

VIVIANE CAMARA STRACHICINI

Tributação das atividades econômicas das pessoas jurídicas de direito privado enquanto concessionárias e permissionárias de serviços públicos

Dissertação de Mestrado

Orientador: Prof. Titular Dr. Paulo de Barros Carvalho

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO

2019

VIVIANE CAMARA STRACHICINI

Tributação das atividades econômicas das pessoas jurídicas de direito privado enquanto concessionárias e permissionárias de serviços públicos

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. Paulo de Barros Carvalho

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO

2019

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Strachicini, Viviane

Tributação das atividades econômicas das pessoas jurídicas de direito privado enquanto concessionárias e permissionárias de serviços públicos ; Viviane Strachicini ; orientador Paulo de Barros Carvalho -- São Paulo, 2020.

206

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2020.

1. Concessões. 2. Permissões. 3. Tributação. 4. Serviço Público. I. de Barros Carvalho, Paulo, orient. II. Título.

A Zeca e Glória.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais e irmã, pela fé e o amor que me dão tranquilidade e segurança em todos os passos.

Ao meu orientador, Paulo de Barros Carvalho, pela confiança depositada, por todas as instigações e pelo exemplo de dedicação.

A Lucas Galvão de Britto, Jacqueline Mayer Ude Braz, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, Maria Raphaela Matthiesen e Tácio Lacerda Gama, pelos diálogos, amizade e inspiração.

RESUMO

STRACHICINI, Viviane Camara. **Tributação das atividades econômicas das pessoas jurídicas de direito privado enquanto concessionárias e permissionárias de serviços públicos**. 2020. 206 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

Propõe-se estudar o enquadramento das formas de remuneração previstas para o regime geral de concessões e permissões de serviços públicos aos arquétipos de tributos previstos no Texto Constitucional. São analisados o regime jurídico das concessões e permissões de serviços públicos da Lei 8.987/1995, a natureza jurídica das remunerações nele previstas, a eventual submissão dessas atividades a hipóteses de imunidade e, então, a sujeição potencial à tributação das remunerações: tarifas, fontes acessórias ou complementares de receitas e indenizações pagas pelo Poder Público ao particular. Observa-se que a principal fonte de receita das concessionárias e permissionárias – a tarifa – não possui natureza de tributo, mas equivale a preço pago pelo usuário como contraprestação pelo serviço público utilizado; que as concessionárias de serviços públicos não estão submetidas à regra de imunidade recíproca do art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal, apesar de haver casos de seu reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal, e que há outras hipóteses de imunidades previstas no Texto Constitucional que podem ser relacionadas à prestação de serviços públicos. A partir disso, compreende-se que as receitas previstas para concessões e permissões no regime da Lei 8.987/1995 submetem-se à regular incidência de tributação, conforme o enquadramento das remunerações aos arquétipos constitucionais de tributação dos ingressos que representam: tributos incidentes sobre a prestação de serviços, sobre a circulação de mercadorias, sobre a receita e sobre o lucro.

Palavras-chave: Concessões. Permissões. Tributação. Serviço Público.

ABSTRACT

STRACHICINI, Viviane Camara. Taxation of economic activities developed by private entities that provide public services. 2020. 206 p. Master's Dissertation (Master Program in Law) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2020.

The objective is to study the remuneration of concessions and permissions of public services and its submission to the archetypes of taxes provided by the Constitutional Text. It considers the legal regime of concessions and permissions of public services provided by the Law 8.987/1995, the legal nature of the remuneration that it provides, the subordination of such activities to immunity rules, and, then, the taxation of tariffs, complementary sources of revenue and indemnification paid by the Public Authorities to private entities. It is concluded that the main source of revenue of concessions and permissions – the tariff – has no tax nature, and that it constitutes a price charged by the private entity due to the provision of public services. These revenues are not subject of reciprocal immunity rule, but there are specific cases of concessions and permissions considered immune by the Supreme Court. Furthermore, there are other kinds of immunities that can be applied. It is also understood that the revenue of concessions and permissions is submitted to regular taxation, according to the framework of the activities performed and their identity to the constitutional archetypes of revenue taxation: taxes levied on services, on movement of goods, on revenue and on profit.

