) em operações de securitização com o objetivo de financiar projetos de infraestrutura econômica e social, objetivando a criação dos Certificados de Recebíveis de Investimento em Infraestrutura (CRII) e o Fundo Garantidor dos Certificados de Recebíveis de Investimento em Infraestrutura (FGRII) (BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei n.º 2001, de 11 de agosto de 2011*. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=515125>. Acesso em: 04 out. 2013). Também com foco no fomento das infraestruturas no País, o Projeto de Lei n.º 6.610/2013 visa à instituição do Programa de Estímulo ao Investimento em Infraestrutura, que tem por fim estimular a criação de novas empresas gestoras e executoras de obras em infraestrutura (BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei n.º 6.610, de 22 out. 2013*. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=597742>. Acesso em: 30 out. 2013).

[1017] Nos termos da Exposição de Motivos da aludida Medida Provisória n.º 351/2007, o benefício em exame "visa reduzir o seu custo inicial e atrair investimentos privados, de forma que a carência de infra-estrutura não se torne um entrave ao crescimento econômico." (BRASIL. Ministério da Fazenda; Ministério da Previdência Social. *Exposição de Motivos Interministerial MF MPS n.º 003, de 04 de janeiro de 2007*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm>. Acesso em 03 nov. 2013).

máquinas, equipamentos, materiais de construção e serviços, destinados ou incorporados a obras de infraestrutura, quando adquiridos por pessoas jurídicas beneficiárias.

Trata-se de incentivo fiscal que promove a "suspensão" da exigibilidade do crédito tributário, convolável em "alíquota zero" (artigo 3º, §2º, da Lei n.º 11.488/2007), caso os serviços sejam utilizados e os bens e materiais sejam destinados ou incorporados ao ativo imobilizado da empresa ligada ao projeto de infraestrutura.

À luz do disposto no normativo em exame, pode-se dizer que o REIDI consubstancia um incentivo fiscal objetivo, especial, por prazo certo e condicionado.[1018]

Diante da classificação dos incentivos em objetivos e subjetivos, os primeiros diretamente referidos ao âmbito material da tributação[1019], os segundos imediatamente relacionados aos sujeitos passivos da relação jurídica tributária[1020], vê-se que se trata de um incentivo de caráter objetivo, porquanto relativo à implantação da obra de infraestrutura, e não implementado em razão de características subjetivas do beneficiário.

O artigo 2º da lei em comento prevê que "é beneficiária do REIDI a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infraestrutura nos setores de transportes, portos, energia, saneamento básico e irrigação", excluindo de aludido benefício as pessoas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples ou pelo Simples Nacional, consoante o disposto no seu §1º.

Considerando-se a referência expressa a pessoa jurídica, tem-se questionado a respeito do âmbito subjetivo de referido incentivo fiscal, se abrangentes de coletividades desprovidas de personalidade jurídica.

À luz do disposto no artigo 111, inciso I, do Código Tributário Nacional, segundo o qual "interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão exclusão do crédito tributário [...]", Paulo Gesteira Costa Filho defende que "apenas as pessoas jurídicas podem ser beneficiárias do REIDI." Para o autor, "quaisquer

---

[1018] Sobre o assunto: COSTA FILHO, Paulo Gesteira. O regime especial de incentivos para o desenvolvimento da infra-estrutura: REIDI em projetos de energia. *Instituto Brasileiro de Estudos do Direito de Energia*, a. V, n. 8, p. 151-170, dez. 2008. p. 152.

[1019] "A isenção objetiva, como o nome está a indicar, exclui o âmbito material da tributação, o aspecto objetivo do fato gerador (hipótese de incidência). Em virtude da regra de isenção objetiva, fatos geradores que, se inexistisse o preceito isentivo, estariam dentro do campo de incidência do tributo, dele são excluídos." (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, cit., p. 258).

[1020] "A norma jurídica de isenção subjetiva visa *direta* ou *imediatamente* às pessoas e *indireta* ou *mediatamente* aos bens, atos, fatos ou situações que, na sua ausência, estariam submetidos ao tributo, porque é ditada em função de considerações valorativas de natureza pessoal." (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, cit., p. 258).

coletividades – condomínios, consórcios, espólios, entre outros –, se desprovidas de personalidade jurídica, não podem receber o tratamento especial conferido pelo REIDI."[1021]

No entanto, ainda que se trate de consórcio, por exemplo, vencedor de certame para concessão de obra de infraestrutura, certo é que, nos termos do artigo 19, §2º, da Lei n.º 8.987/2005, será definida a empresa líder do consórcio, responsável de forma solidária com os demais participantes pelo cumprimento do contrato de concessão. A própria lei faculta ao Poder concedente, em seu artigo 20 da Lei n.º 8.987/2005, determinar que o licitante vencedor, no caso de consórcio, constitua-se em pessoa jurídica antes da celebração do contrato. Já nos casos das parcerias públicos-privadas, o artigo 9º, *caput*, da Lei n.º 11.079/2004 expressamente determina a constituição de sociedade de propósito específico incumbida de implantar e gerir o objeto da parceria.[1022]

Assim, é a própria pessoa jurídica constituída para tal fim que ficará à frente do projeto, perfazendo-se, portanto, o aspecto subjetivo passivo da norma de incentivo.

Prosseguindo-se no exame da classificação do incentivo, diz-se tratar de um incentivo fiscal especial, porquanto relacionado a apenas determinados tributos, quais sejam, a Contribuição para o PIS/PASEP, a COFINS, o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação.

O artigo 5º da Lei n.º 11.488/2007, por sua vez, prevê que o benefício será usufruído nas aquisições e importações realizadas no período de cinco anos contados da data da habilitação da pessoa jurídica titular do projeto de infraestrutura. Trata-se, assim, de um incentivo por prazo certo.

Por fim, há que se registrar que a lei submete a utilização dos benefícios relativos à suspensão e à conversão da suspensão à alíquota zero à utilização ou incorporação dos bens e materiais, ou ainda utilização dos serviços, em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado. A não ocorrência do evento determinado na norma, de destinação dos bens e materiais de construção às obras de infraestrutura, no prazo máximo de cinco anos

---

[1021] COSTA FILHO, Paulo Gesteira. O regime especial de incentivos para o desenvolvimento da infra-estrutura..., cit., p. 164.

[1022] "O escopo da lei é claro: ao determinar a criação de uma sociedade com o propósito social específico, que deverá obedecer a padrões de governança corporativa e adotar contabilidade e demonstrações financeiras padronizadas, pressupõe um ambiente de isolamento negocial e contábil, impedindo que a parceria seja afetada por riscos alheios ao projeto e, mais, conferindo uma maior transparência na relação entre o parceiro público e o parceiro privado." (MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado*, cit., p. 55).

após a habilitação do projeto, tornará exigível a obrigação, porém retroativamente à data do respectivo fato gerador, acrescida de multa e juros, consoante artigo 3º, §3º, da lei.

É o próprio titular do projeto quem será afetado se descumprir a finalidade da norma, de destinação dos bens e serviços às obras de infraestrutura.[1023] Dessa forma, como será ele próprio o importador de bens ou serviços, caso não ocorra sua correta destinação às obras de infraestrutura, deverá recolher a Contribuição ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, devidamente acrescido de multa e juros, na condição de contribuinte. Já na hipótese de aquisição interna de bens e serviços sem que lhes dê o adquirente, titular do projeto de infraestrutura, a destinação prevista na lei, deverá recolher a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS na condição de responsável.

O sujeito passivo da obrigação, portanto, na hipótese de operação interna cujos materiais não forem destinados ao fim estabelecido em lei, será exclusivamente o responsável tributário, tal como determina o artigo 3º, §3º, da Lei n.º 11.488/2007, nos termos dos artigos 121, inciso II, e 128 do Código Tributário Nacional.

Merece atenção, nesse ponto, a classificação de tais incentivos como condicionados. Como é cediço, incentivos condicionais, ou onerosos, são aqueles que dependem do cumprimento de um requisito especial por parte do seu beneficiário[1024]

Vê-se que se trata, sob a perspectiva de seu beneficiário, de incentivos condicionados: o primeiro, da suspensão da exigência das contribuições, sujeita-se a condição resolutória, extinguindo-se de forma retroativa caso não se verifique, pelo titular do projeto de infraestrutura, a destinação prevista em lei dos bens e serviços; o segundo, de convolação em alíquota zero, sujeita-se a condição suspensiva, ocorrendo apenas na hipótese de verificação da correta destinação dos bens e serviços.[1025]

[1023] Ao tratar do da contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS, Orlando Celso da Silva Neto e Alessandra Cristobal Rios observam que se trata de hipótese na qual é o próprio titular do projeto quem obtém um benefício fiscal condicionado ao uso e atendimento de requisitos jurídicos, "sujeito que não guarda qualquer relação com o fato gerador das referidas contribuições." (SILVA NETO, Orlando Celso da; BARBOSA, Alessandra Cristobal Rios. Notas sobre o alcance e a efetiva desoneração tributária instituída pelo REIDI: Regime Especial para Desenvolvimento em Infraestrutura. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 207, p. 116-125, dez. 2012. p. 117).

[1024] Ao tratar das isenções condicionadas, Roque Antonio Carrazza reconhece que "para serem fruídas, exigem uma contraprestação do beneficiário. Ele é que vai decidir se vale, ou não, a pena fruir da vantagem. Bastará, para tanto, preencha, ou não, os requisitos adnumerados na norma isentiva." (CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*, cit., p. 376).

[1025] Ao tratar das isenções, porém de modo aplicável aos demais incentivos fiscais, José Souto Maior Borges esclarece que "a isenção sob condição suspensiva não se objetiva antes do cumprimento da condição e portanto existe obrigação tributária até que se realize a condição exigida para o gozo da isenção. Contrariamente, a isenção concedida sob condição resolutiva existe até o implemento da condição e, pois, inexiste obrigação tributária antes da realização da condição." (BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*, cit., p. 194-195).

Mas aqui cabe uma advertência em relação à finalidade da norma de incentivo. Considerando tratar-se de norma que objetiva o fomento de projetos de infraestrutura, com o fim último de promover o desenvolvimento nacional, sua medida de *adequação* ao atingimento de tal fim pressupõe o repasse do efeito econômico do benefício ao adquirente, desonerando o projeto.

E tal repasse também encontra ressonância em relação aos demais tributos incidentes sobre a venda da mercadoria. Isto porque, com o repasse do valor objeto da suspensão da Contribuição ao PIS e da COFINS no preço praticado para a empresa adquirente, – e o exemplo que se dá é, se uma mercadoria fosse vendida no mercado por R$ 100.000,00, por empresa sujeita ao regime não cumulativo de PIS e COFINS, sob a alíquota conjunta de 9,25%, seu preço final a adquirente beneficiário do REIDI seria de R$ 90.750,00, dado o desconto relativo à remessa com suspensão das contribuições –, a base de cálculo dos demais tributos incidentes, em especial o IPI, o ICMS, o IRPJ e a CSLL também refletirá tal benefício.[1026]

Consoante se verifica da Nota Conjunta n.º 69/2007/STN/RFB[1027], ao tratar do impacto do REIDI sobre as tarifas da segunda etapa de concessões rodoviárias federais, próprio contribuinte da Contribuição ao PIS e da COFINS, em caso de venda de mercadoria no mercado interno, consigna que "a desoneração do PIS/COFINS proporcionada pelo REIDI, ao reduzir o preço do consumidor e, por consequência, a base de cálculo do IPI, implica redução do próprio valor do IPI devido pelo fornecedor, gerando nova redução no preço final do fornecedor." Embora, diante da complexidade do cálculo, dada a diferenciação das alíquotas, não se considerou, na oportunidade, o reflexo das tarifas também em relação ao ICMS e ao ISS, partiu-se da premissa de que há "desoneração tributária que o REIDI proporciona sobre estes tributos.[1028]

[1026] Também nessa linha de entendimento: SILVA NETO, Orlando Celso da; BARBOSA, Alessandra Cristobal Rios. Notas sobre o alcance e a efetiva desoneração tributária instituída pelo REIDI..., cit., p. 118.

[1027] BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional; Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Nota Conjunta STN/RFB n.º 69, de 24 de maio de 2007*. Disponível em: <http://appweb2.antt.gov.br/comunicadoaudiencia/notatecnica69_STNRFB.pdf>. Acesso em 14 dez. 2013.

[1028] *Nota Conjunta STN/RFB n.º 69, de 24 de maio de 2007*, cit. Orlando Celso da Silva Neto e Alessandra Cristobal Rios Barbosa (SILVA NETO, Orlando Celso da; BARBOSA, Alessandra Cristobal Rios. Notas sobre o alcance e a efetiva desoneração tributária instituída pelo REIDI..., cit., p. 123) registram que, no Estado de Santa Catarina, por exemplo, a Fazenda Estadual, ao analisar os efeitos da suspensão trazida pelo REIDI na incidência do ICMS, manifestaram-se no sentido de que "a suspensão do PIS e da COFINS com sua posterior conversão para alíquota zero, condicionada ao destino dado às mercadorias, não se configura como 'desconto condicionado' e, portanto, "não integram a base de cálculo do ICMS os valores correspondentes ao PIS e a Cofins amparados por suspensão, nos termos do artigo 3º da Lei n.º 11.488/2007 e cujas importâncias não tenham sido cobradas do adquirente." (SANTA CATARINA. Secretaria da Fazenda. Solução de Consulta n.º 098/2011. Aprovada em 22 ago. 2011. Diário Oficial do Estado de Santa

Apenas para utilizar o exemplo do ICMS, dispõe o artigo 13, §1º, inciso II, da Lei Complementar n.º 87, de 13 de setembro de 1996, que integra a base de cálculo do imposto "II - o valor correspondente a: [...] seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; [...]."

Não se deve confundir, assim, a perspectiva do beneficiário da norma, titular do projeto de infraestrutura, com a do vendedor da mercadoria. Se por um lado é certo que se trata, sob a ótica do beneficiário, de um incentivo condicionado ao destino que vier a dar à mercadoria (o mesmo se aplicando à prestação de serviços), não menos certo que, sob a ótica do vendedor, para fins da tributação estadual, inclui-se no critério quantitativo da norma apenas aquele desconto oferecido sob condição, o qual não fora perfectibilizado quando da realização do negócio, hipótese diversa da ora examinada. Na linha do disposto na Súmula n.º 457 do Superior Tribunal de Justiça, "os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS."[1029]

Com efeito, "para o vendedor, o faturamento desonerado é definitivo" [1030], tratando-se de verdadeiro desconto incondicionado, o que se confirma com a própria redação dada ao artigo 3º, §3º, da Lei n.º 11.488/2007, ao estabelecer que a pessoa jurídica que não conferir a destinação correta ao bens ou serviços para a obra de infraestrutura é que deverá recolher, na condição de responsável, as contribuições não pagas em decorrência da suspensão.

Discussão semelhante se dá em relação aos reflexos da desoneração da Contribuição ao PIS e da COFINS na base de cálculo do IRPJ e CSLL, cuja legislação restringe a dedutibilidade da base de cálculo apenas àqueles descontos concedidos de forma incondicional[1031]. Também aqui, tal como verificado anteriormente, uma vez reduzido o preço praticado, o cálculo dos aludidos tributos já refletirá tal benefício.

Tal interpretação, aliás, é consentânea com o escopo da norma, que tem por fim, como se verificou, desonerar os investimentos em infraestrutura, para realização do objetivo maior de promoção do desenvolvimento.

Catarina de 22 set. 2011. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2011/con_11_098.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013).

[1029] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula n.º 457*, Sessão Plenária. Publicada em 08 set. 2010.

[1030] SILVA NETO, Orlando Celso da; BARBOSA, Alessandra Cristobal Rios. Notas sobre o alcance e a efetiva desoneração tributária instituída pelo REIDI..., cit., p. 121.

[1031] Cf. artigo 3º, §2º, inciso I, da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998; artigo 1º, §3º, inciso V, alínea "a", da Lei n.º 10.637/2002; e artigo 1º, §3º, inciso V, alínea "a", da Lei n.º 10.833/2003.

8.4.2 Convênio ICMS n.º 85/2011 para concessão de crédito destinado à aplicação em investimentos em infraestrutura

Como se viu, à exceção da isenção a que se refere o artigo 155, §2º, inciso XII, alínea "e", da Constituição, relativa à exclusão da incidência do ICMS nas exportações de mercadorias que não forem produtos industrializados, as demais isenções relativas a esse tributo devem ser previstas por meio de convênios estabelecidos nos termos da Lei Complementar n.º 24/1975.[1032] Observado tal procedimento, e desde que preservado o equilíbrio federativo, estão os Estados legitimados a instituírem incentivos fiscais como forma de fomento à atividade econômica, objetivando o desenvolvimento regional.[1033]

Nessa senda, foi aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ o Convênio ICMS n.º 85, de 30 de setembro de 2011, o qual autoriza os Estados que menciona, atualmente o Acre, Amapá, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rondônia, Santa Catarina, São Paulo e Sergipe, a concederem crédito outorgado de ICMS destinado a aplicação de investimentos em infraestrutura em seus territórios.

Trata-se, como se extrai do exame do aludido convênio, de incentivo objetivo, ligado ao aspecto material da incidência da norma tributária.

A outorga do crédito possibilitada pelo convênio têm por limite global cinco por certo da parte estadual da arrecadação anual do ICMS relativa ao exercício imediatamente anterior (Cláusula primeira), e por limite individual o valor do investimento realizado (Cláusula segunda, inciso I). Ademais, o benefício dependerá de prévio compromisso firmado com a unidade federada, com a definição do investimento e as condições de sua realização (Cláusula segunda, inciso II), cuja fruição será condicionada à concessão de regime especial, definindo-se, entre outras condições, o prazo de vigência e o valor mensal do crédito (Cláusula segunda, inciso II).

[1032] "[...] parece-me importante ressaltar o caráter nacional do ICMS, máxima que sobressai do sistema com grande vigor e juridicidade." É diante dessa constatação que aponta Paulo de Barros Carvalho que os titulares da competência para instituir o ICMS não podem deixar de fazê-lo e, mais, terão que seguir os termos das leis complementares e resoluções do Senado. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, cit., p. 679-678).

[1033] Sobre o assunto: BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional*, cit., p. 58.

Bem exemplifica sua aplicação o recente decreto editado pelo Estado de Minas Gerais, Decreto n.º 46.367, de 04 de dezembro de 2013, que dispôs acerca da concessão de crédito outorgado de ICMS para aplicação de investimentos no setor de telecomunicações, mais especificamente para dar suporte à prestação de serviço de telefonia móvel às localidades mineiras ainda não atendidas pelo serviço.