Keywords: Concessions. Permissions. Taxation. Public services.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	17
1 PRESSUPOSTOS DE TRABALHO	19
1.1 Paradigma científico adotado.....	19
1.2 Percurso de construção de sentido e sistema do direito positivo	22
1.3 Intertextualidade, interdisciplinaridade e a relação entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo	25
1.4 A norma jurídica e a teoria da Regra-Matriz de Incidência de Paulo de Barros Carvalho	27
2 O REGIME JURÍDICO DAS CONCESSÕES E PERMISSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS	29
2.1 Previsão constitucional de prestação de serviços públicos	29
2.1.1 Conceito de serviço público: perspectivas possíveis	29
2.1.2 Serviço público e exercício de atividade econômica: o regime jurídico dos serviços públicos	33
2.1.3 Conceito de Poder Público.....	38
2.2 O Regime jurídico de concessões e permissões de serviços públicos	42
2.2.1 Concessões e permissões: delimitação de sentido e regime jurídico	43
2.2.1.1 Acepções possíveis dos termos <i>concessão</i> e <i>permissão</i>	43
2.2.1.2 Disposições gerais previstas na Lei 8.987/1995 sobre o regime das concessões e permissões de serviços públicos e suas espécies	46
2.2.1.2.1 Observações adicionais sobre as concessões precedidas de obra pública e bens reversíveis.....	48
2.2.1.2.2 Concessão de serviço público e permissão de serviço público.....	51
2.2.1.2.3 Tratamento doutrinário da natureza das concessões e permissões	53
2.2.2 Reconhecimento de natureza contratual aos instrumentos de formalização não encerra a natureza jurídica das concessões e permissões de serviços públicos	61
2.2.2.1 Os contratos de adesão e de concessão de serviços públicos.....	61
2.2.2.1.1 Uma observação inicial: a relevância do reconhecimento de natureza contratual às concessões e permissões de serviços públicos	62
2.2.2.1.2 Características e elementos do contrato.....	63

2.2.2.1.3	Princípio de equilíbrio econômico-financeiro do contrato e a responsabilidade do Estado perante o concessionário e o permissionário de serviço público	67
2.2.2.1.4	Extinção do contrato	72
2.3	Remuneração das concessionárias e permissionárias de serviços públicos	74
2.3.1	As tarifas	76
2.3.1.1	Natureza jurídica das tarifas	76
2.3.1.2	As taxas e discussões sobre sua distinção das tarifas	78
2.3.1.3	Taxas e tarifas na jurisprudência do STF: critérios para verificação do regime jurídico aplicável a cobranças decorrentes da prestação de serviços públicos.....	88
2.3.2	Remuneração por meio da exploração de outras fontes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados	97
2.3.3	Indenizações pagas ao particular pelo Poder Público	98
2.3.3.1	Responsabilidade contratual do poder concedente prevista na Lei 8.987/1995	99
2.3.3.2	Demais casos em que é devida indenização ao concessionário: responsabilidade do poder concedente pelas obrigações contratuais assumidas.....	101
3	TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS	105
3.1	Contextualização do capítulo.....	105
3.2	Da norma de competência à Regra-Matriz de Incidência Tributária	105
3.3	Pressupostos constitucionais de tributação das concessionárias e permissionárias a partir da norma de competência tributária	109
3.3.1	Imunidade tributária: regras imunizantes aplicáveis a concessionárias e permissionárias de serviços públicos	110
3.3.1.1	Considerações iniciais	110
3.3.1.2	Perspectivas doutrinárias acerca do tema da imunidade	110
3.3.1.3	Imunidade subjetiva relacionadas às concessões e permissões de serviços públicos: o tema da imunidade recíproca	115
3.3.1.3.1	Previsões constitucionais a respeito da imunidade recíproca	115

3.3.1.3.2	A imunidade recíproca na doutrina e a (im)possibilidade de sua extensão às concessionárias e permissionárias de serviços públicos.....	118
3.3.1.3.3	Perspectiva pragmática do tema: a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a imunidade recíproca	123
3.3.1.3.4	Conclusão: imunidade recíproca e concessão de serviços públicos na Constituição, na doutrina e na jurisprudência do STF.....	145
3.3.1.4	Imunidades objetivas relacionadas à prestação de serviços públicos por concessionárias e permissionárias	147
3.3.2	O Ingresso decorrente da exploração das atividades econômicas concedidas ou permitidas como receita ou lucro tributável.....	149
3.2.2.1	Tributos cuja materialidade possível é a receita ou o faturamento da sociedade	149
3.2.2.1.1	Contribuições sobre receita e o conceito constitucional de receita.....	149
3.2.2.2	Tributos cuja materialidade possível é o lucro.....	154
3.2.2.2.1	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas.....	154
3.2.2.2.2	Contribuição sobre o Lucro	158
3.2.2.3	Imposto cuja materialidade possível é a prestação de serviços e a circulação de mercadorias	158
3.2.2.3.1	Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).....	158
3.2.2.3.2	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação (ICMS).....	164
3.2.2.4	Enquadramento dos fatos decorrentes do desenvolvimento da atividade econômica por concessionárias e permissionárias ao critério material das normas de competência tributária	168
3.2.2.4.1	Tarifas: receita decorrente da prestação de serviço público objeto da concessão ou permissão	169
3.2.2.4.2	Fontes alternativas de receitas	171
3.2.2.4.3	Recebimento de indenizações do poder concedente	173
	CONCLUSÃO.....	189
	NOTAS CONCLUSIVAS.....	191
	REFERÊNCIAS.....	197
	BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	205

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como objeto o estudo do enquadramento das formas de remuneração previstas para o regime geral de concessões e permissões e serviços públicos previsto na Lei 8.987/1995 aos arquétipos constitucionais de tributos. Para tanto, analisa a natureza jurídica da relação estabelecida entre o Estado e as concessionárias e permissionárias de serviços públicos, a potencial submissão das atividades por elas desempenhadas à imunidade recíproca ou outra espécie específica de imunidade e, por fim, o enquadramento das remunerações previstas no texto legal aos arquétipos constitucionais de tributação.

Propõe-se a responder à seguinte pergunta: *as remunerações previstas na Lei 8.987/1995 como contraprestação pela prestação de serviços públicos concedidos e permitidos estão submetidas à tributação?* A hipótese é a de que constituem atividade econômica e, como tal, sujeitam-se à regular tributação.

Pretende-se, com isso, compreender, de maneira integrada e intertextual, as normas que dispõem sobre o regime geral de concessões e permissões e aquelas que tratam da predeterminação constitucional de incidência tributária sobre as remunerações decorrentes dessas atividades.

O estudo é dividido em três capítulos.

No primeiro capítulo são fixados os pressupostos metodológicos do estudo, afirmando-se a perspectiva normativista, sistemática e intertextual que marca a compreensão do tema proposta.

No segundo, é apresentado estudo do regime jurídico das concessões e permissões de serviços públicos e elencadas as remunerações nele previstas: tarifas, fontes acessórias de receitas e indenizações.

No terceiro, é estudada a conexão entre os critérios predeterminados das normas de competência tributária previstas no Texto Constitucional e as Regras-Matrizes de Incidência dos tributos, que poderão vir a incidir sobre as remunerações previstas na Lei 8.987/1995. A abordagem se inicia com a análise da sujeição ou não dessas atividades a regra de imunidade subjetiva (imunidade recíproca) e, ainda, a eventuais imunidades objetivas. Superada essa fase, passa a analisar os arquétipos constitucionais tributários a partir da norma de competência para verificação de incidência tributária potencial sobre as remunerações elencadas no Capítulo 2.

Encerrado este último capítulo, são expostas as conclusões alcançadas pelo estudo.

1 PRESSUPOSTOS DE TRABALHO

1.1 Paradigma científico adotado

Na elaboração do presente trabalho, será adotado o método analítico-hermenêutico, modelo de aproximação difundido pelo paradigma filosófico denominado *Constructivismo Lógico-Semântico*¹. O exame do discurso jurídico será realizado no plano da sintaxe, com análises do esquema lógico-formal das normas jurídicas, a posição delas no ordenamento e de como elas se relacionam no interior do ordenamento (análise estrutural), e também no plano semântico, com estudos sobre o aspecto significativo e axiológico das prescrições jurídicas na regulação dos comportamentos humanos (análise conceitual). Será dada, também, especial ênfase ao aspecto pragmático da interpretação do discurso jurídico, pretendendo-se vislumbrar aspectos relevantes sobre a forma por meio da qual os agentes competentes (participantes do sistema) tendem a compreender os discursos jurídicos analisados.