Daí já se infere a latente função promocional conferida a referido instrumento, que têm por fim fomentar o acesso à telefonia móvel às localidades ainda não beneficiadas por tal serviço.

Embora o convênio estabeleça um critério objetivo à concessão do benefício, relacionado à aplicação de investimentos em infraestrutura, o decreto mineiro restringe o âmbito de sua concessão às empresas de telecomunicações, mais precisamente prestadoras de serviço de telefonia móvel. Trata-se, portanto, de um incentivo fiscal de caráter misto, que guarda correlação tanto com as operações, relacionadas às infraestruturas, quanto com o ente prestador do serviço, consubstanciado nas empresas de telefonia. Por se tratar de um benefício relacionado ao ICMS, caracteriza-se como um incentivo especial, concernente apenas a essa espécie tributária.

O termo de compromisso a ser firmado entre o Estado e a empresa prestadora do serviço de telefonia móvel, de acordo com o decreto, definirá o investimento e os requisitos para sua realização, sendo necessária, ademais, a concessão de regime especial pela autoridade competente, definindo-se o valor mensal do crédito, a forma, o prazo e as demais condições de fruição do benefício. Da necessidade de indicação do prazo para vigência do benefício, possível extrair-se que se trata incentivo por prazo certo.

Interessa verificar, ademais, se o decreto condiciona a fruição do benefício a determinada condição. Não fosse pelo disposto no seu artigo 1º, que vincula a concessão do benefício à aplicação em investimentos em infraestrutura no setor de telecomunicações, o próprio §2º do artigo 2º do decreto determina que o início da fruição do benefício está condicionado à instalação de no mínimo cem estações rádio-base de suporte ao serviço de telefonia móvel. Não há dúvida de que trata, diante de tais características, de incentivo condicionado.

Assim, ao lado de outras medidas de cunho não tributário, a exemplo da autorização para a participação da União, nos termos da Lei n.º 12.712, de 30 de agosto de 2012[1034] (artigos 32 e 33, §7º, incisos I e V), em fundos dedicados a garantir projetos de

[1034] Resultante da conversão da Medida Provisória n.º 564, de 03 de abril de 2012.

infraestrutura de grande vulto, verifica-se de tais instrumentos a instituição de medidas de desoneração fiscal relacionadas a projetos de infraestrutura, como lídimas representantes da função promocional do direito, orientadas à realização do objetivo constitucional do desenvolvimento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das inúmeras abordagens possíveis acerca do tema, buscou-se desenvolver, na presente tese, uma análise funcional-estruturalista dos mecanismos tributários na promoção dos serviços de infraestrutura, como instrumentos ligados ao desenvolvimento.

É chegado o momento de serem enumeradas as conclusões obtidas ao longo dos capítulos apresentados:

Uma abordagem estrutural-funcionalista do direito: delineamentos necessários para um referencial teórico

1. Diante da diversidade dos métodos científicos e da complexidade das relações jurídicas, adotou-se o método funcional-estruturalista para o enfrentamento do tema acerca da tributação dos serviços de infraestrutura.

2. A partir dos estudos de Niklas Luhmann, constatou-se que o sistema jurídico é cognitivamente aberto, com sua produção normativa estimulada por outros sistemas sociais, porém operativamente fechado, desenvolvendo-se segundo seus códigos próprios. Diferencia-se dos demais sistemas não apenas em razão de sua estrutura própria, mas, de igual modo, pela função que exerce. Com Edgar Morin, reconheceu-se que a complexidade social, decorrente das múltiplas relações entre os sistemas, não pode ser descurada, ainda que o objeto de análise seja voltado para a estrutura do sistema jurídico. E é à luz dessa perspectiva que se propõe o estudo do Direito a partir de uma análise funcional-estruturalista.

3. A teoria estruturalista, que teve em Hans Kelsen um dos seus principais expoentes, embora rica em acepções, pode ser entendida como aquela que permite a análise dos elementos que compõem o sistema e das relações por ele estabelecidas; já a teoria funcionalista, bem representada por Norberto Bobbio, propõe que o estudo do Direito deve levar em conta também a função por ele exercida, que não se reduz à função

repressiva, abrangendo, de igual modo, uma função promocional das condutas tidas por desejáveis.

4. Norberto Bobbio também sugere o fim da dicotomia público-privado. Considerando a clássica divisão das normas jurídicas em normas de conduta e normas de organização, as primeiras dirigidas à convivência de grupos ou de indivíduos e as segundas relativas à cooperação entre tais membros para um fim coletivo, verificou-se que tanto o direito público pode encerrar normas de conduta, como o direito privado pode prever normas de organização, o que afasta a dicotomia entre o público e o privado, ganhando relevo a função por elas exercida, na realização do interesse público.

O Estado Democrático e Social do Direito e a função promocional à luz da Constituição de 1988

5. O Estado Democrático e Social do Direito reconhece os valores liberdade e igualdade, abrindo espaço para uma Constituição não meramente formal, mas também material, com a aplicabilidade do núcleo essencial dos direitos, liberdades e garantias nela previstas (artigo 5º, §1º, da Constituição da República). Daí se infere uma função promocional do Direito, mediante técnicas de encorajamento de condutas que se encontram em consonância com o interesse público, a partir dos valores e princípios constitucionais.

6. Verificou-se que a busca pela eficiência e pela equidade a que aludem os economistas não é descurada pelo Direito, que a internaliza por meio dos valores liberdade e igualdade e todos os princípios a eles correlatos, ligados aos ideais de certeza e de justiça. A realização de tais valores, ademais, encontra-se intimamente ligada ao desenvolvimento, mediante um processo de expansão dos direitos e liberdades, com a formação de políticas públicas tendentes à sua concretização.

7. Nessa senda, a Constituição da República dispõe, no seu preâmbulo, que o desenvolvimento é um dos valores supremos do Estado Democrático e Social de Direito, e o erige como um dos objetivos fundamentais da República, nos termos do artigo 3º, inciso II, do Texto Constitucional, cuja realização pressupõe a observância de todos os demais, substanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, erradicação da pobreza e da marginalização, redução das desigualdades sociais e regionais, e na promoção do bem comum.

8. Na consecução do interesse público em busca do desenvolvimento, a Administração Pública exerce não apenas as funções de polícia administrativa e de intervenção direta na economia, podendo realizar, de igual modo, a função de fomento, mediante técnicas de encorajamento de condutas.

9. O Estado passou por uma profunda transformação nos últimos tempos, ganhando relevo seu papel de Estado regulador. Embora se verifique uma mudança instrumental, com o crescente exercício de atividades de interesse público pela iniciativa privada, sua função de promoção do bem comum, à luz dos direitos e garantias previstos na ordem constitucional, com vistas ao desenvolvimento, permanece inalterada.

10. Confirmando-se a superação da dicotomia público-privado, verificou-se que tanto diante da intervenção direta do Estado no domínio econômico, quanto diante da participação da iniciativa privada na prestação de serviços, deve ser buscada a realização dos interesses públicos, com eficiência socioeconômica, para que se proporcione um maior atendimento das necessidades dos cidadãos com a geração do menor custo social possível.

Serviços públicos e serviços de interesse público

11. A caracterização dos serviços como públicos é tema que ainda desperta interesse doutrinário e, embora não se possa fixar suas linhas limítrofes, seu núcleo de significação pode ser encontrado a partir do exame dos critérios material, subjetivo e formal.

12. De acordo com a perspectiva material, os serviços públicos podem ser assim adjetivados caso, de acordo com cada momento histórico, sua prestação tenha o caráter de essencialidade, diante dos direitos fundamentais e de um leque de interesses congregados pela expressão interesse público, impulsionando a satisfação dos primados constitucionais.

13. O critério subjetivo em relação aos serviços públicos, por sua vez, orienta-se pelo exame do dever jurídico que compete ao Estado em relação à observância dos direitos subjetivos dos cidadãos. Assim, ainda que sua execução seja delegada a entes privados, a caracterização de um serviço como público implica sua titularidade pelo Estado, com o reconhecimento do seu dever de zelar pelos direitos consagrados pela Constituição.

14. A perspectiva formal, atinente ao regime jurídico de direito público, indica que o serviço público, não obstante a assimetria regulatória, deve estar submetido, conforme prescrição em lei, a um conjunto de regras atinentes à observância do princípio

da supremacia do interesse público, da universalidade, da impessoalidade, da continuidade, da modicidade de tarifas, entre outras.

15. Diante de tais critérios, verificou-se que a noção de serviço público é formada por um núcleo sólido de significação, atinente à atividade desempenhada pela Administração Pública direta ou indireta, no âmbito de suas atribuições públicas, sob um regime de direito público; acrescida de um círculo exterior no qual devem ser utilizados os critérios da materialidade, da subjetividade, sob a perspectiva do dever do Estado, e do regime jurídico aplicável, para se verificar em cada caso concreto seu enquadramento no tipo.

16. Considerando tais características, propôs-se a utilização da expressão serviços de interesse público naqueles casos nos quais os serviços, embora sejam voltados à realização do bem comum, não sejam necessariamente prestados pelo Poder Público. Sua caracterização como serviço de interesse público norteia a formulação de políticas públicas, bem como aponta para o dever estatal de regulação e de promoção das condutas que se alinhem com o desenvolvimento.

Os serviços de infraestrutura e seus aspectos material, subjetivo e formal

17. Não obstante as peculiaridades de cada sistema jurídico, o termo infraestrutura tem seu núcleo representado por um conjunto de elementos materiais e imateriais compostos por equipamentos e serviços necessários à criação e funcionamento de uma organização, os quais são, via de regra, contidos, conectados ou referenciados a uma rede e servem à consecução de um interesse comum, com vistas à promoção do desenvolvimento.

18. Sob a perspectiva material, pode englobar tanto as obras quanto os serviços relacionados à satisfação das necessidades dos indivíduos. O enfoque dado na presente tese ao serviço subjacente à obra permite priorizar não apenas a sua estrutura, mas, de igual modo, sua dimensão de cumprimento da função do Estado na provisão de serviços de interesse público. Sua correlação com o desenvolvimento é evidenciada em razão de servirem as infraestruturas ao bem-estar social, consubstanciando serviços essenciais, cuja acessibilidade é uma das condições para um processo de desenvolvimento.

19. Sob a perspectiva subjetiva, verificou-se que os serviços podem ser prestados tanto pelo ente público quanto pela iniciativa privada. Pelo Poder Público, tais

serviços são prestados direta ou indiretamente, por intermédio de autarquias, fundações e consórcios, empresas públicas ou sociedades de economia mista. Há situações, no entanto, nas quais o exercício da função administrativa é descentralizado, executando-se os serviços de infraestrutura pela iniciativa privada, em especial por meio de concessão, parceria público-privada, nas modalidades de concessão administrativa ou patrocinada, permissão ou autorização.

20. Sob a perspectiva formal, os serviços de infraestrutura, entre eles os serviços de transportes, energia, telecomunicações, radiodifusão, saneamento básico e irrigação, são prestados de acordo com uma multiplicidade de regimes jurídicos, em um ambiente de assimetria regulatória. De qualquer modo, foram identificados alguns marcos comuns entre os setores, verificando-se a prestação de serviços de interesse público com a observância das obrigações de universalização, continuidade, qualidade na prestação dos serviços, igualdade dos usuários ante os serviços prestados e razoabilidade das tarifas.

21. A prestação descentralizada das atividades de interesse público, com a participação de diferentes atores na prestação de serviços de infraestrutura, sob diferentes regimes jurídicos, traz à tona a função regulatória do Estado, com a absorção dos anseios dos demais subsistemas sociais, bem como a sua função de estímulo a tais atividades consideradas essenciais, com vistas à proteção dos interesses públicos envolvidos.

22. Abandonada a dicotomia público-privada, e considerando a essencialidade dos serviços envolvidos, com sua relação direta com o desenvolvimento, constatou-se que persiste o interesse público quando da prestação de serviços de infraestrutura pela iniciativa privada, o que a torna alvo de ações guiadas pelos valores do Estado Social e Democrático do Direito, mediante as chamadas medidas promocionais de condutas tendentes à sua implementação. Assim, não é a qualificação do serviço de infraestrutura como serviço público propriamente dito que o torna alvo dos instrumentos promocionais do Direito, mas, sim, sua vocação à satisfação de interesses públicos, orientados ao desenvolvimento.

O direito ao desenvolvimento e os mecanismos tributários ligados à sua promoção

23. O Direito encontra-se intimamente ligado ao desenvolvimento. À luz da realidade brasileira, diante dos lindes da Constituição de 1988, pode-se afirmar que a

noção nuclear de desenvolvimento representa a garantia não apenas de um crescimento econômico, mas de um desenvolvimento em todas as suas dimensões.

24. Entre os mecanismos para a consecução desse fim, encontram-se os de natureza tributária, os quais, ao lado de sua função arrecadatória, podem apresentar uma função extrafiscal.

25. O tributo, nesse sentido, figura como instrumento hábil à provisão de recursos necessários à implementação dos direitos e garantias fundamentais, fazendo face ao custo dos direitos, à luz da solidariedade social, insculpida no artigo 3º, inciso I, da Constituição da República. Por outro lado, também pode exercer outras importantes funções econômicas, políticas e sociais, o que lhe confere um caráter de ambivalência funcional.

26. Em busca da realização tanto dos valores ligados à liberdade, com a preservação do direito à propriedade e da livre iniciativa, quanto dos valores ligados à igualdade, respeitada a capacidade contributiva, o Direito Tributário dispõe de medidas de oneração ou desoneração dos agentes e condutas e deve buscar a chamada tributação ótima, que permite o alcance dos objetivos redistributivos mediante a arrecadação a um menor custo possível.

27. Assim, pela abertura constitucional já se revela, por meio da comunicação dos sistemas político, econômico e social com o sistema jurídico, a positivação de anseios socialmente relevantes, com a rígida delimitação dos campos das condutas passíveis de serem objeto da tributação. Muitas imunidades, nesse sentido, refletem a própria formação do Estado, mediante escolhas valorativas, estimulando a adoção de comportamentos em consonância com os objetivos fundamentais da República.

28. A manifestação da função promocional do Direito também se verifica no quadro de atuação possível do legislador ordinário, ao adotar, à luz do arquétipo constitucional, e seguindo os padrões procedimentais positivamente postos, as materialidades que comporão as regras de incidência dos tributos, com o estímulo de condutas desejáveis e o desestímulo daquelas indesejáveis.

29. Mas é nos chamados incentivos fiscais que se verifica, em toda sua plenitude, a função promocional do Direito, mediante técnicas de recompensa à prática de uma ação desejada, ou técnicas de facilitação, tornando menos onerosa a conduta consentânea com o interesse público. Abrangem inúmeras espécies, a exemplo das isenções, bases de cálculo, alíquotas reduzidas, créditos presumidos, todas albergadas sob a

expressão incentivos fiscais pelo critério da finalidade, alinhadas com os objetivos fundamentais da República, tendo por vetor comum a promoção do desenvolvimento.

A imunidade recíproca do artigo 150, inciso VI, alínea "a", e §3º, da Constituição e a prestação descentralizada dos serviços de infraestrutura

30. As imunidades, ao comporem o desenho constitucional das competências, protegem da tributação determinadas situações ou pessoas cuja preservação ou estímulo são considerados bens maiores que a arrecadação de dinheiro aos cofres públicos. Muitas das imunidades, assim, homenageiam princípios constitucionais, os quais remetem a valores positivados na Constituição.

31. A imunidade revela uma natureza dúplice, representando, *(i)* sob o aspecto formal, a regra de estrutura que concorre para a delimitação da competência ao estabelecer a incompetência dos entes políticos em determinadas situações e *(ii)* sob o aspecto material, a garantia da observância de preceitos a ela subjacentes, gerando aos seus destinatários um direito público de não serem tributados em dadas circunstâncias.

32. Podem ser as imunidades classificadas em objetivas, por se referirem a uma determinada situação; subjetivas, aplicadas em razão da pessoa que presta a atividade; ou mistas, que guardam relação com os dois fatores mencionados.

33. No que concerne aos serviços de infraestrutura, entre as imunidades objetivas, há a imunidade ao ICMS prevista no artigo 155, §2º, inciso X, alínea "b", da Constituição, que atinge as operações referentes a petróleo, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, desde que destinados a outros Estados; a imunidade dos serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens recepcionados de forma livre e gratuita, insculpida no artigo 155, §2º, inciso X, alínea "d", da Constituição; bem como a imunidade em relação aos impostos, à exceção do ICMS, II e IE, nas operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País, nos exatos termos do artigo 155, §3º, da Constituição.

34. Tais imunidades objetivas apresentam uma nota comum, representando verdadeiro instrumento para a promoção do desenvolvimento nacional, seja estimulando o desenvolvimento industrial, seja reduzindo as desigualdades regionais, impulsionando regiões menos favorecidas.

35. Já no que se refere às imunidades subjetivas ou, mais propriamente, mistas, há que se registrar a imunidade prevista no artigo 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º, da Constituição, que institui a chamada imunidade recíproca aplicada ao patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos, extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, em relação ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes. Originária do direito norte-americano, tal imunidade, no Brasil, funda-se em valores internalizados no sistema constitucional por meio dos princípios.

36. Verificou-se, assim, que a imunidade das pessoas politicas guarda relação direta com o princípio federativo, garantindo a autonomia dos Estados-membros da Federação e Municípios para agir no quadro de competências previamente definido pelo Texto Constitucional, resguardando o interesse de cada ente político na consecução de sua função pública. Corolário dessa descentralização jurídico-política é a isonomia dos entes políticos, operando-se de acordo com o critério da capacidade contributiva, informado, por sua vez, pelo objetivo fundamental da República de solidariedade social, que denota o dever de colaboração dos membros da comunidade em prol de um projeto de existência comum. De igual modo, tal descentralização implica a proteção da liberdade, com a assecuração da participação democrática, preservada pelos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, como medida de proteção da prestação da função pública sem que haja ingerência indevida nas atividades privadas.

37. Fica clara, à luz dos citados princípios, a função finalística que sobressai das normas de imunidade, internalizando valores políticos e sociais para alicerçar o interesse público. A interpretação das normas de imunidade, desse modo, deve ocorrer de forma ampla, conferindo-se a máxima efetividade ao Texto Constitucional, para a efetiva realização dos valores nela internalizados por via dos princípios.