Assumiremos que o objeto que se apresenta ao sujeito para apreensão não é *algo em si mesmo*, com existência concreta e independente da aproximação humana. Para nós, serão as referências do intelecto humano, por meio do *exercício de atos de fala*, que constituirão o *processo de conhecimento*, eis que, como leciona Alaôr Caffé Alves, a Ciência pressupõe a linguagem, seja porque se manifesta por meio dela, seja porque o conhecimento nada mais é do que uma construção simbólica do objeto.²

Com suporte numa teoria comunicacional do direito, tomaremos como fundamento inicial do estudo a ideia de que a linguagem é condição para que haja

¹ Nas lições de Fabiana Del Padre Tomé, “Com o advento da filosofia da linguagem, cujo marco inicial é a obra de Wittgenstein (*Tractatus logico-philosophicus*), passou-se a considerar a linguagem como algo independente do mundo da experiência e, até mesmo, a ela sobreposta, originando o movimento hoje conhecido como giro linguístico. Essa nova corrente filosófica rompeu a tradicional forma de conceber a relação entre linguagem e conhecimento, entendendo que a própria compreensão das coisas dá-se pela preexistência de linguagem, deixando esta de ser concebida como mero instrumento que liga o sujeito ao objeto do conhecimento. A linguagem deixou de ser um meio entre ser cognoscente e realidade, convertendo-se em léxico capaz de criar tanto o ser cognoscente como a realidade. Nessa concepção, o conhecimento não aparece como vínculo entre sujeito e objeto, mas como relação entre linguagens, entre significações” (TOMÉ, 2016, p. 1-2)

² “Não existe ciência sem um discurso, sem a linguagem. No entanto, ela não se confunde com o discurso, com a mera linguagem, visto que a ciência, primordialmente, se compõe de conceitos, de proposições, não só de palavras ou frases. Contudo, a linguagem, o discurso, têm a função de revelar também uma estrutura conceitual subjacente à própria linguagem. Essa estrutura conceitual, o pensamento, é que constitui o conhecimento, e, particularmente, a ciência” (ALVES, 2016, p. 4).

conhecimento³, porquanto somente por meio dela há atribuição de significação ao objeto a ser conhecido. Essa linguagem a que nos referimos atende a regras diferentes da linguagem natural, instrumento por excelência da comunicação entre os indivíduos no dia a dia. Teremos a preocupação de calcar nosso estudo em diretrizes da construção do discurso científico, que pressupõe uma linguagem sujeita ao rigor nos seus planos semântico e sintático, submetendo-se, com isso, a determinadas regras de delimitação do objeto a ser investigado, como também a regras de aproximação desse objeto – *método*⁴.

Mas, mesmo assumindo tais regras na construção do conhecimento com a intenção de produzir um *discurso científico*⁵, estaremos cientes das limitações dessa