38. Examinando-se, diante de tal perspectiva, o alcance objetivo da imunidade recíproca, ao se referir apenas aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços, verifica-se que sua interpretação deve guardar correlação com a finalidade da norma. Assim, se tal imunidade justifica-se também em razão da ausência de capacidade contributiva do ente político, cujas receitas são orientadas ao cumprimento de suas funções, viabilizando o pacto federativo, devem ser protegidas da tributação, em relação a tais entes, aquelas situações que comporão as hipóteses de incidência dos tributos não vinculados, calcados somente no dever de solidariedade, compreendendo, por conseguinte, não apenas os

impostos, como também os empréstimos compulsórios não vinculados a uma atuação estatal e as contribuições sociais, por não revelarem capacidade econômica. Já às taxas, ao contrário, ou aos empréstimos compulsórios não vinculados, não pode ser estendida a imunidade recíproca, porquanto seu elemento do tipo não se configura pelo dever de solidariedade materializado pela capacidade contributiva, mas, sim, pela necessidade de contraprestação a uma ação estatal.

39. No que concerne aos impostos abrangidos pela expressão "patrimônio, renda e serviços", viu-se que não apenas o IR, ITR, IPTU, ITCMD, ITBI, IPVA, ICMS e ISS, os quais têm materialidades a eles diretamente relacionadas, são abrangidos pela imunidade recíproca. Parece, assim, que a melhor interpretação é aquela que, apontando para o *telos* da norma, reconhece que tal regra imunitória é aplicável também àqueles impostos que lhe forem indiretamente relacionados, abrangendo, por conseguinte, também o IPI, o ICMS, o IOF e o II, cujos bens objeto de industrialização, mercadorias adquiridas do Brasil ou do exterior, bem como produtos da operação financeira realizada deverão compor a renda e o patrimônio do ente público.

40. Também se verificou que os chamados impostos indiretos são acobertados pela imunidade do artigo 150, VI, "a", da Constituição. Não obstante a polêmica em torno do tema, o exame da Constituição, ao estabelecer as técnicas da não cumulatividade e a da seletividade, permite apontar que a repercussão tributária não é fenômeno considerado apenas na legislação complementar, mas no próprio texto constitucional, como forma, inclusive, de preservação da capacidade contributiva. Assim, não havendo distinção, pela Constituição, da aplicação da imunidade aos tributos diretos ou indiretos, e à luz da teleologia da norma, que visa a proteger o Federalismo e, mais, a isonomia entre os entes políticos, entende-se que tanto *(i)* a hipótese na qual o ente público é o adquirente da mercadoria ou produto industrializado, desde que o ônus do tributo fosse por ele arcado ("contribuinte de fato"); quanto *(ii)* a hipótese na qual o ente público pratica operação que, não fosse a regra imunizante, constituir-se-ia fato apto à incidência de imposto indireto, são abrangidas pela regra da imunidade recíproca.

41. No que concerne ao âmbito subjetivo da imunidade, analisou-se, nos termos do artigo 150, VI, "a", e §§ 2º e 4º, do Texto Constitucional, a imunidade não apenas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mas também de suas autarquias e fundações públicas, no que se refere ao seu patrimônio, renda e serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Considerando-se que os convênios e

consórcios interfederativos, formando as chamadas associações públicas, são equiparados às autarquias, também o patrimônio, renda e serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes são acobertados pelo manto da imunidade.

42. Por sua vez, em que pese a controvérsia acerca da matéria, lançando-se mão da análise funcional do Direito, aliada ao exame estrutural, como método revelador do conteúdo das normas constitucionais, pontuou-se que as empresas públicas e sociedades de economia mista, se prestadoras de serviço público como meras instrumentalidades estatais, e não de atividade econômica em sentido estrito (artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição), também são abrangidas pela imunidade dos entes políticos.

43. Entendimento diferente deve ser aplicado às empresas concessionárias e permissionárias do serviço público. Por visarem ao lucro, tendo suas atividades regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, com o pagamento de contraprestação ou tarifas pelos usuários, são expressamente excluídas do regime da imunidade recíproca, a teor do que prescreve o §3º do artigo 150 da Constituição. Com efeito, a imunidade dos entes políticos exige que se perfaça não apenas um critério objetivo, ao tratar de um serviço de interesse público, mas também um critério subjetivo, devendo o ente prestar tal serviço como "longa manus" do Poder Público, o que não ocorre nesse caso.

A tributação da remuneração e contraprestação pagas aos entes privados nos serviços descentralizados de infraestrutura

44. Considerando que a imunidade recíproca não atinge a prestação do serviços de infraestrutura pelos entes privados, exsurge o necessário exame dos fatos por eles praticados, a fim de que se verifique o seu possível enquadramento nos critérios materiais das hipóteses de incidência tributária.

45. Entre as modalidades de remuneração na prestação descentralizada de serviços, pode-se citar o pagamento pelos usuários, bem como o aporte de recursos e a contraprestação advindos do Poder Público em uma parceria público-privada.

46. O pagamento dos serviços de infraestrutura diretamente pelos usuários configura-se tarifa. Entre as múltiplas relações jurídicas decorrentes da prestação de um serviço por meio de concessão ou permissão, tem-se uma relação entre a concessionária ou permissionária do serviço e seus usuários, surgindo, com a prestação do serviço, o direito subjetivo da empresa concessionária de cobrança de remuneração pelos serviços prestados,

em contraposição ao dever jurídico do usuário de pagamento da quantia estipulada. Tal interpretação leva em consideração *(i)* o artigo 145, inciso II, da Constituição, que, ao regular a hipótese de cobrança de taxa dos usuários dos serviços públicos, não traz qualquer proibição em relação à instituição de tarifas; *(ii)* o artigo 150, §3º, o qual, ao estabelecer que a imunidade recíproca relativa aos impostos não se aplica ao patrimônio, renda e 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, permite, ainda que implicitamente, a prestação de serviços públicos mediante a cobrança de preços ou tarifas e, ainda, *(iii)* seu artigo 175, parágrafo único, inciso III, o qual, ao se utilizar da expressão "política tarifária" para tratar da prestação de serviços públicos por meio de concessão ou permissão, admite o poder tarifário do Estado, cujas tarifas serão diretamente arrecadadas dos usuários pela concessionária como forma de remuneração pelos serviços prestados.

47. A tarifa, portanto, pode ser entendida como a remuneração pela prestação de um serviço de interesse público, cujo exercício da função do Poder Público é descentralizado a um concessionário ou permissionário do serviço, mantendo o Estado, contudo, a sua titularidade.

48. Além do pagamento dos serviços de infraestrutura pelos usuários dos serviços, pode-se verificar aquelas hipóteses de pagamento pelo ente público de contraprestações exclusivas ou complementares ao pagamento das tarifas, em um contrato de parceria público-privada nas modalidades de concessão administrativa ou patrocinada.

49. A Lei n.º 12.766/2012, resultado da conversão da Medida Provisória n.º 575/2012, incluiu o §2º do artigo 6º da Lei de Parcerias Público-Privadas, promovendo a cisão do regime de contrapartida pública, ao prever, ao lado da *(i)* contraprestação exclusiva ou adicional à tarifa cobrada dos usuários, a qual será obrigatoriamente precedida da disponibilização do serviço objeto do contrato e tem por objetivo garantir a viabilidade econômica do projeto; *(ii)* o aporte de recursos, para fazer frente às despesas para a realização de obras e aquisição de bens reversíveis, a ser entregue independentemente da disponibilização do serviço pelo parceiro privado.

50. O que diferencia o aporte de capital da contraprestação em sentido estrito, assim, são os critérios *(i)* da vinculação ou não do seu pagamento à disponibilização dos serviços e *(ii)* da necessidade ou não da vinculação às despesas de obras e aquisição de bens reversíveis.

51. Embora o tratamento do assunto seja incipiente no Brasil, parece adequado o tratamento do aporte de capital como “despesas de capital”, na rubrica “transferências de capital”.

52. Já a contraprestação adicional, ao guardar correlação com as despesas relacionadas ao empreendimento, deverá ser classificada como subvenção para investimento, que também configura uma transferência de capital; caso contrário, se visar apenas a remunerar a atividade, não apresentará caráter subvencional, devendo ser classificada como despesa corrente, caso se destine a cobrir despesas de caráter geral, ou, ainda, como mera remuneração em razão da prestação do serviço.

53. Assim como nas taxas deve haver uma correlação do aspecto material da hipótese de incidência com a sua base de cálculo, também em relação à contraprestação pública, para que se verifique a essência da operação, deve haver um confronto entre o critério material da contraprestação paga pelo Poder Público com a sua respectiva base de cálculo, com vistas a que se confirme ou infirme a sua natureza de subvenção para investimentos ou de mera remuneração em face da prestação de um serviço.

54. De igual modo, possível que se verifique, nas concessões e parcerias, o recebimento de receitas alternativas ou complementares, para fazer frente à modicidade tarifária, de acordo com o estabelecido no artigo 11 da Lei n.º 8.987/1995. Tais atividades, contudo, não se confundem com a prestação do serviço de interesse público em si, representando atividades econômicas em sentido estrito.

55. Considerando-se os critérios materiais possíveis das hipóteses de incidência da COFINS, da Contribuição ao PIS, do IRPJ, da CSLL, do ICMS e, ainda, do ISS, conclui-se que o exercício das atividades que ensejam o recebimento de tarifas são passíveis da incidência de aludidos tributos, sujeitando-se as concessionárias ou permissionárias de serviços de infraestrutura, salvo hipóteses de concessão de incentivos, à mesma tributação relativa às demais pessoas jurídicas prestadoras de atividades econômicas em sentido estrito.

56. Quanto à tributação incidente sobre a contraprestação recebida pelo parceiro público, deve ser divisado o período ao qual se refere, com vistas a identificar o regime jurídico aplicável.

57. No período anterior ao advento da Lei n.º 11.638/2007, que alterou a contabilidade societária, não havia qualquer dúvida acerca da ausência de tributação das subvenções para investimentos, desde que cumpridos os requisitos constantes no artigo 38,

§2º, do Decreto-lei n.º 1.598/1977, o qual, ao tratar de tais subvenções, determinou que os valores recebidos a esse título não serão computados na determinação do lucro real, desde que, cumulativamente, *(i)* sejam registrados como reserva de capital e utilizados apenas para absorver prejuízo ou para incorporação ao capital social e *(ii)* cumpram a obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte, devendo ser utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

58. Com a edição da Lei n.º 11.638/2007, foi revogado o disposto no artigo 182, §1º, alínea "d", da Lei das Sociedades Anônimas, que autorizava que as subvenções para investimentos fossem contabilizadas como reserva de capital, determinando-se, nos termos do seu artigo 195-A, o seu registro em "reserva de incentivos fiscais", para a qual seria destinada a "parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos". Embora a lei societária tenha tratado as subvenções como parcela do lucro líquido, o anterior tratamento tributário de aludida subvenção deve ser mantido, à luz, inclusive, do disposto no artigo 177, §7º, da Lei n.º 6.404/1976, que prevê a observância da neutralidade tributária em relação aos lançamentos efetuados para harmonização das normas contábeis.

59. Seguiu-se a essa previsão a edição da Medida Provisória n.º 449/2008, posteriormente convertida na Lei n.º 11.941/2009, instituindo um Regime Tributário de Transição (RTT) para a harmonização do tratamento tributário dos ajustes determinados pela Lei n.º 11.638/2007. A aludida Lei n.º 11.941/2009 previu a neutralidade tributária em relação às subvenções, desde que observados os critérios previstos em seu artigo 18, entre eles a manutenção da parcela decorrente de subvenções governamentais na conta de reserva de lucros, apurada até o limite do lucro líquido do exercício. Já na hipótese de destinação diversa de tais subvenções, o §1º do artigo 18 prevê, coerentemente, a sua tributação.

60. Recentemente, ainda, foi editada a Medida Provisória.º 627/2013, a qual, entre outras providências, *(i)* revoga, a partir de 1º de janeiro de 2015, o Regime Tributário de Transição e altera a legislação tributária federal relativa ao IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, *(ii)* trazendo disposições específicas a respeito da subvenção para investimentos, bem como *(iii)* em relação à tributação na hipótese de concessão de serviço público. Tendo como um dos seus objetivos a harmonização da legislação tributária com a legislação societária e as normas contábeis, referida medida, ao extinguir a partir de 2015 o RTT, estabeleceu uma nova forma de apuração do IRPJ e da

CSLL, a partir de ajustes a serem efetuados em livro fiscal, bem como trouxe as convergências para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

61. Nos termos do seu artigo 29, as subvenções concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não serão computadas na determinação do lucro real, sendo necessário, para tanto, o seu registro na reserva de incentivos fiscais, a qual somente poderá ser utilizada para *(i)* absorver prejuízos após a absorção de todas as demais reservas de lucros, à exceção da reserva legal; bem como para *(ii)* aumento do capital social. O §2º do aludido artigo prevê a tributação das subvenções em caso de descumprimento de tal requisito, bem como naquelas hipóteses na qual for dada destinação diversa do estímulo à implantação e expansão de empreendimentos. Tais alterações não têm reflexo apenas em relação ao IRPJ, como também em relação à CSSL, por expressa disposição do caput do artigo 48 da Medida Provisória n.º 627/2013, segundo o qual "aplicam-se à apuração da base de cálculo da CSLL as disposições contidas nos arts. 2º a 7º e 9 a 40, 42 a 47" da mencionada medida.

62. Por fim, superando-se qualquer dúvida em relação à não tributação da subvenção para investimentos pelo COFINS e pela contribuição ao PIS, os artigos 51 e 52 da medida provisória alteram os artigos 1º, §3º, tanto da Lei n.º 10.637/2002, quanto da Lei n.º 10.833/2003, para, entre outras providências, prever expressamente que não integram a base de cálculo de aludidas contribuições as receitas "de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e de doações feitas pelo Poder Público".

63. Representa a medida provisória, assim, um grande avanço em relação aos serviços de infraestrutura no País, contribuindo para solver controvérsias acerca da não incidência do IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição ao PIS sobre a contraprestação paga a título de subvenção para investimentos, desde que respeitados os requisitos estabelecidos em lei, com o escopo claro do exercício da função promocional do Direito, promovendo-se as concessões e parcerias público-privadas no Brasil.

64. Mereceu destaque, ainda, o disposto na Lei n.º 12.766/2012, ao prever a possibilidade de pagamento de aporte de capital, estabelecendo que os valores recebidos a esse título poderão ser excluídos da base de cálculo do IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e COFINS (artigo 6º, §3º, da Lei n.º 11.079/2004), porém considerando-se o seu cômputo na

proporção em que o custo para a realização de obras e aquisição de bens for realizado (artigo 6º, §4º, da Lei n.º 11.079/2004).

65. Embora vise à neutralização do impacto fiscal, diante de um eventual desencontro entre o recebimento do aporte e a realização da obra ou aquisição de bens, autorizando-se o diferimento da tributação, referida lei não é isenta de críticas, ao tratar de forma mais gravosa o aporte de recursos, se comparado à expressa ausência de tributação da subvenção de investimentos, nos termos do disposto na Medida Provisória n.º 627/2013.

66. A análise sistemática de ambos os regramentos permite que se reconheça a coexistência dos dois sistemas de tributação, aquele conferido à subvenção de investimentos e aqueloutro conferido ao aporte de capital. Considerando-se que o aporte de recursos também é concedido "como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos", desde que seja registrado como reserva de incentivos fiscais e que não se lhe dê destinação diversa, a conclusão que se apresenta é a de que, em que pese a ausência de entendimento consolidado a respeito, deva ser enquadrado no regime jurídico próprio à subvenção para investimentos, afastando-se, nessa hipótese, a tributação relativa ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. O tempo contribuirá para a consolidação de uma interpretação consentânea com o ambiente de segurança jurídica que deverá permear as relações decorrentes dos contratos de prestação de serviços de infraestrutura.

67. No que concerne ao ICMS e ISS, não se perfazem as materialidades possíveis de aludidos tributos, porquanto não há que se falar em operação de circulação de mercadorias, tampouco de prestação de serviços com conteúdo econômico.

68. Já em relação ao recebimento de fonte adicional de recursos, dada a sua natureza de atividade econômica em sentido estrito, possível sua tributação tanto pela COFINS, Contribuição ao PIS, IRPJ, CSLL, quanto pelo ICMS ou ISS, nos casos de operação de circulação de mercadorias ou prestação de serviços a ele correlatos.

A concessão de medidas de desoneração fiscal nos serviços de infraestrutura

69. As medidas de desoneração fiscal apresentam-se como importante instrumento para a realização dos fins constitucionais, de promoção do bem comum, com vistas ao desenvolvimento socioeconômico.

70. Representam, nesse sentido, um campo propício ao fomento dos serviços de infraestrutura do País, devendo sua concessão estar atrelada à promoção de um modelo de desenvolvimento que contemple três finalidades primordiais: *(i)* desenvolvimento nacional; *(ii)* desenvolvimento regional com os propósitos de integração nacional e recuperação econômica regional e, por fim, *(iii)* implementação de uma política de desenvolvimento setorial, em face de peculiaridades que justifiquem tratamentos especiais para determinados setores.

71. A interpretação dos incentivos não deve se dar apenas pelo método literal, devendo ser examinada sua finalidade. Os incentivos fiscais, como se denota da própria expressão, devem se prestar a promover uma conduta desejável, realizando a função promocional do Direito.

72. A concessão de incentivos para a promoção do desenvolvimento deve observância ao pacto federativo, fazendo-se necessário um alinhamento dos incentivos concedidos com uma política geral de desenvolvimento. Ademais, a competência para isentar está submetida ao princípio da legalidade (artigos 5º, II, e 150, I, da Constituição), devendo observar, ainda, a moralidade, publicidade e eficiência (artigo 37, *caput*, da Constituição). Além dos requisitos formais, devem ser observados, de igual modo, os requisitos materiais, representados pelos princípios da igualdade e da isonomia (artigos 5º, *caput*, e 150, inciso II, e 151, inciso I, da Constituição), com a análise da capacidade contributiva, não discriminação, preservação do mínimo existencial, respeitando-se, ainda, a livre iniciativa e a livre concorrência (artigos 5º, inciso VIII, 170, *caput* e inciso IV, da Constituição). Não se pode olvidar, de igual modo, do dever de controle de finalidade.

73. Sob o enfoque da igualdade, deve ser perquirido, na concessão de um determinado incentivo fiscal, se *(i)* a medida proposta cumpre o fim almejado (adequação), de promoção do desenvolvimento, em harmonia com o princípio da uniformidade geográfica (artigo 151, inciso I, da Constituição), *(ii)* se há outros meios, menos caros ao princípio da igualdade, para que se atinja o mesmo objetivo (necessidade), bem como *(iii)* se o fim de indução de um determinado comportamento, com vistas ao desenvolvimento, não gera desigualdades (proporcionalidade em sentido estrito). Em última análise, a verificação do critério de discrímen deve ser feita à luz do princípio da razoabilidade.