³ Há inúmeras acepções possíveis para o termo *conhecer*. Todas parecem remeter, contudo, a uma relação progressiva entre um sujeito inicial e um objeto – que pode ser outro sujeito, um objeto qualquer. Essa relação progressiva teria início com a percepção inicial, com o primeiro contato do sujeito e o objeto do conhecimento, a compreensão, a verdade, o entendimento da plenitude das características do objeto. Conhecimento é, nesse sentido, tanto o processo, o movimento em prol da compreensão, da formulação de postulados, ou mesmo do encontro da verdade, quanto o próprio resultado desse processo. A relação entre o objeto e o sujeito é, e talvez sempre será, uma variável nesse estudo. É possível que o sujeito apreenda a completude do objeto? Como se dá essa aproximação? É possível haver distanciamento objetivo entre o sujeito que o conhece o objeto do conhecimento? Note-se que o desenvolvimento teórico do que vem a ser o *conhecimento* parte de uma premissa desenvolvida por nossa filosofia: a de que o homem, dotado de razão, é capaz de apreender aquilo que o circunda – e, para muitos, alcançar uma verdade –, por meio de processos intelectuais, sensoriais, intuitivos e assim por diante. Essa apreensão, e como ela se dá, é o próprio objeto das indagações filosóficas e científicas na área da epistemologia. A premissa de que toda a busca pelo conhecimento é, de uma certa forma, baseada na crença de que conhecer (enquanto fim, na ideia de apreensão) é possível, desenvolve-se, então, na ideia de razão. Mas o que seria a razão? Para alguns, trata-se de um pressuposto do ser humano, algo ínsito à natureza do indivíduo pensante, que é capaz de *compreender*. Descartes, por exemplo, em seu *Discurso do Método*, argumentou que seria por meio da *dúvida* das ideias já preconcebidas, que se poderia alcançar o conhecimento, adotando-se um método rígido de premissas e conclusões. O problema do conhecimento será sempre um problema de relação: do sujeito com o objeto de sua compreensão. Como o conhecimento é fruto de um *processo* cognoscitivo, ele decorre de uma tomada de partida do sujeito cognoscente, o que faz com que seja absolutamente indissociável do sistema de referência por ele adotado. Foi da ciência desse problema que Descartes percebeu a necessidade de se criar critérios objetivos para o desenvolvimento do processo de conhecimento – método. A pretensão da Ciência é, por tantas vezes, criar mecanismos de afastamento entre o objeto de estudo e seu sujeito, para que este possa, então, conhecer. O paradoxo aí é o de que, como visto, não há conhecimento sem que haja um sujeito para *conhecer*. E como muito bem coloca Lucas Galvão de Britto, “ninguém pode com o todo”. O conhecimento implica um “recorte da realidade”, e, portanto, do objeto, num processo voluntário de seleção de elementos pelo sujeito cognoscente, concernentes à própria inteligência e consciência (BRITTO, 2016, p. 316).

⁴ Neste trabalho, o *método* é entendido como a forma investigatória adotada para aproximação do objeto delimitado. Nele se baseia o ser investigador para construir os enunciados científicos. Neste sentido, verifica-se que o método serve como um instrumento para a construção do discurso científico (linguagem científica) na medida em que consubstancia modos de aproximação eleitos a fim de que o cientista estabeleça um contato com o objeto do conhecimento, já anteriormente delimitado. Cada modo de aproximação representa uma forma de um corte metodológico, o qual deve permanecer coerente em todo o processo investigativo.

⁵ De acordo com o paradigma metódico adotado por este trabalho, o direito positivo apresenta-se como linguagem de cunho prescritivo: é composto por um conjunto de proposições (normas jurídicas) que têm como escopo “ordenar o procedimento dos seres humanos na vida comunitária” (CARVALHO, 2019, p. 40). Trata-se, portanto, de linguagem de natureza prescritiva dirigida aos agentes sociais para afirmar as condutas que lhes são obrigatórias, proibidas ou permitidas. Presta-se ao estudo dessa linguagem

atividade. Para aqueles que, como nós, entendem o conhecimento como uma atividade construtiva, interpretativa, não é possível alcançar um assim dito *conhecimento pleno* do objeto. O conhecimento, cá para nós, é bem expresso na ideia de *processo*, fruto de uma *relação* entre sujeito cognoscente e objeto de conhecimento, expresso por meio de atos de fala num contexto *interpretativo* a respeito de um *objeto*⁶, que sequer possui existência *em si mesmo*, fora desse processo.

A ênfase no processo interpretativo não significa que abandonaremos ou daremos pouca relevância ao texto escrito. Pelo contrário. O início de nossas indagações será sempre calcado na análise do texto normativo constante no plano da expressão. A partir daí, empenharemos esforços na formação de conteúdos de significação desses enunciados, articulando-os de modo a identificar neles *normas jurídicas em sentido estrito*. Essas normas serão, por sua vez, compreendidas de forma sistemática, conforme os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre elas e as demais normas do direito positivo⁷, considerando-se, sempre, as perspectivas pragmática, dogmática e da Ciência do Direito que nos precedem.

prescritiva a Ciência do Direito, que se coloca em outro estrato de linguagem. Diferentemente do direito positivo, a Ciência do Direito possui caráter descritivo: volta-se à linguagem do direito positivo para descrevê-la, o que o faz por meio de um determinado *método*, o científico. Porque se voltam para dois objetos diametralmente distintos – o direito positivo à regulação de condutas, a Ciência do Direito, à descrição dessa linguagem que regula condutas –, as lógicas que regem a linguagem do direito positivo e a da Ciência do Direito são específicas e inconfundíveis. O direito positivo submete-se à chamada lógica *deôntica* – do dever-ser –; a Ciência do Direito, à lógica apofântica (lógica das ciências) (CARVALHO, 2019, p. 41), que tem até hoje sustentação nos princípios da lógica clássica aristotélica: a não contradição, o terceiro excluído e a identidade.

⁶ Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, às quais nos filiamos, “‘Objeto’ é vocábulo que provém do latim, *objectus*, particípio passado de *objicere* – que nos aponta para “atirar em”, ou “lançar contra”, aludindo, então, àquilo a que a consciência se dirige, cognitiva ou conativamente. Lembremo-nos de que objeto cognitivo é qualquer item percebido, imaginado, concebido ou pensado. Enquanto o objeto conativo é qualquer item desejado, pretendido ou evitado. Objetos, em tal sentido amplo, nascem com o discurso, surgem com o exercício de atos de fala, ou seja, não o precedem, muito ao contrário do que comumente se pensa. Os objetos nascem quando deles se fala: o discurso, na sua amplitude, lhes dá as condições de sentido mediante as quais os recebemos e os processamos” (CARVALHO, 2015, p. 14).

⁷ Fazemos referência ao tomar essa premissa, *percurso gerador de sentido*, na formulação desenvolvida por Paulo de Barros Carvalho. Nas palavras do Professor: “Tenho insistido na tese de que normas são as significações construídas a partir dos suportes físicos dos enunciados prescritivos. No sentido amplo, a cada enunciado corresponderá uma significação, mesmo porque não seria gramaticalmente correto falar-se em enunciado (nem frase) sem o sentido que a ele atribuímos. Penso que seja suficiente mencionar “suporte físico de enunciado prescritivo” para referir-me à fórmula digital, ao texto no seu âmbito estreito, à base material gravada no documento legislado. As normas são da ordem das significações. Em sentido amplo, quaisquer significações. Porém, em acepção restrita, aquelas que se articularem na forma lógica dos juízos hipotético-condicionais: Se ocorrer o fato F, instalar-se-á a relação R entre dois ou mais sujeitos de direito (S’ e S”). Reitero a terminologia para facilitar as comparações e os paralelos que ordinariamente o leitor estabelece cada vez que lhe acode à mente o ponto de vista de outros autores. Distinções como esta, se formuladas com clareza, alimentam a possibilidade criativa de quem reflete, sugerindo ideias que aprofundam a busca intelectual e enriquecem o pensamento. [...] Seguindo esta construção exegética e partindo da premissa da unicidade do texto jurídico-positivo que se pode alcançar

1.2 Percurso de construção de sentido e sistema do direito positivo

O ponto de vista por nós adotado é o de compreensão do direito positivo como um fenômeno comunicacional, que se manifesta por meio e linguagem prescritiva – cuja função é a de preordenar as condutas humanas. Por conta disso, toda a atividade jurídica decorre de um processo interpretativo, que tem como início o plano textual, passa pela construção de enunciados, que compõem normas jurídicas, as quais, por fim, integram o sistema do direito positivo. Trata-se do assim chamado *percurso de construção de sentido* proposto por Paulo de Barros Carvalho, que considera as interações normativas sistêmicas num processo interpretativo de construção de sentido das normas jurídicas conforme os planos da literalidade, dos enunciados prescritivos, das normas jurídicas e do sistema das normas jurídicas.