74. No que concerne aos setores de infraestrutura, tem-se que a realização da função promocional do Direito visa a promover o desenvolvimento em três níveis, nacional, regional e setorial, concedendo-se os incentivos apenas na medida da

desigualdade de seus beneficiários. A concessão de um incentivo, portanto, não pode desrespeitar aludidos critérios, devendo observância, ademais, ao artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, segundo o qual a renúncia de receita não pode gerar redução indiscriminada de tributos, tampouco pode implicar tratamento diferenciado.

75. Por fim, verificada a congruência entre a finalidade das normas e os meios à sua consecução, não se pode olvidar, já no plano da eficácia, da necessidade de instituição de mecanismos de controle na concessão das medidas de desoneração fiscal, com a fixação de critérios claros para o atingimento da finalidade do ato.

76. Nessa linha, vê-se, no Brasil, importantes instrumentos para o desenvolvimento das infraestruturas, como o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura – REIDI, aprovado pela Lei n.º 11.488/2007, no âmbito federal, bem assim o Convênio ICMS n.º 110, de 1º de dezembro de 2011, que autoriza Estados a concederem crédito outorgado de ICMS destinado à aplicação em investimentos em infraestrutura.

77. É só diante da observância de todos os parâmetros citados que se pode afirmar que a concessão dos incentivos fiscais, inseridos em um ambiente mais amplo de políticas públicas, é um dos mecanismos aptos a viabilizar a prestação dos serviços de infraestrutura.

Se de tudo o que até aqui se expôs, ao longo dessa tese, fosse imposta a exposição da ideia principal em breves linhas, dir-se-ia: a função promocional do Direito permeia a comunicação do sistema jurídico com os demais sistemas sociais, para informar a base constitucional e a tecitura das leis. Sendo o Direito Tributário um campo fértil à implementação dos mecanismos promocionais, os quais se verificam tanto *(i)* a partir do desenho constitucional das competências, com as regras da imunidade; quanto *(ii)* com a instituição dos tributos e, ainda, *(iii)* com a adoção de medidas de desoneração fiscal, pode-se concluir que a tributação nos serviços da infraestrutura, além de formalmente conforme à Constituição, deve ser consentânea com a finalidade que lhe é subjacente, de promoção do desenvolvimento.

REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia.* São Paulo: Martins Fontes, 2000.

AGUIAR, Lorena Abreu; VITAL, Flávia Januzzi; ALMEIDA, Thiago Ferreira. A Lei 12.766/2012 e as PPPs. *Revista ANTT*, Brasília, v. 5, n. 1, jul. 2013. Disponível em <http://www.antt.gov.br/index.php/content/view/22835/A_Lei_12_766_2012E_as_PPPs.html>. Acesso em: 08 out. 2013.

AGUILLAR, Fernando Herren. *Serviços públicos*: doutrina, jurisprudência e legislação. São Paulo: Saraiva, 2011.

ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito.* São Paulo: Martins Fontes, 2009.

_____. *Teoria dos direitos fundamentais.* São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Bernardo Tavares; TOKESHI, Hélcio. Os gargalos de infraestrutura e a criação de um sistema moderno de serviços públicos. GIAMBIAGI, Fabio; PORTO, Cláudio (Orgs.). *2022*: propostas para um Brasil melhor no ano do bicentenário. Rio de Janeiro: Elsevier-Campus, 2011. p. 149-162.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. A distinção entre "público" e "privado" aplicada aos contratos celebrados pela Administração. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Org.). *Direito privado administrativo.* São Paulo: Atlas, 2013. p. 236-246.

ALMEIDA, Luciana Dayoub Ranieri de. O saneamento básico como elemento essencial do direito ao desenvolvimento e a correlata orientação da Lei n.º 11.455 de 2007. In: OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; DAL POZZO, Augusto Neves (Coord.). *Estudos sobre o marco regulatório de saneamento básico no Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 69-91.

ALOCHIO, Luiz Henrique Antunes. *Direito do saneamento*: introdução à Lei de Diretrizes Nacionais de Saneamento Básico: Lei Federal n. 11.455/2007. Campinas: Millenium, 2007.

ALVARENGA, José Eduardo de. O serviço público. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. p. 319-374. v. I.

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Concessão de serviço público.* 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 14. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

AMATUCCI, Andrea. Misure tributarie per lo sviluppo economico. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio internacional e tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 560-567.

ANABITARTE, Alfredo Gallego. El sector del gas en la ley de hidrocarburos de 1998: algunas notas. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, Madrid, n. 8, p. 11-50. jun. 2000.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas.* 4. ed., atual., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária.* São Paulo: MP Editora, 2006.

ARAGÃO, Alexandre dos Santos. *Agências reguladoras e a evolução do direito administrativo econômico.* 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. Princípios de direito regulatório do petróleo. In: RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). *Novos rumos do direito do petróleo.* Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, Curitiba: Renovar, 2009. p. 313-322.

ARAGÃO, Paulo Cezar; ROCHA, Sergio André. Alteração dos padrões contábeis brasileiros: a neutralidade fiscal transitória, "deslegalização" da contabilidade e o princípio da legalidade tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A.* São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. II. p. 495-512.

ARAÚJO, Maria da Piedade. *Infraestrutura de transporte e desenvolvimento regional:* uma abordagem de equilíbrio geral inter-regional. Tese (Doutorado) – Escola Superior de Agricultura, Universidade de São Paulo, Piracicaba, 2006.

ARIÑO, Gaspar. *Economia y Estado.* Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2003.

ARMELIN, Donaldo. A obra do Professor Arnoldo Wald na órbita do direito privado brasileiro. In: CAMPOS, Diogo Leite de; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *A evolução do direito no Século XXI*: estudos em homenagem ao Professor Arnoldo Wald. Coimbra: Almedina, 2007. p. 55-76.

ARNAUD, André-Jean. *Introdução à análise sociológica dos sistemas jurídicos.* Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

_____. Structuralisme et droit: notes de lecture et directions de recherche. *Archives de Philosophie du Droit*, n. 13, p. 283-301, 1968. (Nouvelle série).

ASCHAUER, David Alan. Why is infrastructure important? p. 21-50. Disponível em: <http://www.bos.frb.org/economic/conf/conf34/conf34b.pdf>. Acesso em: 31 out. 2013.

ATALIBA, Geraldo. Convênios interestaduais. *Revista de Direito Público*, São Paulo, a. XVI, n. 67, p. 47-63, jul./set. 1983.

_____. Empresas estatais e regime administrativo: serviço público, inexistência de concessão, delegação, proteção ao interesse público, *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 4, São Paulo, p. 55-70, 1993.

_____. Espontaneidade no procedimento tributário. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, São Paulo, a. 13, n. 13, p. 31-39, 1974.

_____. *Hipótese de incidência tributária.* 6. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *República e Constituição*. 2. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *Sistema constitucional tributário brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. Subvenção municipal a emprêsas como inventivo à industrialização: a impropriamente designada ‘devolução do ICMS’. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 59, v. 414, abr. 1970, p. 43-46.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, José Artur Lima. Crédito prêmio de IPI: direito adquirido: recebimento em dinheiro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 55, a. 15, p. 162-179, jan./mar. 1991.

ÁVILA, Humberto. Natureza jurídica da contraprestação pecuniária recebida em contrato de parceria público-privada: subvenção para investimento: não incidência dos impostos sobre a renda e prestação de serviços e contribuições sobre a receita e sobre o lucro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 192, p. 169-175, set. 2011.

_____. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 407-439.

_____. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema constitucional tributário.* 3. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. A natureza contratual das concessões e permissões de serviço público no Brasil. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; BLANCHET, Luiz Alberto (Coord.). *Serviços públicos*: estudos dirigidos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007. p. 11-46.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* 11. ed., rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, p. 67-100, jul./set. 1977.

_____. Isenção de impostos estaduais por lei federal: imunidade recíproca: sociedades de economia mista: poderes implícitos: companhia siderúrgica nacional. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 57, v. 685-686, jul./ago. 1960, p. 49-70.

_____. Serviços públicos: intervenção na ordem econômica: sociedade de economia mista: imunidade fiscal: Banco da Amazônia. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 51, v. 152, mar./abr. 1954, p. 57-69.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças.* 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BALZAROTTI, Guillermo G. Incentivos fiscales. In: DÍAZ, Vicente O. (Dir.). *Tratado de tributación*: política y economía tributaria. Buenos Aires: Astrea, 2004. t. II, v. 1. p. 279-292.

BARBOSA, Daniel Marchonatti. Imunidade e contribuições para a seguridade social. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. (Org.). *Imunidades tributárias e direitos fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 69-101.

BARRAL, Welber. Direito e desenvolvimento: um modelo de análise. In: BARRAL, Welber (Org.). *Direito e desenvolvimento:* análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento. São Paulo: Singular, 2005. p. 31-60.

BARRETO, Aires. *ISS na Constituição e na lei.* 2. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

BARRETO, Celso de Albuquerque. Geopolítica do petróleo: tendências mundiais pós guerra do Iraque de 2003: Brasil: situação e marco regulatório. RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). *Novos rumos do direito do petróleo.* Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, Curitiba: Renovar, 2009. p. 7-28.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições*: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

BARRETO; Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias*: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. Agências reguladoras: Constituição, transformações do Estado e legitimidade democrática. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (Coord.). *Uma avaliação das tendências contemporâneas do Direito Administrativo.* Rio de Janeiro, São Paulo: Renovar, 2003. p. 159-193.

_____. *Curso de direito constitucional contemporâneo.* Rio de Janeiro: Saraiva, 2009.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição*: fundamentos de uma dogmática constitucional informadora. 6. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. Natureza jurídica e funções das agências reguladoras de serviços públicos: limites da fiscalização a ser desempenhada pelo Tribunal de Contas do Estado. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 25, 1999, p. 73-81.

_____. Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade no Direito Constitucional. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 23, p. 65-78, abr./jun. 1998.

BARTOSH, Andreas. Clarification or confusion? How to reconcile the ECJ's rulings in Altmark and Chronopost?, CLASF, Working Paper Number 02, Berlin, European State Aid Law Institute, 2003. p. 1-18. Disponível em: <http://www.clasf.org/assets/CLaSF%20Working%20Paper%2002.pdf>. Acesso em: 04 ago. 2013.

BASTOS, Celso Ribeiro. O princípio da livre concorrência na Constituição Federal. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 305-325.

BECHO, Renato Lopes. Competência tributária, extrafiscalidade e novos desafios para o Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 216, p. 126-131, set. 2013.

_____. Direito constitucional tributário aplicado às cooperativas: imunidades, isenções, não-incidências e as normas tributárias aplicadas às cooperativas. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.). *Direito tributário constitucional.* São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 49-98.

_____. Imunidade tributária das autarquias e fundações públicas. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 49, p. 82-87, out. 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BERCOVICI, Gilberto. *Concepção material de serviço público e Estado brasileiro.* In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, p. 2005. p. 61-78.

_____. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição.* São Paulo: Max Limonad, 2003.

_____. *Direito econômico do petróleo e dos recursos minerais.* São Paulo: Quartier Latin, 2011.

_____. Federalismo e desenvolvimento regional no Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 889-905.

_____. O direito como instrumento da política econômica. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 101, v. 923, p. 53-63, set. 2012.

_____. O Estado desenvolvimentista e seus impasses: uma análise do caso brasileiro. *Boletim de Ciências Econômicas* [Separata], n. XVLI, p. 1-36, jan. 2004.

BERCOVICI, Gilberto; ANDRADE, José Maria Arruda de. A concorrência livre na Constituição de 1988. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (Org.). *Filosofia e teoria geral do direito*: homenagem ao Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 448-468.

BERTI, Flávio de Azambuja. *Direito tributário participativo e princípio federativo.* São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais de ICMS e desenvolvimento regional.* São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BINEMBOJM, Gustavo. Prefácio. In: RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. *Regulação jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BIRD, Richard. Decentralizing infrastructure: for good or for ill? *Policy Research Working Paper*, n. 1258. World Bank: Washington, 1994. p. 1-36. Disponível em: <http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/1994/02/01/000009265_3961006021258/Rendered/PDF/multi0page.pdf>. Acesso em: 31 ago. 2013.

BOBBIO, Norberto. Autobiografia intelectual. In: _____. *O tempo da memória*: De Senectute e outros escritos autobiográficos. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 1997. p. 122-141.

_____. *Da estrutura à função*: novos estudos de teoria do Direito. Barueri: Manole, 2007.

_____. *Las ideologías y el poder en crisis.* Barcelona: Arial, 1988.

_____. *O positivismo jurídico*: lições de Filosofia do Direito. São Paulo: Ícone, 1995.

BOLAÑO, César Ricardo Siqueira; MELO, Ricardo Oliveira Lacerda de. Tecnologias da informação e da comunicação e desenvolvimento regional. *Revista de Economia Política das Tecnologias da Informação e Comunicação*, v. II, n. 2, p. 63-82, jul./ago. 2000. Disponível em: <www.eptic.he.com.br>. Acesso em: 27 out. 2013.

BOLMIN, Philippe. Pour un nouveau partenariat public/privé dans la réalisation des grands projets d'infrastructure: la notion de co-développement. *Revue de Droit des Affaires Internationales*, Paris, n. 2, p. 131-157, 1999.

BOMFIM, Diego. *Tributação e livre concorrência.* São Paulo: Saraiva, 2011.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política.* São Paulo: Malheiros, 2005.

BORGES, José Souto Maior. *Ciência feliz*: sobre o mundo jurídico e outros mundos. Recife: Fundação de Cultura Cidade do Recife, 1994.

_____. Interpretação da isenção no Código Tributário Nacional (CTN). In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL (Coord.). *Direito tributário*: homenagem a Hugo de Brito Machado. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 319-326.

_____. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Bahia, n. 13, abr./maio 2002. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 08 maio 2013.

_____. Segurança jurídica: sobre a distinção entre as competências fiscais para orientar e autuar o contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, p. 19-26, 2008.

_____. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Um ensaio interdisciplinar em direito tributário: superação da dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, p. 106-121, abr. 2013.

BORGES, Luiz Ferreira Xavier. Parceria público-privada (PPP): riscos e mitigações em operações estruturadas de investimentos de infra-estrutura. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 61-62, jan./dez. 2005, p. 31-76.

BOTALLO, Eduardo. Abuso do poder econômico. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 337-343.

_____. *Lições de direito público.* São Paulo: Dialética, 2003.

BRAGA, Leopoldo. O problema da imunidade fiscal das autarquias em face do direito positivo: as autarquias não gozam de imunidade. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, n. 7, p. 136-238, 1957.

BRANDÃO, Luiz Eduardo Teixeira; BASTIAN-PINTO, Carlos de Lamare; GOMES, Leonardo Lima; SALGADO, Marina Schuabb. Incentivos governamentais em PPP: uma

análise por opções reais, *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 52, n. 1, p. 10-23, jan./fev. 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei Complementar n.º 85, de 11 de agosto de 2011*. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=515240>. Acesso em: 28 set. 2013.

_____. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei n.º 2001, de 11 de agosto de 2011*. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=515125>. Acesso em: 04 out. 2013.

_____. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei n.º 6.610, de 22 out. 2013*. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=597742>. Acesso em: 30 out. 2013.

_____. Câmara dos Deputados. *Proposição Modificativa n.º 019, de 14 de agosto de 2012, à MPV n.º 575/2012*, de 14 de agosto de 2012. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F1B867C2F7ACA58697DFB9852E7DADEB.node1?codteor=1039739&filename=EMC+19/2012+MPV57512+%3D%3E+MPV+575/2012>. Acesso em 28 dez. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução 1.143, de 28 de novembro de 2008*. Aprova a NBC T 19.4 - Subvenção e Assistência Governamentais. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001143>. Acesso em 12 out. 2013.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução n.º 1.305, de 02 de dezembro de 2010*. Aprova a NBC TG 07 - Subvenção e Assistência Governamentais. <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2010/001305>. Acesso em 12 out. 2013.

_____. Ministério da Fazenda. *Exposição de Motivos MF n.º 187, de 07 de novembro de 2013*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm>. Acesso em 04 dez. 2013.

_____. Ministério da Fazenda; Ministério da Previdência Social. *Exposição de Motivos Interministerial MF MPS n.º 003, de 04 de janeiro de 2007*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Exm/EMI-3-MF-MPS-Mpv-351-07.htm>. Acesso em 03 nov. 2013.

_____. Ministério da Fazenda; Ministério da Previdência. *Exposição de Motivos Interministerial MF MP n.º 135, de 07 de agosto de 2012*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Mpv/575.htm>. Acesso em 04 dez. 2013.

_____. Ministério da Fazenda; Ministério da Previdência; Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento; Advocacia-Geral da União. *Exposição de Motivos Interministerial MF/MP/MAPA/AGU n.º 161, de 03 de outubro de 2008*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm>. Acesso em 04 dez. 2013.

_____. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB n.º 1.342, de 5 de abril de 2013*. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2013/in13422013.htm>. Acesso em: 15 jun. 2013

_____. Secretaria da Receita Federal. Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal n.º 112, de 29 de setembro de 1978. *Lex:* coletânea de legislação e jurisprudência, São Paulo, v. XLIII, 1º trim. 1979. p. 290-295.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Instrução Normativa STN n.º 1, de 15 de janeiro de 1997*. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/estados/IN_STN_1_1997_Convenios/IN_stn_01_15jan1997_convenios.htm>. Acesso em: 12 out. 2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Portaria n.º 614, de 21 de agosto de 2006*. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_614_2006.pdf> Acesso em: 12 out. 2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional; Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Nota Conjunta STN/RFB n.º 69, de 24 de maio de 2007*. Disponível em: <http://appweb2.antt.gov.br/comunicadoaudiencia/notatecnica69_STNRFB.pdf>. Acesso em 14 dez. 2013.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional; Secretaria do Orçamento Federal. *Portaria Interministerial 163, de 04 de maio de 2001*. Disponível em: http://www.fnde.gov.br/fnde/legislacao/portarias/item/3481-portaria-interministerial-n%C2%BA-163-de-04-de-maio-de-2001. Acesso em: 12 out. 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula n.º 457*, Sessão Plenária. Publicada em 08 set. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Cautelar n.º 1.550*, Segunda Turma. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 6 fev. 2007. DJe-018, divulgado em 15 maio 2007, publicado em 18 maio 2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.645*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Fux.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939-7*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Sydney Sanches. Julgado em 15 dez. 1993. DJU de 18 mar. 1994, p. 5.165.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3.089*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Carlos Britto. Relator para acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 13 fev. 2008. DJe-142, divulgado em 31 jul. 2008, publicado em 1º ago. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 9*, Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Relator para acórdão: Ministro Néri da Silveira. Julgado em 13 dez. 2001. DJ de 23 abr. 2004, p. 06.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º 671.412*, Segunda Turma. Relator: Ministro Eros Grau. Julgado em 1º abr. 2008. DJe-074, divulgado em 24 abr. 2008, publicado em 25 abr. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º 399.307*, Segunda Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 16 mar. 2010. DJe-076, divulgado em 29 abr. 2010, publicado em 30 abr. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º 551.556*, Segunda Turma. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Relator para acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 1º mar. 2011. DJe-062, divulgado em 31 mar. 2011, publicado em 1º abr. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º 753.964*, Primeira Turma. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 15 out. 2013. DJe-215, divulgado em 29 out. 2013, publicado em 30 out. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 324.600*, Primeira Turma. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em 3 set. 2002. DJU de 25 out. 2002, p. 047.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 378.144*, Primeira Turma. Relator: Ministro Eros Grau. Julgado em 30 nov. 2004. DJU de 22 abr. 2005, p. 014.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.º 172.890*, Segunda Turma. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 05 mar. 1996. DJU de 14 abr. 1996, p. 12.226.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1*.552, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 17 abr. 1997. DJ de 17 abr. 1998, p. 02.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário em Agravo Regimental n.º 436.996*, da Segunda Turma. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em 22 nov. 2005. DJU de 03 fev. 2006.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 198.088*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Julgado em 17 maio 2000. DJU de 05 set. 2003, p. 032.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 230.337*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 1º jul. 1999. DJU de 28 jun. 2002, p. 093.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 253.472*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 25 ago. 2010. DJe-020, divulgado em 31 jan. 2011, publicado em 1º fev. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 364.202*, Segunda Turma. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 05 out. 2004. DJU de 28 out. 2004, p. 051.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 372.*600, Segunda Turma. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em 16 dez. 2003. DJU de 23 abr. 2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 392.221*, Segunda Turma. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 18 maio 2004. DJU de 11 jun. 2004, p. 016.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 407.099*, Segunda Turma. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 22 jun. 2004. DJU de 06 ago. 2004, p. 062.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 556.854*, Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Julgado em 30 jun. 2011. DJe-195, divulgado em 10 out. 2011, publicado em 10 out. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 600.867*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 6 dez. 2011. DJe-029, divulgado em 09 fev. 2012, publicado em 10 fev. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 601.392*, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Relator para acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Julgado em 28 fev. 2013. DJe-105, divulgado em 04 jun. 2013, publicado em 05 jun. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 608.872*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em 02 dez. 2010. DJe-074, DJe-146, divulgado em 29 jul. 2011, publicado em 01 ago. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 627.815*, Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Rosa Weber. Julgado em 23 maio 2013. DJe-192, divulgado em 30 set. 2013, publicado em 01 out. 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 630.790*. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 21 out. 2010. DJe-072, divulgado em 14 abr. 2011, publicado em 15 abr. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n.º 67.814*, Segunda Turma. Relator: Ministro Antonio Neder. Julgado em 22 nov. 1971. DJU de 21 dez. 1971, p. 7.318.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n.º 545*, Sessão Plenária. Publicada em 10 dez. 1969.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n.º 569*, Sessão Plenária. Publicada em 03 jan. 1977.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n.º 591*, Sessão Plenária. Publicada em 03 jan. 1977.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n.º 659*, Sessão Plenária. Publicada em 09 out. 2003.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula n.º 76*, Sessão Plenária. Publicada em 24 jul. 1961.

BRIGAGÃO, Gustavo; JATAHY, Mariana Barreira. O regime tributário das subvenções e as mudanças introduzidas pela Lei 11.638, de 28.12.2007. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A.* São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 133-155.

BRIGGS, Charles W. Taxation is not for fiscal purposes only. *American Bar Association Journal*, New York, v. 52, p. 45-49, jan. 1966.

BROWN, Ashley. *Infrastructure*: the regulatory and institutional dimension, p. 1-36, jun. 2010. Disponível em: <http://www.hks.harvard.edu/hepg/Papers/2010/ABrown_UNCTAD60110%20(2).pdf>. Acesso em: 25 mar. 2013.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas.* 1. ed., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. Notas para uma metodologia jurídica de análise de políticas públicas. In: FORTINI, Cristiana; ESTEVES, Júlio César dos Santos; DIAS, Maria Tereza Fonseca (Org.) *Políticas públicas*: possibilidades e limites. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 225-260

_____. O conceito de política pública em direito. In: _____ (Org.). *Políticas públicas*: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 1-49.

BUHR, Walter. *Infrastructure of the market economy*. [Discussion Paper n. 132-09]. Siegen: University of Siegen. jul. 2009. p. 1-74. Disponível em: <http://www.wiwi.uni-siegen.de/vwl/repec/sie/papers/132-09.pdf>. Acesso em 25 ago. 2013.

_____. *What is infrastructure?* [Discussion Paper n. 107-03]. Siegen: University of Siegen. p. 1-27. Disponível em: <http://www.wiwi.uni-siegen.de/vwl/repec/sie/papers/107-03.pdf>. Acesso em 24 ago. 2013.

CALCINI, Fabio Pallaretti. O princípio da razoabilidade: um limite à discricionariedade administrativa. Campinas, SP: Millenium, 2003.

CALDAS, Roberto. *Parcerias público-privadas e suas garantias inovadoras nos contratos administrativos e concessões de serviços públicos.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 266-267).

CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos fiscais*: sua natureza jurídica. São Paulo: Aduaneiras, 1980.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMMAROSANO, Márcio. A divisão constitucional de competências e a cooperação federativa na prestação de serviços municipais de saneamento básico. In: OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; DAL POZZO, Augusto Neves (Coord.). *Estudos sobre o marco regulatório de saneamento básico no Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 143-153.

CAMPOS, Antônio Franco de. Isenções e incentivos em favor da Região Amazônica. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento.* São Paulo: José Butshatsky, 19[--]. p. 139-217.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. O direito constitucional como ciência de direcção: o núcleo essencial de prestações sociais ou a localização incerta da socialidade: contributo para a reabilitação da força normativa da "Constituição Social". In: CANOTILHO, J. J. Gomes; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha (Coord.). *Direitos fundamentais sociais.* São Paulo: Saraiva, 2010. p. 11-31.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sôbre a imunidade tributária dos entes públicos. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 55, v. 661-662, p. 28-32, jul./ago. 1958.

_____. Taxa e preço público. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, n. 10, p. 83-110, 1985.

CARDIA, Fernando Antonio Amaral. Estado, desenvolvimento e políticas públicas. In: AMARAL JÚNIOR, Alberto do. *Direito internacional e desenvolvimento.* Barueri, SP: Manole, 2005. p. 71-97.

CARDOMINGO JUNIOR, Ayrton; ABREU, Sérgio de Castro. Energia elétrica e imunidade tributária. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. *Tratado das imunidades e isenções tributárias.* São Paulo: Verbatim, 2011. p. 303-311.

CARNELUTTI, Francesco. *Como nasce o Direito.* 4. ed. Trad. Hiltomar Martins de Oliveira. Belo Horizonte: Líder, 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, *b*, da CF): questões conexas. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). *Imunidades tributárias.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 1-47.

_____. *Curso de direito constitucional tributário.* 16ª ed., rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 31/2000. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. *ICMS.* 9. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos*: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. Princípio federativo e tributação. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional:* Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 175-194.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária.* São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, André Castro. *Infraestrutura sob uma perspectiva pública*: instrumentos para o seu desenvolvimento. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL, Maria Inês. A nova Lei das S/As e seus possíveis reflexos na tributação pelo imposto sobre a renda. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A.* São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 103-119.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. Imunidades no ICMS: imposto indireto. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). *Imunidades tributárias.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. A "dignidade da pessoa humana" na ordem jurídica brasileira e o direito tributário. In: _____. *Derivação e positivação no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2011. p. 49-66.

_____. Concessão de serviço público e tarifa municipal de esgoto. In: _____. *Derivação e positivação no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2011. v. I. p. 241-263.

_____. *Curso de direito tributário.* 15. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. *Direito tributário, linguagem e método.* São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Imunidades tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, a. VIII, n. 27-28, p. 88-108, jan./jun. 1984.

_____. Interpretação dos fatos jurídico-tributários e os avanços da interdisciplinariedade. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica*: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 279-296.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas.* 2. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 3.

CASIMIGLIA, Albert. Eficiencia y derecho. *Doxa*, [S.l.], n. 4, p. 267-287, 1987.

CASTELLS, Manuel. A sociedade em rede: do conhecimento à política. In: CASTELLS, Manuel; CARDOSO, Gustavo (Orgs.). *A sociedade em rede:* do conhecimento à acção política. Belém: Imprensa Nacional, 2005. p. 17-30

_____. *La era de la información*: economía, sociedad y cultura. 2. ed. Madrid: Alianza Editorial, 2000. v. 1: La sociedad red.

CASTRO JR., Osvaldo Agripino de. Introdução à ordem constitucional econômica à luz do direito e desenvolvimento. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, a. 16, n. 65, p. 202-244, out./dez. 2008.

CASTRO, Taiane Lobato de. Os princípios legais do saneamento básico: uma análise do artigo 2º da Lei n.º 11.445/2007. In: OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; DAL POZZO, Augusto Neves (Coord.). *Estudos sobre o marco regulatório de saneamento básico no Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 49-68.

CATANIA, Alfonso. *Manuale di teoria generale del diritto.* 2. ed. Roma, Bari: Editori Laterza, 2010.

CHAVES, Maria Bernadete. *As parcerias público-privadas no direito brasileiro:* uma abordagem jurídica do com destaque ao fundo garantidor. Florianópolis: Conceito Editorial, 2007.

CHAVES, Marily Diniz do Amaral. Imunidade e isenção tributárias: pressupostos teóricos e traços diferenciais. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. *Tratado das imunidades e isenções tributárias.* São Paulo: Verbatim, 2011. p. 7-34.

CHIECO, Thiago Alves. O papel dos consórcios públicos no setor de saneamento básico à luz da Lei n.º 11.445/2007 e do Decreto n.º 7.217/2010. In: OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; DAL POZZO, Augusto Neves (Coord.). *Estudos sobre o marco regulatório de saneamento básico no Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 155-219.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*: desonerações nacionais e imunidades condicionais. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CHINER, María Jesús Montoro. The water system in Spain. In: GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso; TORRES, Heleno Taveira. *Tributos, aguas e infraestructuras.* Barcelona: Atelier, 2012. p. 213-221.

CID, Francisco Jiménez de Cisneros. Hacia un nuevo concepto de infraestructura pública/obra pública desligado del dominio público y del servicio público. In: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2001. p. 53-67.

CIRNE LIMA, Rui. Organização administrativa e serviço público no Direito Administrativo Brasileiro. *Revista de Direito Público*, São Paulo, a. XIV, n. 59-60, p. 129-133, jul./dez. 1981.

CLÈVE, Clémerson Merlin. Relevância e imprescindibilidade da infraestrutura portuária: desenvolvimento e soberania nacionais: serviços públicos e preceitos constitucionais fundamentais (valores essenciais e objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil): terminais portuários privativos mistos, outorga de autorização e atividade econômica *stricto sensu*. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 105, v. 402, p. 329-356, mar./abr. 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988:* sistema tributário. 3. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro.* 7. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. O direito tributário que está na Constituição. In: ALMEIDA, Danel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*: homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 573-646.

_____. Serviços públicos e tributação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 239-266.

_____. Subvenção para investimentos, por parte da concessionária, paga a esta pelo Governo Estadual no bojo de parceria público-privada: não inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL: não incidência de PIS, COFINS e ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 140, maio 2007, p. 114-126.

_____. Subvenção para investimentos: parceria público-privada: tratamento contábil e fiscal: não-inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL: não incidência de PIS, COFINS e ISS, In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 4, 2007, São Paulo. *Tributação e processo.* São Paulo: Noeses, 2007. p. 576-577.

_____. Tipologia exonerativa: imunidades, isenções e outras formas de exonerar os contribuintes às luzes da teoria da norma jurídica. In: BARRETO, Aires Fernandino (Coord.). *Direito tributário contemporâneo*: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 775-809.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO; Valter de Souza. Subvenções para investimentos à luz das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009. In: ROCHA, Sergio André. *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A.* São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. II. p. 545-564.

COLOM, Antoni J. *A (des)construção do conhecimento pedagógico:* novas perspectivas para a educação. Trad. Jussara Haubert Rodrigues. Porto Alegre: Artmed, 2004.

CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE AND JOINT COMMITTEE ON TAXATION STUDY. Subsidizing infrastructure investment with tax-preferred bonds. In: SCOTT, Michael D. (Ed.). *Role of tax preferences in financial infrastructure.* New York: Nova Science Publishers, 2010. p. 83-138.

CONTI, José Maurício. Federalismo fiscal e reforma tributária: utopia ou realidade? In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 907-915.

_____. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.* São Paulo: Dialética, 1996.

CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária.* Coimbra, São Paulo: Almedina, 2010.

CORRÊA, Walter Barbosa. Não-incidência, imunidade e isenção. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 52, v. 335, p. 37-60, set. 1963.

COSTA FILHO, Paulo Gesteira. O regime especial de incentivos para o desenvolvimento da infra-estrutura: REIDI em projetos de energia. *Instituto Brasileiro de Estudos do Direito de Energia*, a. V, n. 8, p. 151-170, dez. 2008.

COSTA JUNIOR, Paulo Gonçalves da. A ‘imunidade’ nas operações interestaduais com petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. *Tratado das imunidades e isenções tributárias.* São Paulo: Verbatim, 2011. p. 313-332.

COSTA, Pietro. O Estado de Direito: uma introdução histórica. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo. *O Estado de Direito*: história, teoria e crítica. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 95-198.

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

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COUTINHO, Diogo R. Linking promises to policies: Law and Development in an unequal Brazil. *The Law and Development Review*, New York, v. 3, n. 2, p. 3-40, 2010.

CROMPTON, Samuel Willard. *McCulloch v. Maryland*: implied powers of the Federal Government. New York: Chelsea House, 2007.

CUNHA, Irene Dias Ferradeira. *Planeamento e gestão da infra-estrutura viária urbana*: o caso da Póvoa de Varzim. Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia, Universidade do Minho, Braga, 2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. *O futuro do Estado.* 2. ed., rev. e atual., 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2010.

DANTAS, Ivo. *Direito constitucional comparado*: introdução: teoria e metodologia. 2. ed., rev., aum. e atual. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006.

DAVID, Tiago Bitencourt de. O sujeito(ado) como objeto de proteção do direito: breves comentários a respeito do direito privado à luz da função promocional da Constituição Federal de 1988. *Revista Jurídica*, Blumenau, a. 58, n. 387, p. 67-85, jan./2010.

DEMO, Pedro. *Metodologia do conhecimento científico.* São Paulo: Atlas, 2000.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário.* Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 76-98, [?].

_____. Imunidade recíproca. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica*: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 97-158.

_____. Princípios constitucionais que regem a renúncia da receita tributária. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 333-362, jan./jun. 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A imunidade intergovernamental e sua extensão às autarquias federais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 6, p. 97-114, mar. 1996.

_____. A imunidade das operações com petróleo e seus derivados. *Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 2. n. 8, p. 49-75, jul./set. 1994.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O consórcio público na Lei n.º 11.107, de 6.4.2005. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 3, jul./set. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-3-JULHO-2005-MARIA%20SYLVIA.pdf>. Acesso em: 09 ago. 2013

_____. *Parcerias na administração pública*: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DIAS, Jefferson Aparecido. *Princípio da eficiência e moralidade administrativa.* 2. ed., rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2009.

DÍAZ, Vicente Oscar. El carácter extrafiscal de la tributación y la imposición medioambiental. In: DÍAZ, Vicente O. (Dir.). *Tratado de tributación*: política y economía tributaria. Buenos Aires: Astrea, 2004. t. II, v. 2. p. 594-623.

DIEZ, Gustavo E. Tasas y contribuciones especiales. In: DÍAZ, Vicente O. (Dir.). *Tratado de tributación*: política y economía tributaria. Buenos Aires: Astrea, 2004. t. II, v. 2. p. 1-39.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro.*14. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. v. IV: Direito das Coisas.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Prefácio. In: _____. (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento.* São Paulo: José Butshatsky, 19[--]. p. 9-10.

DUGUIT, Léon. *Les transformations du droit public.* Paris: A. Colin, 1913.

_____. *Traité de droit constitutionnel*. t. I. Paris: Fontemoing & Cie, 1911.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva*: análise dos direitos humanos e fundamentais. São Paulo: Saraiva, 2010.

ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação.* 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

_____. *La estructura ausente*: introducción a la Semiótica. Trad. Francisco Serra Cantarell. 3. ed. Barcelona: Lumen, 1986.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais*: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 37-66.

_____. Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais: questões pontuais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 14, n. 70, p. 144-161, set./out. 2006.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico.* 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

ESTACHE, Antonio. *Latin America's infrastructure experience*: policy gaps and the poor. p. 281-294. Disponível em: <http://www.cgdev.org/doc/Privatization/ch%208.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2013.

ESTADO DE MINAS GERAIS. Departamento de Estradas de Rodagem. *Edital n.º 070, de 02 de junho de 2006*. Edital de concorrência para concessão de trecho da Rodovia MG 050. Disponível em: <http://www.bnb.gov.br/content/aplicacao/desenvolvimento_em_acao/projeto_ppp/docs/edital_mg050.pdf>. Acesso em: 15 out. 2013.

ESTADO DE MINAS GERAIS. Secretaria de Transportes e Obras Públicas. Minuta de edital para concessão patrocinada para exploração dos serviços de transportes de passageiros do Metrô BH. Disponível em: <http://www.metrominas.mg.gov.br/docs/ppp/EditalPPPMetroBH.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2013.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. (Colección: Cuadernos y debates, n. 125).

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra A. Lopes Barbon. *Responsabilidade social e incentivos fiscais*. São Paulo: Atlas, 2009.

ESTORNINHO, Maria João. *A fuga para o direito privado.* Coimbra: Almedina, 1999.

ÉTIENNE, M. Jean-Michel. Les relations entre gouvernements et entreprises dans les grands projets: l'expérience française. *Colloque Franco-Vietnamien sur les grands projets*

d'infrastructures: aspects juridiques, économiques et financiers. Hanoi: Maison du droit vietnamo-française; Société de législation comparée, Hachette et Lagardère S.C.A., 1997. p. 82-86.

EZCURRA, José Luis Villar. Las infraestructuras públicas: viejos y nuevos planteamientos. In: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2001. p. 69-118.

EZCURRA, Marta Villar. La subvención como "técnica" financiera de intervención: algunas consideraciones a propósito de la ley general de subvenciones. In: *Derecho presupuestario y del gasto público:* estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala. GARCÍA-QUINTANA, César Albiñana; GONZÁLEZ, Eusebio. Madrid: Dykinson, 2008. p. 1029-1046.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária.* 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Régimen fiscal de la concesión de obra pública:* IVA, ITPAJD, ICIO e IBI. Madrid, Barcelona: Marcial Pond, 2006.

FARIA, Maria Cristina Neubern de. A interpretação das normas de imunidade tributária: conteúdo e alcance. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 36, p. 116-162, 2001.

FAUNDEZ, Julio. International economic law and development before and after neo-liberalism. *Legal studies research paper n. 2009-01*: international law, economic globalization and development. Warwick: Warwick School of Law, 2009. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1499071>. Acesso em 16 jun. 2013.

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. O federalismo fiscal brasileiro e os incentivos e benefícios fiscais, financeiros e fiscais/financeiros no ICMS Importação. In: ANAN JR., Pedro (Coord.). *Planejamento fiscal*: análise de casos. São Paulo: Quartier Latin, 2013. v. III. p. 343-369.

FERRAJOLI, Luigi. O Estado de Direito entre o passado e o futuro. In: COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (Org.). *O Estado de Direito*: história, teoria e crítica. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 417-464.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do Direito.* 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coords.). *Direito tributário*: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-285.

_____. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 715-735.

_____. Incentivos fiscais: um enfoque constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, Brasília, n. 28, p. 101-107, nov./dez. 2002.

FERRER, Juan de la Cruz. Nuevas perspectivas en la regulación de las infraestructuras. In: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2001. p. 119-160.

FIGUEIREDO, Carlos Maurício; NÓBREGA, Marcos. Lei de Responsabilidade Fiscal, regras macrofiscais e coordenação federativa: a experiência brasileira. In: *Responsabilidade fiscal*: aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 221-238.

FILLIPPOZZI, Eliana Maria. (Coord.). *Public-private partnerships in Brazil*: legal guide. São Paulo: Observador Legal, 2005.

FINN, Karine. O serviço público de fornecimento de energia elétrica no Brasil. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; BLANCHET, Luiz Alberto (coord.). *Serviços públicos:* estudos dirigidos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007. p. 229-253.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco; FERREIRA, Renata Marques. *Curso de direito da energia*: tutela jurídica da água, do petróleo e do biocombustível. São Paulo: Saraiva, 2009.

FOLLONI, André. *Ciência do direito tributário no Brasil*: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário.* Madri, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 11-34.

FRISCHMANN, Brett M. *Infrastructure*: the social value of shared resources. New York: Oxford: 2012.

FROÉS, Fernando. Infra-estrutura e serviços públicos: princípios da regulação geral e econômica. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. I. p. 509-640.

_____. Infra-estrutura pública: conceitos, importância e intervenção. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. II. p. 219-343.

FURTADO, Celso. *O mito do desenvolvimento econômico.* 3 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1996.

GABARDO, Emerson. *Interesse público e subsidiariedade.* Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GADELHA, Gustavo de Paiva. *Isenção tributária*: crise do paradigma do federalismo fiscal cooperativo. Curitiba: Juruá, 2010.

GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos*: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GALHARDO, Luciana Rosanova; ROCHA, Felipe Barboza. Lei 11.638/07: as alterações introduzidas na Lei das Sociedades por Ações e suas implicações no âmbito tributário: análise detida do novo tratamento tributário conferido às subvenções para investimento. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A*: inovações da Lei 11.638. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 233-260.

GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco*: etica, giustizia nella tassazione. Bologna: Il Mulino, 2007.

GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. Os privilégios fiscais: isenções e incentivos fiscais. *Revista de Direito Tributário,* São Paulo, n. 76, p. 215-225, 1999.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária.* 2. ed., rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011.

GARCÍA, Julio V. González. *Colaboración público-privada e infraestructuras de transporte*: entre el contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado y la atipicidad de la gestión patrimonial. Madrid, Barcelona, Buenos Aires: Marcial Pons, 2010.

_____. *Financiación de infraestructuras públicas y estabilidad presupuestaria.* Valencia: Tirant to Blanch, 2007.

GARCÍA-MORATO, Lucía López de Castro. Las tarifas eléctricas: el caso español. In: ARIÑO, Gaspar. (Ed.). *Precios y tarifas em sectores regulados.* Granada: Colmares, 2001. p. 1-46.

GETA, José María López. Prólogo. In: FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS. *Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructuras públicas:* LI Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. p. 9-10.

GIANNINI, Massimo Severo. *Diritto amministrativo.* v. 2. Milão: Giuffrè, 1988.

GLUCKSMANN, Miriam. *Structuralist analysis in contemporary social thought*: a comparison of theories of Claude Lévi-Strauss and Louis Althusser. London, Boston: Routledge and Paul Kegan, 1974.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). *Solidariedade social e tributação.* São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GOLD, Susan Dudley. *McCulloch v. Maryland:* State v Federal Power [Supreme Court Milestone]. New York: Michelle Bisson, [?].

GOLDING, Martin P. Kelsen and the concept of 'legal system'. In: SUMMERS, Robert S. *More essays in legal philosophy*: general assessments of legal philosophy. Barkeley, Los Angeles: 1971, University of California Press. p. 69-100.

GOMEZ-IBAÑEZ, José A. *Regulating infrastructure*: monopoly, contracts and discretion. Cambridge: Harvard University Press, 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda:* pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 183-187.

_____. Tributação, liberdade e propriedade. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário*: homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 241-254.

GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso. Los tributos estatales sobre el agua: los tributos de la Ley de Aguas. In: GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso; TORRES, Heleno Taveira. *Tributos, aguas e infraestructuras.* Barcelona: Atelier, 2012. p. 17-26.

GORDILLO, Agustín. *Princípios gerais de direito público.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

GRAU, Eros Roberto. A interpretação do direito e a interpretação do direito tributário. In: CARVALHO, Maria A. M. (Coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto.* Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 123-131.

_____. *A ordem econômica na Constituição de 1988.* 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

_____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito.* São Paulo: Malheiros, 2002.

GRECO, Tommaso. *Norberto Bobbio*: un itinerario intellettuale tra filosofia e politica. Roma: Universale Donzelli, 2000.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *A Constituição Federal de 1988 e o serviço público.* São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. A evolução jurídica do serviço de saneamento básico. In: OLIVEIRA, José Roberto Pimenta; DAL POZZO, Augusto Neves (Coord.). *Estudos sobre o marco regulatório de saneamento básico no Brasil.* Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 15-48.

GUARDADO, Elisabete Nunes. Telecomunicações: tributação e imunidade. In: SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães. *Tratado das imunidades e isenções tributárias.* São Paulo: Verbatim, 2011. p. 333-362.

GUASTINI, Riccardo. Das fontes às normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. La teoria generale del diritto. In: ZAGREBELSKY, Gustavo *et al. Norberto Bobbio tra diritto e politica.* Roma, Bari: Editori Laterza, 2005. p. 51-78.

GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti.* Milano: Dott A. Giuffrè Editore, 1998.

GUIMARÃES, Fernando Vernalha. *Concessão de serviço público.* São Paulo: Saraiva, 2012.

GUNTHER, Gerald. *John Marshall defenses of McCulloch v. Maryland*. Stanford: Stanford University Press, [?].

HACK, Érico. Incentivos fiscais: requisitos de concessão para um desenvolvimento regional sustentável. *Revista de Direito Empresarial,* Curitiba, n. 8, p. 79-91, jul./dez. 2007.

HARDCASTLE, Cliff; BOOTHROYD, Kate. Risks overview in public-private partnership. In: AKINTOYE, Akintola, BECK, Matthias; HARDCASTLE, Cliff. *Public-private partnerships*: managing risks and opportunities. Oxford: Blackwell Publishing, 2003. p. 31-57.

HART, H. L. A. A doutrina Kelseniana da unidade do Direito. In: _____. *Ensaios sobre teoria do direito e filosofia.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 348-385.

_____. *O conceito de direito.* 4. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2005.

HAURIOU, Maurice. *Précis élémentaire de droit administratif.* 4. ed. Paris: Librairie du Recueil Sirey, 1937.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario.* Trad. e estudo preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, 2005.

HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

HIGGENS-EVENSON, R. Rudy. *The price of progress*: public services, taxation, and the american corporate state, 1877 to 1829. Baltimore, London: Johns Hopkins, 2003.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de renda das empresas*: interpretação e prática. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The cost of rights*: why liberty depends on taxes. New York, London: W. W. Norton & Company, 1999.

HORVATH, Estevão. Regime tributário das remunerações de serviços e parcerias público-privadas, *Revista de Direito Tributário*, a. 98, São Paulo, 2007, Malheiros, p. 159-163.

IANNI, Octavio. *A sociologia e o mundo moderno.* Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

IBAÑEZ, André Pereira. Imunidade tributária recíproca: a experiência do direito norte-americano. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. (Org.) *Imunidades tributárias e direitos fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 29-53.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias.* São Paulo: Atlas. 2000.

IMRAN, Muhammad; NIAZI, Javeria. Infrastructure and growth. *The Pakistan Development Review*, Islamabad, v. 50, n. 4, p. 355-364, 2011. Disponível em: <http://go.galegroup.com/ps/i.do?id=GALE%7CA334708949&v=2.1&u=capes58&it=r&p=AONE&sw=w>. Acesso em: 31 ago. 2013.

IRWIN, Timothy. *Public money for private infrastructure*: deciding when to offer guarantees, output-bases subsidies, and other fiscal support. [Word Bank Working Paper n. 10]. Washington: World Bank Publications, 2003. p.1-64.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Ariovaldo dos. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC. FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 2010.

IZQUIERDO, Rafael. Estudio preliminar: nuevo modelo de gestión y financiación de infraestructuras. In: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras*. Madrid: Editorial Montecorvo, 2001. p. 13-32.

JARACH, Dino *O fato imponível*: teoria geral do direito tributário substantivo. 2. ed., rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

JESUS, Isabela Bonfá de. Critérios gerais da imunidade aplicada no conceito de instituição de educação e assistência social. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). *Imunidades tributárias.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 137-149.

JESUS, Ricardo Bonfá de. Imunidade da sociedade de economia mista. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). *Imunidades tributárias.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 232-233.

JURUENA, Marcos. Agências reguladoras. In: RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). *Novos rumos do direito do petróleo.* Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, Curitiba: Renovar, 2009. p. 361-393.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Concessões de serviços públicos.* São Paulo: Dialética, 1997.

_____. *Curso de direito administrativo.* 8. ed., rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Forum, 2012.

_____. Serviço público no direito brasileiro. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. I. p. 375-407.

_____. Serviço público no direito brasileiro. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquiria Batista dos. *Direito administrativo econômico.* São Paulo: Atlas, 2011. p. 369-392.

JUSTEN, Monica Spezia. *A noção de serviço público no direito europeu.* São Paulo: Dialética, 2003.

KALDOR, N. Taxação e desenvolvimento econômico. BÉNARD, J. et. al. *Programação do desenvolvimento econômico.* São Paulo: Pioneira, 1969. p. 69-86.

KELLAS, Graham. Natural gas: experience and issues. In: DANIEL, Philip; KEEN, MICHAEL; MCPHERSON, Charles. *The taxation of petroleum and minerals*: principles, problems and practice. p. 163-183.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito.* 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

LAFER, Celso. Apresentação à edição brasileira. In: BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*: novos estudos de teoria do direito. Barueri, SP: Manole, 2007. p. LI-LVII.

LANDAU, Elena; SAMPAIO, Patrícia. Introdução: o setor elétrico em uma visão introdutória. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 1-26.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário*: teoria geral do tributo. Barueri, SP; Madrid, ES: Manole; Marcial Pons, 2007.

LEITE, Sara Jane. *Regulação jurídica dos serviços autorizados*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

LEMOS, Luiz Antônio de Maia. A estrutura contratual da indústria de transporte de gás. In: RIBEIRO, Marilda Rosado de Sá (Org.). *Novos rumos do direito do petróleo.* Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, Curitiba: Renovar, 2009. p. 209-225.

LENT, George E. Tax incentives in developing countries. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Milano, a. XXIX, n. 1, p. 3-19, mar. 1970.

LEOPOLDO, Ane Caroline Kruger de Lima. A interpretação das imunidades. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. (Org.) *Imunidades tributárias e direitos fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 11-27.

LERUTH, Luc E. Public-private cooperation in infrastructure development: a principal-agent story of contingent liabilities, fiscal risks, and other (un)pleasant surprises. *Networks and Spatial Economics*, [S.l.], v. 12, p. 223-237, 2012.

LIKOSKY, Michael B. *Law, infrastructure and human rights.* New York: Cambridge, 2006.

LIRA, Laura Fernandes de Lima. A radiodifusão como serviço público: consequências para a possibilidade jurídica de imposição de cotas de conteúdo nacional, *Revista de Direito, Estado e Telecomunicações*, v. 2, n. 1, p. 103-160, 2010.

LOSANO, Mario G. Hans Kelsen: una biografía cultural mínima. *Derechos y Libertades*: Revista del Instituto Bartolomé de Las Casas, Madrid, n. 14, p. 113-127, enero 2006.

_____. *Sistema e estrutura no direito*. Trad. Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2010. v. 2: O Século XX.

_____. *Sistema e estrutura no direito.* Trad. Luca Lamberti. São Paulo: Martins Fontes, 2011. v. 3: Do Século XX à pós-modernidade.

LOZANO, Ana María Juan; MÁRQUEZ, Jesús Rodríguez. La financiación privada de infraestructuras públicas: una visión general. In: FUNDACIÓN PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS. *Las nuevas fórmulas de financiación de infraestructuras públicas:* LI Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. p. 11-35.

LUCIANI, Massimo. Il dissolvimento della retroattività: una questione fondamentale del diritto intertemporale nella prospettiva delle vicende delle leggi di incentivazione economica. *L'economia e la legge*, Milano, p. 1-60, dic. 2006.

LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad.* México: Universidad Iberoamericana, 2002.

_____. The self-reproduction of law and its limits. In: TEUBNER, Gunther (Ed.). *Dilemmas of law in the Welfare State.* Berlin; New York: Walter de Gruyter, 1985. p. 111-127.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções tributárias.* São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Tributação e direitos fundamentais. In: FOLMANN, Melissa (Coord.). *Tributação e direitos fundamentais*: propostas de efetividade. Curitiba: Juruá, 2006. p. 159-179.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* 18. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. Serviços públicos e tributação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 265-297.

_____. Serviços públicos e tributação. *Interesse Público*, Belo Horizonte, a. VI, n. 25, p. 81-100, 2005.

MANCINI, Marcelo Tadeu. *Planejamento urbano baseado em cenários de mobilidade sustentável.* Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2009.

MANECHINI, Guilherme. 5 trilhões de reais em 20 anos. *Anuário Exame*: Infraestrutura: 2013-2014, São Paulo. p. 25-30.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. Trad. Allan Vidigal Hastings e Elisete Paes e Lima. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MARCOU, Gérard. Le partenariat public-privé: retrait ou renouveau de l'intervention publique? In: *Partenariat public-privé et collectivités territoriales.* Paris: Documentaion Fraçaise, 2002. p. 13-50.

MARGALIOTH, Yoram. Tax competition, foreign direct investments and growth: using the tax systems to promote developing countries. *Virginia Tax Review*, v. 23, n. 157, p. 157-200, jan. 2003.

MARINS, Vinicius. Legislação das PPPs alteradas. *Diário do Comércio*, 21 fev. 2013. Disponível em: <http://www.diariodocomercio.com.br/noticia.php?tit=legislacao_das_ppps_alterada&id=11464>. Acesso em: 11 out. 2013.

MARMELSTEIN, George. *Curso de direitos fundamentais.* 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. A boa notícia das parcerias público-privadas de irrigação. *Valor Econômico,* São Paulo, 16 jul. 2008, p. A-12.

_____. A nova regulação dos serviços públicos. *Revista de Direito Administrativo,* Rio de Janeiro, n. 228, p. 13-29, abr./jun. 2002.

_____. A nova regulamentação dos serviços públicos. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico,* Salvador, n. 1, fev./abr. 2005, p. 1-18. p. 7. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/artigo/floriano-de-azevedo-marques-neto/a-nova-regulamentacao-dos-servicospublicos>. Acesso em: 17 jun. 2013.

_____. Agências reguladoras no setor de energia entre especialidade e eficiência. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 57-80.

_____. As parcerias público-privadas no saneamento ambiental. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico,* Salvador, n. 2, maio./jul. 2005, p. 1-38. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-2-MAIO-2005-FLORIANO%20AZEVEDO.pdf>. Acesso em: 25 set. 2013.

_____. *Bens públicos*: função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

_____. Concessão de serviço público sem ônus para o usuário. In: WAGNER JUNIOR, Luiz Guilherme Costa. *Direito público:* estudos em homenagem ao Professor Adilson Abreu Dallari. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 331-351.

_____. Os contratos de parceria público-privada (PPP) na implantação e ampliação de infraestruturas. In: SILVA, Leonardo Toledo da (Coord.). *Direito e infraestrutura*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 281-302.

_____. Reajuste e revisão nas parcerias público-privadas: revisitando os riscos nos contratos de delegação. In: SOUZA, Mariana Campos de (Coord.). *Parceria público-privada:* aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 53-85.

_____. Regulação estatal e autorregulação na economia contemporânea. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, v. 9, n. 33, p. 79-94, jan. 2011.

_____. *Regulação estatal e interesses públicos.* São Paulo: Malheiros, 2002.

MARRARA, Thiago. *Bens públicos, domínio urbano, infra-estruturas.* Belo Horizonte: Fórum, 2007.

MARTÍNEZ, Juan Miguel de la Cuétara. Las políticas de telecomunicaciones en Iberoamérica: balance, oportunidades y ajustes pendientes. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, Madrid, n. 27, p. 561-587, set. 2006.

_____. Precios y tarifas en sectores regulados. In: ARIÑO, Gaspar. (Ed.). *Precios y tarifas em sectores regulados.* Granada: Colmares, 2001. p. 87-119.

_____. Sobre las infraestructuras en red. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, Madrid, n. 1, p. 13-46, jun. 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: _____. (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 29-49.

_____. *Teoria da imposição tributária.* 2. ed. São Paulo: LTr, 1998.

MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributação, propriedade e igualdade fiscal sob elementos de Direito e Economia.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MARTINS, Natanael. Incentivos a investimentos: isenção ou redução de impostos : tratamento jurídico-contábil aplicável, *Revista de Direito Tributário*, n. 61, São Paulo, Malheiros, p. 174-186, 1994.

MATOS, Nuno Albuquerque. Financiamento dos serviços de interesse económico geral: revisita ao acórdão Altmark. *Revista de Ciências Jurídicas e Econômicas*, v. 4, p. 95-132, 2012.

MATTOS, Aroldo Gomes de. O imposto de renda frente ao ICMS remitido como subvenção para investimento, *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, a. 4, n. 15, p. 191-196, abr./jun. 1996.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito.* 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MEDAUAR, Odete; OLIVEIRA, Gustavo Justino. *Consórcios públicos*: comentários à Lei 11.107/2005. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro.* 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* 3. ed. 13. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Curso de direito administrativo.* 15. ed., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003; e 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. Privatização e serviços públicos. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 22, 1998. p. 172-180.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS:* aspectos teóricos e práticos. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MELO, Suzana Soares. *As parcerias público-privadas e a tributação da remuneração do parceiro privado.* Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

_____. ISS sobre serviços bancários: alcance dos serviços previstos no Dec.-lei 406/1968 e na LC 116/2003. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, a. 12, n. 46, p. 214-219, out./dez. 2009.

_____. Juros sobre o capital próprio e a (não) incidência do PIS e da COFINS. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, a. 11, n. 39, p. 129-138, jan./mar. 2008.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária.* São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Poder de tributar, isenção e imunidade: 1ª parte. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, a. 14, n. 15, p. 95-118, abr./jun. 1996.

MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário. In: BARRAL, Welber (Org.). *Direito e desenvolvimento*: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento. São Paulo: Singular, 2005. p. 225-258.

MIGUEL, Alfonso Ruiz. Estudio preliminar: Bobbio y el positivismo jurídico italiano. In: BOBBIO, Norberto. *Contribución a la teoría del derecho*. Trad. Alfonso Ruiz Miguel. Valencia: Fernando Torres Editor, 1980. p. 15-58.

MINATEL, José Antonio. Subvenções públicas: registros contábeis e reflexos tributários a partir da Lei nº 11.638/07, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 159, p. 41-61, dez. 2008.

MIRAGEM, Bruno. *A nova administração pública e o direito administrativo.* 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional.* T. II. 4. ed., rev. e actual. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

MODESTO, Paulo. Reforma do Estado, formas de prestação de serviços ao público e parcerias público-privadas: demarcando as fronteiras de "serviço público", "serviço de relevância pública" e "serviços de exploração econômica" para as parcerias público-privadas. In: SUNDFELD, Carlos Ari. *Parcerias público-privadas.* São Paulo: Malheiros, 2005. p. 433-486.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. Creatividad en la investigación jurídica: un modelo aplicado al Derecho Financiero y Tributario. *Impuestos*: revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Madrid, n. II, p. 137-143, 2006.

_____. *La exención tributaria.* Madrid: Colex, 1990.

MONTEIRO, Vera. Três anos da lei de parceria público-privada. In: SOUZA, Mariana Campos de (Coord.). *Parceria público-privada:* aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 225-256.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, jul. 1998, p. 19-40.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. Subvenções concedidas pelo Poder Público às Leis 11.638/07 e 11.941/09. In: FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Aspectos tributários da nova lei contábil*: Lei 11.638/07: com a Lei 11.941/09. São Paulo: MP Editora, 2010. p. 291-317.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. *Poder, direito e Estado*: o Direito Administrativo em tempos de globalização. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

_____. *Quatro paradigmas do direito administrativo pós-moderno*: legitimidade, finalidade, eficiência, resultados. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MOREIRA, Cristina Lino. *Tributabilidade do serviço público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MORENO, Alfonso Pérez; MARTÍN, Encarnación Montoya. Formas organizativas del sector empresarial del Estado. In: BOLETIM DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA. *Os caminhos da privatização da Administração Pública* [VI Colóquio Luso-Espanhol de Direito Administrativo]. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 59-110.

MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo.* 4. ed. Porto Alegre: Sulina, 2011.

MORIN, Edgar; LE MOIGNE, Jean-Louis. *A inteligência da complexidade.* São Paulo: Fundação Petrópolis, 2000. p. 132.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Função social do tributo: uma imposição constitucional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 19, v. 97, p. 49-63, mar./abr. 2011.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Eficácia nas concessões, permissões e parcerias.* Belo Horizonte: Del Rey, 2007. p. 506-511.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário.* São Paulo: Max Limonad, 2001.

NABAIS, Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos.* Coimbra: Almedina, 1998.

_____. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional:* Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 1033-1066.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal.* 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

NAKHLE, Carole. Petroleum fiscal regimes: evolution and challenges. In: DANIEL, Philip; KEEN, MICHAEL; MCPHERSON, Charles. *The taxation of petroleum and minerals*: principles, problems and practice. London, New York: Routledge, 2010. p. 89-121.

NATIONAL RESEARCH COUNCIL. *Infrastructure for the 21st Century*: framework for a research agenda. Washington, D.C.: The National Academies Press, 1987.

NERY, Ana Rita de Figueiredo. *A causa do contrato administrativo*: análise do conteúdo contratual como parâmetro de aplicação do princípio da eficiência. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

NISHIOKA, Alexandre Naoki; MELO, Suzana Soares. Reflexões sobre o imposto de renda nas operações de permuta. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 27, p. 296-283, 2012.

NÓBREGA, Marcos. *Direito da infraestrutura*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

NÓBREGA, Marcos; FIGUEIREDO, Carlos Maurício. Renúncia de receita, guerra fiscal e *tax expenditure*: uma abordagem do artigo 14 da LRF. In: *Responsabilidade fiscal:* aspectos polêmicos. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 109-133.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Notas a propósito das imunidades tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, a. 12, v. 59, p. 107-120, nov./dez. 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário.* 14. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

NORTH, Douglas C. *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico.* 1. reimp. México: Fondo de Cultura Económica, 1995.

NOVELLO, Guilherme Lautenschlaeger. Subvenções para investimento e a nova realidade contábil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis*: aproximações e distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2012. 3. v. p. 157-168.

NOVOA, César Garcia. Apuntes sobre la tributación de las telecomunicaciones en España. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário das telecomunicações.* São Paulo: IOB Thomson; ABETEL, 2004. p. 109-165.

NUNES, Avelãs. *Industrialização e desenvolvimento*: a economia política do 'modelo brasileiro de desenvolvimento'. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

OLIVEIRA FILHO, Luiz Chrysostomo de. Financiamento de longo prazo e mercado de capitais em investimentos de infraestrutura: novas concessões e parcerias público-privadas. In: OLIVEIRA, Gesner; OLIVEIRA FILHO, Luiz Chrysostomo de. *Parcerias público-privadas:* experiências, desafios e propostas. Rio de Janeiro: LTC, 2013. p. 357-386.

OLIVEIRA, António Cândido de. Empresas municipais e intermunicipais: entre o público e o privado. In: BOLETIM DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA. *Os caminhos da privatização da Administração Pública* [VI Colóquio Luso-Espanhol de Direito Administrativo]. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 131-146.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário*: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Constitucionalização do direito administrativo:* o princípio da juridicidade, a releitura da legalidade administrativa e a legitimidade das agências reguladoras. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Delegação e avocação administrativas.* 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. *Curso de direito financeiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda.* São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Visão geral da Lei n.º 11638 e dos seus impactos na tributação. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da lei das S/A*: inovações da Lei 11.638. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 461-489.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento da Assembleia Geral das Nações Unidas*. Resolução n.º 41/128, Assembleia Geral da Organização das Nações Unidas, 4 de dezembro de 1986. Disponível em: <http://www.un.org/en/events/righttodevelopment/declaration.shtml>. Acesso em: 1º set. 2013.

ORTIZ, Gaspar Ariño. Infraestructuras: nuevo marco legal. In: ARIÑO & ALMOGUERA ABOGADOS. *Nuevo derecho de las infraestructuras.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2001. p. 33-51.

_____. Introducción: sobre la naturaliza de la tarifa y su posible revisión judicial. In: ARIÑO, Gaspar. (Ed.). *Precios y tarifas em sectores regulados.* Granada: Colmares, 2001. p. IX-XIX.

_____. *Principios de derecho público económico.* Granada: Camares, 1999.

ORTIZ, Marcos Tranchesi. *Taxas e extrafiscalidade na Constituição.* Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

ORTOLAN, Marcelo Augusto Biehl. A imunidade tributária recíproca sobre os serviços públicos vista pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: GONÇALVES, Guilherme de Salles; GABARDO, Emerson (Coord.). *Direito da infraestrutura*: temas da organização do Estado, serviços públicos e intervenção administrativa. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 201-221.

_____. Reforma administrativa, infraestruturas e instrumentos de gestão interfederativa de serviços públicos. In: GONÇALVES, Guilherme de Salles; GABARDO, Emerson (Coord.). *Direito da infraestrutura*: temas da organização do Estado, serviços públicos e intervenção administrativa. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 135-158.

OTERO, Paulo. Coordenadas jurídicas da privatização da Administração Pública. In: BOLETIM DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA. *Os caminhos da privatização da Administração Pública* [VI Colóquio Luso-Espanhol de Direito Administrativo]. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 31-57.

PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. *Regime jurídico público e privado nos contratos administrativos*: pontos de aproximação e afastamento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

PARISI, Fernanda Drummond. Imunidade e os “livros-brinquedo”. In: CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.); MORETI, Daniel (Org.). *Imunidades tributárias.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 89-107.

PARKER, Edwin B. Developing third world telecommunications markets. *Information Society*: an International Journal, [S.l.], v. 8, p. 147-167, 1992.

PASCUAL, Juan José Montero. Regulación, desregulación y la última crisis del servicio público. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, Madrid, n. 30, p. 441-466, sept. 2007.

PAULA JUNIOR, Aldo de. O princípio da igualdade no direito tributário e a decisão da (in)constitucionalidade nele fundamentada: análise de alguns casos concretos. In:

BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Cleso de Barros (Coord.) *Tributação e direitos fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ.* São Paulo: Saraiva, 2012. p. 31-52.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito administrativo.* 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda:* pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. I.

PELUSO, Antonio Cezar (Org.). *As Constituições do Brasil*: 1824. 1891, 1934, 1937, 1946, 1967, 1988 e suas emendas. Barueri, SP: Manole, 2011.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. O processo licitatório das parcerias público-privadas (PPP) na Lei 11.079/2004. In: TALAMINI, Eduardo; JUSTEN, Monica Spezia (Coord.). *Parcerias público-privadas:* um enfoque multidisciplinar. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 198-239.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. *Usuários de serviços públicos*: usuários, consumidores e os aspectos econômicos dos serviços públicos. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

PEREZ LUÑO, Antonio Enrique. *La seguridad jurídica.* 2. ed., rev. e atual. Barcelona: Ariel, 1994.

PÉREZ, Adolfo Carretero. Las subvenciones publicas en la ley general presupuestaria. In: BALLESTER, Eladio (Coord.). *Derecho de sucesiones*: aspecto civil y fiscal. 2. ed. Madrid: Edersa, 1989. p. 419-443.

PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PETERSEN, John E.; HOLSTEIN, Catherine; WEISS, Barbara. The future of infrastructure needs and financing. In: LAMB, Robert; LEIGLAND, James; RAPPAPORT, STHEPHEN. *The handbook of municipal bonds and public finance.* New York: New York Institute of Finance, 1993. p. 724-787.

PIERCE, Charles S. *Semiótica.* 3. ed. São Paulo: Perspectiva, 2003.

PINHEIRO, Armando Castelar. Momento de definição na infraestrutura brasileira. In: OLIVEIRA, Gesner; OLIVEIRA FILHO, Luiz Chrysostomo de. *Parcerias público-privadas:* experiências, desafios e propostas. Rio de Janeiro: LTC, 2013. p. 103-121.

_____. Regulatory reform in Brazilian infrastructure: where do we stand? *Texto para discussão*, n. 964, Brasília, IPEA, p. 1-29, jul. 2003.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. *Direito, economia e mercados.* 4. tir. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. 293-353.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 342-343.

PIRES, Adriano; SCHECHTMAN, Rafael. Gás natural: fundamentos da indústria e do mercado no Brasil. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 327-364.

PÍTSICA, Diogo Nicolau. *Imunidade tributária recíproca:* aspectos legais e estratégicos a uma gestão orçamentária. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

PIZOLIO, Reinaldo. *Competência tributária e conceitos constitucionais.* São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. Imposto de renda pessoa jurídica e subvenções para investimentos. *Revista Dialética de Direito Tributário,* São Paulo, n. 52, p. 147-158, jan. 2000.

PIZZORUSSO, Alessandro. Interesse pubblico e interessi pubblici. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, Milano, n. 26, p. 57-87, mar. 1972.

POMPEU, Cid Tomanik. *Autorização administrativa.* 3. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

POPPER, Karl. *Conjectures and refutations*. London, New York: Taylor & Francis Group, 2002.

PORTELLA, Simone de Sá. *As imunidades tributárias na jurisprudência do STF*. São Paulo: Baraúna, 2009.

POSNER, Richard. *Economic analysis of Law*. New York: Aspen, 1977.

POZZOLI, Lafayette. A função promocional do Direito. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, São Paulo, a. 4, n. 7, p. 161-169, jan./jul. 2001.

PRADO, Mariana Mota. What is Law & Development? *Revista Argentina de Teoría Jurídica*, Buenos Aires, v. 11, n. 1, p. 1-20, oct. 2010.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Manual de contabilidade:* IFRS/CPC: reconhecimento de receitas, contratos de construção e concessão, agricultura e divulgação das partes relacionadas. São Paulo: Saint Paul, 2011.

QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos Santos. O setor público. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes;

SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. I. p. 129-300.

QUINTANA, Alexandre Costa; MACHADO, Daiane Pias; QUARESMA, Jozi Cristine da Costa; MENDES, Roselaine da Cruz. *Contabilidade pública*: de acordo com as novas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

RABELO NETO, Luiz Octavio. *Benefícios fiscais como instrumento das medidas de ação afirmativa.* São Paulo: Letras Jurídicas, 2013.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do Direito*. Trad. L. Cabral de Moncada. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1974.

RAGAZZO, Carlos Emmanuel Joppert. *Regulação jurídica, racionalidade econômica e saneamento básico.* Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A natureza jurídica das imunidades tributárias. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 7, n. 27, p. 47-55, abr./jun. 1999.

RAMOS, Dircêo Torrecillas. *O federalismo assimétrico.* 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

RAWLS, John. *A theory of justice.* Oxford: Oxford University Press, 1980.

REALE, Miguel. Direito e planificação. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. v. 6. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 739-744.

_____. *Paradigmas da cultura contemporânea.* 2. ed., rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Teoria do direito e do Estado.* São Paulo: Saraiva, 2003.

REBOLLO, Luis Martín. Servicios públicos y servicios de interés general: la nueva concepción y operatividad del servicio público en el derecho administrativo español. In: MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo (coord.). *Uma avaliação das tendências contemporâneas do direito administrativo*: obra em homenagem a Eduardo Garcia de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, São Paulo, 2003. p. 85-113.

REGO, George Browne. O problema das grandes dicotomias: uma reflexão a partir do pragmatismo filosófico de Dewey acerca do método científico e suas implicações sociais, morais e jurídicas: uma homenagem ao Professor Tercio Sampaio Ferraz Jr. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (Org.). *Filosofia e teoria geral do direito*: homenagem ao Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 431-448.

REICH, Norbert. Intervenção do Estado na economia. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 745-776.

REIGADA, Antonio Troncoso. Dogmática administrativa y derecho constitucional: el caso del servicio público. *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, n. 57, p. 87-164, sep./dic. 1999.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO JR., J. Teixeira. *A Lei n. 4320 comentada e a lei de responsabilidade fiscal.* 33. ed. Rio de Janeiro: IBAM e Lúmen Juris, 2010.

RENNÓ, Marília; SAMPAIO, Patrícia. Transmissão de energia elétrica: apresentação do modelo brasileiro. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 301-325.

REZENDE, Fernando. Tributação e competitividade. In: VELLOSO, João Paulo dos Reis (Coord.). *A crise mundial e a nova agenda de crescimento.* Rio de Janeiro: José Olympio, 1999. p. 317-336.

RIBAS, Paulo Henrique. O serviço público como meio de concretização de direitos fundamentais. In: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; BLANCHET, Luiz Alberto (coord.). *Serviços públicos*: estudos dirigidos. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007. p. 65-105.

RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves. Interesse público: um conceito jurídico determinável. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (Coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo.* São Paulo: Atlas, 2010. p. 103-119.

RIBEIRO, Maurício Portugal. Concessões e PPPs: melhores práticas em licitações e contratos. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. *Contabilização pública do aporte e da contraprestação em PPP e o seu controle fiscal.* Disponível em: <http://pt.slideshare.net/portugalribeiro/a-lei-12766-e-o-controle-fiscal-das-pp-ps-final-env>. Acesso em: 28 dez. 2013.

RIBEIRO, Mauricio Portugal; GALÍPOLO, Gabriel; PRADO, Lucas Navarro. *Explicando a MP 575/12 a especialistas e não especialistas.* Disponível em: <http://www.pppbrasil.com.br/portal/content/artigo-explicando-mp-57512-especialistas-e-n%C3%A3o-especialistas>. Acesso em 08 dez. 2013.

RIBEIRO, Maurício Portugal; PRADO, Lucas Navarro. *Comentários à Lei de PPP*: parceria público-privada: fundamentos econômico-jurídicos. São Paulo: SBDP e Malheiros, 2007.

RIBEIRO, Maurício Portugal; PRADO, Lucas Navarro; PINTO JUNIOR, Mario Engler. *Regime diferenciado de contratação*: licitação de infraestrutura para Copa do Mundo e Olimpíadas. São Paulo: Atlas, 2012.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Ação afirmativa: o conteúdo democrático do princípio da igualdade jurídica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 33, n. 131, p. 283-295, jul./set. 1996.

ROCHA, Iggor Gomes. Doação onerosa de imóveis públicos: instrumento de política urbana e de fomento à infraestrutura. In: GONÇALVES, Guilherme de Salles; GABARDO, Emerson (Coord.). *Direito da infraestrutura*: temas da organização do Estado, serviços públicos e intervenção administrativa. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 72-96.

ROCHA, Leonel Severo. *Da epistemologia jurídica normativista ao construtivismo sistêmico.* p. 1-33. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/introducaoaautopoieseleonel2012_3.pdf >. Acesso em: 26 maio 2013.

ROJAS, Francisco José Villar. La contraprestación económica por los servicios e infraestructuras privadas de interés general. *Revista del Derecho de las Telecomunicaciones e Infraestructuras en Red*, Madrid, n. 6, p. 107-148, out. 1999.

_____. Privatización de grandes servicios públicos. In: BOLETIM DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA. *Os caminhos da privatização da Administração Pública* [VI Colóquio Luso-Espanhol de Direito Administrativo]. Coimbra: Coimbra Editora, 2001. p. 206-222.

ROLIM, João Dácio; ROLIM, Maria João Carreiro. Desenvolvimento e princípios da tributação: o desafio de financiar serviços públicos de infra-estrutura em mercados competitivos: um exemplo europeu. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fábio Luiz; CATARINO, João Ricardo (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*: homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 214-264.

ROLIM, Maria João. Tributação e financiamento de obrigações públicas no setor elétrico. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 389-414.

ROSS, Alf. *Direito e justiça*. Bauru, SP: Edipro, 2003.

ROSSI, Giampaolo. Pubblico i privato nell'economia di fine secolo. In: AMORISINO, Sandro (Coord.). *Le trasformazioni del Diritto Amministrativo*: scritti degli allievi per gli ottanta anni di Massimo Severo Giannini. Milano: Giuffrè: 1995. p. 221-253.

ROTHMANN, Gerd Willi. A guerra fiscal dos Estados na (des)ordem tributária e econômica da Federação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário e*

ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 471-494.

SABBAG, Eduardo. *Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos*: uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SADDY, A.; MARTÍNEZ, Aurilivi Linares (Coord.). *Direito das infraestruturas*: um estudo dos distintos mercados regulados. São Paulo: Lumen Juris, 2011.

SADDY, Andre; ROLIM, João Dácio. Regime jurídico de recursos públicos relacionados à parceria público-privada (PPP) para construção de obras e prestação de serviços: Leis nºs 11.637/2008 e 11.941/2009 sobre as subvenções para investimento, e Lei nº 11.079/2004, com a redação da Lei nº 12.766, de 30 de dezembro de 2012, sobre o regime jurídico da PPP. *Revista Dialética de Direito* Tributário, São Paulo, n. 218, p. 142-158, nov. 2013.

SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal.* 3. ed. São Paulo: Coimbra Editora, 2007.

SÁNCHEZ, Rafael Caballero. *Infraestructuras en red y liberalización de servicios públicos*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública, 2003.

SANFIEL, Andrés M. González. *Un nuevo régimen para las infraestructuras de dominio público.* Madrid: Editorial Montecorvo, 2000.

SANTA CATARINA. Secretaria da Fazenda. Solução de Consulta n.º 098/2011. Aprovada em 22 ago. 2011. Diário Oficial do Estado de Santa Catarina de 22 set. 2011. Disponível em: <http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2011/con_11_098.htm>. Acesso em: 17 dez. 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no Direito Tributário. I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. IBET. *Justiça tributária*: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. Vitória: Consultime, OAB/ES, Sindifiscal, 1998, p. 125-147.

SANTOS, Manoel Lourenço dos. Aspectos jurídicos dos incentivos fiscais. *Revista do Curso de Direito*, Fortaleza, v. 21, n. 2, p. 151-154, jul./dez. 1980.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed., rev., atual. e ampl. 3. tir. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição de 1988*. 4. ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SARMENTO, Daniel. A trajetória da dicotomia público/privado. *Revista Trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, a. 6, v. 22, p. 239-257, abr./jun. 2005.

SCHAPIRO, Mario Gomes. Repensando a relação entre Estado, Direito e Desenvolvimento: os limites do paradigma *rule of law* e a relevância das alternativas institucionais. *Revista Direito GV 11*, São Paulo, v. 6, n. 1, p. 213-252, jan./jun. 2010.

SCHIRATO, Vitor Rhein. *Livre iniciativa nos serviços públicos.* Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário.* São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. v. 11. p. 241-271.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.* Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma tributação ao poder de tributar. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). *Tributação, justiça e liberdade*: homenagem da Associação Paulista de Estudos Tributários a Ives Gandra da Silva Martins. Curitiba: Juruá, 2005. p. 391-410.

_____. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério de sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Princípios e limites da tributação 2.* São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 139-164.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Subvenções para investimento e parceria público-privada. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 27, p. 480-493, 2012.

SCHWIND, Rafael Wallbach. Alterações na lei das parcerias público-privadas pela lei 12.766, *Migalhas*. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI171542,101048-Alteracoes+na+lei+das+parcerias+publicoprivadas+pela+lei+12766>. Acesso em: 11 out. 2013.

_____. *Remuneração do concessionário*: concessões comuns e parcerias público-privadas. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental*: extrafiscalidade e função promocional do Direito. Curitiba: Juruá, 2011.

SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade.* Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

_____. Reforma jurídica e reforma judicial no processo de desenvolvimento. In: BARRAL, Welber (Org.). *Direito e desenvolvimento*: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento. São Paulo: Singular, 2005. p. 13-30.

_____. *What is the role of legal and judicial reforms in the development process.* Speech to the World Bank Conference, june 5, 2000. p. 1-29. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/INTLAWJUSTINST/Resources/legalandjudicial.pdf>. Acesso em: 15 set. 2013.

SGARBI, Adrian. *Clássicos de teoria do direito*: John Austin, Hans Kelsen, Alf Ross, Herbert L. A. Hart, Ronald Dworkin. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SHAH, Anwar. Overview. In: _____. (Ed.). *Public services delivery.* Washington: The World Bank, 2005. p. XXIII-XXXVIII..

SHINOHARA, Daniel Yoshio; SAVOIA, José Roberto Fernandes. *Parcerias público-privadas no Brasil.* Barueri, SP: Manole, 2008.

SILVA NETO, Orlando Celso da; BARBOSA, Alessandra Cristobal Rios. Notas sobre o alcance e a efetiva desoneração tributária instituída pelo REIDI: Regime Especial para Desenvolvimento em Infraestrutura. *Revista Dialética de Direito Tributário,* São Paulo, n. 207, p. 116-125, dez. 2012.

SILVA, José Afonso da Silva. *Aplicabilidade das normas constitucionais.* 6. ed., 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Curso de direito constitucional positivo.* 10. ed., rev. São Paulo: Malheiros, 1994.

SILVA, L. G. Nascimento. Lei e desenvolvimento. *Revista Forense,* Rio de Janeiro, a. 68, v. 238, p. 375-379, abr./maio 1972.

SILVA, Leonardo Toledo da. Notas introdutórias. _____ (Coord.). *Direito e infraestrutura*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 13-15.

SILVA, Rejane Porcino. A compatibilidade jurídica da Lei 12..351/2010 e a Constituição, *Juris Way*, p. 1-9, abr. 2012. p. 8. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=7559>. Acesso em: 27 out. 2013.

SILVA, Wilson Melo. Da não isenção e da não imunidade fiscal dos bens das autarquias. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, n. 2, p. 126-148, 1955.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência.* São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SIMONE, Diego Caldas R de. *Segurança jurídica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária.* São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. Breve apresentação do novo marco regulatório do setor elétrico brasileiro. In: LANDAU, Helena (Coord.). *Regulação jurídica do setor elétrico.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 325-259.

_____. Ordem econômica na Constituição. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional:* Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 725-738.

SOUZA JUNIOR, Suriman Nogueira de. *Regulação portuária*: a regulação jurídica dos serviços públicos de infra-estrutura portuária no Brasil. São Paulo: Saraiva, 2008.

SOUZA, Mariana Campos de. As parcerias público-privadas à luz do artigo 175 da Constituição Federal. In: _____. (Coord.). *Parceria público-privada:* aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 149-164.

SOUZA, Rodrigo Pagani de. A experiência brasileira nas concessões de saneamento básico. In: SUNDFELD, Carlos Ari. *Parcerias público-privadas.* São Paulo: Malheiros, 2005. p. 326-356.

SPITZCOVISK, Celso. Princípios do direito administrativo econômico. In: CARDOZO, José Eduardo Martins; QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquíria Batista dos. (Org.). *Curso de direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2006. v. I. p. 33-100.

STEINMETZ, Wilson. O dever de aplicação imediata de direitos e garantias fundamentais na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e nas interpretações da literatura especializada. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal*: balanço e crítica. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 113-130.

STRAUB, Stéphane. Infrastructure and development: a critical appraisal of the macro-level. *Literature Journal of Development Studies*, v. 47, n. 5, p. 683-708, maio 2011.

STRECK, Lenio Luiz. Ainda a questão da função social da dogmática jurídica: um tributo hermenêutico a Tércio Sampaio Ferraz Jr. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (Org.). *Filosofia e teoria geral do direito*: homenagem ao Professor Tercio Sampaio Ferraz Junior. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 719-753.

STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira. (Org.) *Imunidades tributárias e direitos fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 129-147.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de direito público.* 4. ed., 4. tir., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 138-142.

_____. Introdução às agências reguladoras. In: _____ (Coord.). *Direito administrativo econômico.* São Paulo: Malheiros, 2000. p. 17-38.

SZYSZCZAK, Erika. Financing services of general economics interest. *The Modern Law Review*, a. 6, v. 67, a. 6, p. 982-992, 2004.

TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 285-303.

TACCONE, Juan José. Inversion privada en infraestructura en el Mercosur. In: PIAGGI, Ana Isabel; ESTOUP, Luis Alejandro (Coord.). *Derecho mercantil contemporáneo*: comercio electrónico, arbitraje comercial internacional, garantías independientes, concurrencia: la hora del balance. Buenos Aires: La Ley, 2001. p. 143-152.

TÁCITO, Caio. Conceito de serviço público. In: _____. *Temas de direito público.* Rio de Janeiro: Renovar, 1997. 7. v. p. 637-642.

TAFLA, Vanessa; LIMA, Carolina Caiado. Contratação de PPPs por consórcios públicos. In: SOUZA, Mariana Campos de (Coord.). *Parceria público-privada*: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

TAKOI, Sérgio Massaru. Comentários ao princípio constitucional da solidariedade. In: CLÈVE, Clémerson Merlin; BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional*: Constituição financeira, econômica e social. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. 6). p. 1165-1181.

TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico.* São Paulo: Método, 2003.

TEPEDINO, Gustavo. Pelo princípio da isonomia substancial na Constituição: notas sobre a "função promocional do Direito". *Revista Trimestral de Direito Civil*, a. 13, v. 52, p. 61-71, out./dez. 2012.

TESTAUT, Pedro Escribano. Las tarifas en el transporte urbano y transporte por carretera. In: ARIÑO, Gaspar. (Ed.). *Precios y tarifas em sectores regulados.* Granada: Colmares, 2001. p. 121-133.

TEUBNER, Gunther. *Direito, sistema e policontexturalidade.* Piracicaba: Unimep, 2005.

_____. *O direito como sistema autopoiético.* Coimbra: Calouste Gulbenkian, 1988.

_____. The transformation of law in the Welfare State. In: _____. *Dilemmas of law in the Welfare State.* Berlin; New York: Walter de Gruyter, 1985. p. 3-12.

TILBERY, Henry. Base econômica e efeitos das isenções. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento.* São Paulo: José Butshatsky, 19[--]. p. 11-67.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário.* Trad. Luiz Dória Furquim da 18. ed. alemã. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 2008. v. 1.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.* São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. Conflitos de fontes e de normas no Direito Tributário: o princípio de segurança jurídica na formação da obrigação tributária. In: _____. *Teoria geral da obrigação tributária:* estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 111-160.

_____. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. *Direito tributário das telecomunicações e satélites.* São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. Direito tributário e autonomia privada: o poder de tributar e a teoria dos negócios jurídicos na atualidade: metodologia para a interpretação dos fatos tributários. In: ____. *Tributação nos mercados financeiros e de capitais e na previdência privada.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 68-111.

_____. Isenções no ICMS: limites formais e materiais: aplicação da LC nº 24/75: constitucionalidade dos chamados "convênios autorizativos". *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 88-93, set. 2001.

_____. Medidas tributárias no sistema de exploração, uso e infraestrutura de águas. In: GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso; TORRES, Heleno Taveira. *Tributos, aguas e infraestructuras.* Barcelona: Atelier, 2012. p. 273-296.

_____. Prefácio. In: _____ (Coord.). *Direito tributário das telecomunicações.* São Paulo: IOB Thomson; ABETEL, 2004. p. 23-32.

_____. Prefácio. In: _____. (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 17-25.

_____. Teoria da norma de imunidade tributária e sua aplicação às entidades sem fins lucrativos. In: _____. (Coord.). *Direito tributário e ordem econômica*: homenagem aos 60 anos da ABDF. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 159-198.

_____. Prefácio. In: CATÃO, André Marcos Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais.* Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional*: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 305-338.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário.* 12 ed. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, 2005.

_____. Direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal*: balanço e crítica. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2011. p. 741-768.

_____. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 69-82.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. São Paulo: Renovar, 2005. v. III.

TORRES, Sílvia Faber. Imunidade tributária e finalidades essenciais da pessoa imune. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 220-232, 199[?].

TORRES, Vicente Pina Lourdes. La iniciativa privada en el sector público: externalización de servicios y financiación de infraestructuras. Madrid: AECA, 2003.

TORRISI, Gianpiero. Public infrastructure: definition, classification and measurement issues. *Economics, Management and Financial Markets,* New York, v. 4, n. 3, p. 100-124, sept. 2009.

TRAMONTIN, Odair. *Incentivos públicos a empresas privadas e guerra fiscal.* 1. ed. (ano 2002). 1. reimp. Curitiba: Juruá, 2008.

TREVES, Renato. *Sociologia do direito*: origens, pesquisas e problemas. 3. ed. Barueri, SP: Manoel, 2004.

TRUBEK, David M. *The owl and the pussy-cat*: is there a future for 'Law and Development'? p. 235-242. Disponível em: <http://hosted.law.wisc.edu/wordpress/wilj/files/2012/02/trubek.pdf>. Acesso em: 1º jul. 2013.

TRUBEK, David; GALANTER, Marc. Acadêmicos auto-alienados: reflexões sobre a crise norte-americana da disciplina Direito e Desenvolvimento. *Revista Direito GV 6*, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 261-304, jul./dez. 2007.

TRUBEK, David; SANTOS, Alvaro. *The new Law and Economics development*: a critical appraisal. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

UNIAO EUROPEIA. Comissão Europeia. *Enquadramento da União Europeia aplicável aos auxílios estatais sob a forma de compensação de serviço público (2011) (Texto relevante para efeitos do EEE) 2012/C 8/03.* Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52012XC0111(03):EN:NOT>. Acesso em: 24 ago. 2013

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça da União Européia. *Caso C-280/00 Altmark [2003] ECR I-7747*. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000J0280:EN:HTML>. Acesso em: 4 ago. 2013.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Lei nº 11.638 e implicações tributárias das subvenções para investimento. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A.* São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 17-30.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. *Revista de Direito Tributário,* São Paulo, a.15, n. 15-16, p. 31-74, jan./jun. 1981.

VALLE, Vanice Lírio. *Parcerias público-privadas e responsabilidade fiscal:* uma conciliação possível. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. *Princípio da igualdade e direito tributário.* São Paulo: MP Editora, 2008.

VASCO, Domingo Carbajo. La fiscalidad de las concesiones administrativas: situación actual y perspectivas. In: BLANCO, Cristina García-Herrera; RUIZ, María Amparo Grau (Coord.). *Análisis jurídico de los mecanismos de financiación de las infraestructuras públicas*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. p. 23-72.

VELLOSO, Andrei Pitten. A teoria da igualdade tributária e o controle de proporcionalidade das desigualdades de tratamento. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. *Limitações constitucionais ao poder de tributar.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. (Coleção doutrinas essenciais; v. II). p. 301-344.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo.* São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. *Causalidade e relação no direito.* 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. *O direito na teoria dos sistemas de Niklas Luhmann.* São Paulo: Max Limonad, 2006.

VILLEY, Michel. *Filosofia do direito*: definições e fins do direito: os meios do direito. Trad. Márcia Valéria Martinez de Aguiar. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

WALD, Arnoldo. A luta contra o déficit de infra-estrutura e a concessão de obra como instrumento de modernização da economia brasileira, *Revista de Direito Público*, a. 24, n. 98, p. 12-17, abr./jun. 1991.

_____. Do regime da concessão e da subconcessão para prestação de serviços públicos de saneamento básico no Município de Petrópolis. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, a. 98, v. 360, p. 151-177, mar./abr. 2002.

_____. O direito do desenvolvimento sustentável. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, a. 102, v. 930, p. 105-117, abr. 2013.

_____. O direito do desenvolvimento. *Digesto Econômico*, São Paulo, n. 197, a. XXII, set./out. 1967, p. 118-132.

WALD, Arnoldo; MORAES, Luiza Rangel de; WALD, Alexandre de M. *O direito de parceria e a Lei de Concessões*: análise das leis ns. 8.987/95 e 9.074/95 e legislação subseqüente. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004.

WALD, Arnoldo; SAMPAIO, Eduardo. O direito da infraestrutura. *Valor Econômico*, São Paulo, 28 fev. 2013. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/3026076/o-direito-da-infraestrutura>. Acesso em: 02 maio 2013.

WEBER, Barbara; ALFEN, Hans Wilhelm. *Infrastructure as an asset class*: investment strategies, project finance and PPP. Wiltshire: Willey, 2011.

WOLFF, Hans J.; BACHOF, Otto; STOBER, Rolf. *Direito administrativo.* Lisboa: Calouste Gulbenkian. 2006. v. 1.

XAVIER, Emanuella Moreira Pires. Serviço de interesse econômico geral: nova perspectiva do serviço público em um mundo globalizado. *Revista IOB de Direito Administrativo*, São Paulo, v. 2, n. 13, p. 7-35, jan. 2007.

XAVIER, Helena de Araújo Lopes. *O regime especial da concorrência no direito das telecomunicações.* Rio de Janeiro: Forense, 2003.

YESCOMBE, E. R. *Public-private partnerships*: principles of policy and finance. Oxford: Elsevier, 2007.

ZAGREBELSKY, Gustavo. Bobbio e il diritto. In: ZAGREBELSKY, Gustavo *et al. Norberto Bobbio tra diritto e politica.* Roma, Bari: Editori Laterza, 2005. p. 1-13.

ZANCHIM, Kleber Luiz. Arts. 12 a 21. In: CONTI, José Maurício. *Orçamentos públicos*: a Lei 4.320/1964 comentada. São Paulo: RT, 2009. p. 65-86.