O método proposto parte do suporte físico textual – *plano S1, sistema da literalidade textual*⁸ –, que se apresenta ao intérprete como “*único e exclusivo dado objetivo* para os integrantes da comunidade comunicacional” (CARVALHO, 2019, p. 140, grifos no original). Após o contato com o plano físico textual, inicia-se o próximo estágio, no *plano S2*, composto pelo *conjunto dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos*. O intérprete, tendo “isolado a base física do texto que pretende compreender [...] avança agora disposto a atribuir valores unitários aos vários signos que encontrou justapostos”, momento em que seleciona significações e compõe segmentos portadores de sentido, consideradas as significações de signos jurídicos, já com associações e comparações entre eles (CARVALHO, 2019, p. 142). O plano dos conjuntos de significação não é, ainda, o das normas jurídicas, mas sim de assim ditas *frases prescritivas*. Aquelas exigem uma estrutura lógica própria, ainda não identificada nos planos de significação dos enunciados.⁹ As sentenças, aqui, já pressupõem referências a

os quatro subsistemas pelos quais se locomovem obrigatoriamente todos aqueles que se dispõem a conhecer o sistema jurídico normativo: a) o conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão; b) o conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos; c) o domínio articulado de significações normativas; e d) a forma superior do sistema normativo.” (CARVALHO, 2019, p. 136).

⁸ “Texto, aqui, é sinônimo de *corpus*, espaço que limita o âmbito dos suportes materiais utilizados na mensagem comunicacional. É a parcela do código comum empregado no fato da comunicação; é o plano de expressão ou plano dos significantes, base empírica e objetivada em documentos concretos, postos intersubjetivamente entre os integrantes da comunidade do discurso. Emitido em determinado idioma, há de seguir as regras de formação e de transformação, preceitos morfológicos e sintáticos ditados pela gramática da língua, que estarão presentes em todos os instantes do seu desenvolvimento” (CARVALHO, 2019, p. 139).

⁹ “Penso que, no âmbito desse subdomínio, não se deva falar, ainda, em normas jurídicas, dado o arcabouço lógico peculiar a tais entidades. Falemos, então, em significações que se erguem a partir de

outros enunciados, mas levam em conta outras “igualmente soltas, consideradas na sua individualidade semântica e sem forma específica de agrupamento lógico” (CARVALHO, 2019, p. 146).

O Professor propõe estarem em outro subsistema os enunciados normativos *stricto sensu*, reunidos conforme esquema formal de implicação deôntica. No plano *S3* apresenta-se o *conjunto articulado das significações normativas*, sendo este o sistema o das *normas jurídicas stricto sensu*. Após construção de significados isoladamente considerados é hora, então, de promover a “contextualização dos conteúdos obtidos no curso do processo gerativo, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido para as mensagens deônticas” (CARVALHO, 2019, p. 146-147).

Construída a norma jurídica em seu sentido completo, tem início a última etapa exegética proposta: o plano *S4*, relativo à *organização das normas construídas no nível S3*. Nesse momento, são traçados os vínculos de coordenação e de subordinação estabelecidos entre normas jurídicas do plano *S3* (CARVALHO, 2019, p. 149). Encerra o processo cognitivo de construção de sentido a consideração de relações travadas entre as normas jurídicas, que buscam fundamento último na Constituição Federal (CARVALHO, 2019, p. 149-150) . Assim, as normas jurídicas, porque partes de um *sistema*, “se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia)” (CARVALHO, 2019, p. 47). Essa relação é determinante na construção de sentido que separa *norma jurídica* de mero *texto normativo*.

A todo conjunto de elementos relacionados é possível fazer referência à existência de um sistema. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada [por meio da linguagem], teremos a noção fundamental de sistema” (CARVALHO, 2019, p. 158).¹⁰ E, assim, direito positivo existe como *sistema* em razão da

frases prescritivas, de enunciados ditados por órgãos competentes e que integram o corpo legislado. Portanto, serão requisitos para o ingresso nesse subsistema: i) que sejam expressões linguísticas portadoras de sentido; ii) produzidas por órgãos credenciados pelo ordenamento para a sua expedição; e iii) consoante o procedimento específico que a ordem jurídica estipular” (CARVALHO, 2019, p. 143-144).

¹⁰ A noção de sistema não é una e, por isso, é frequentemente utilizada para denominar realidades jurídicas distintas. Paulo Ayres Barreto, ao abordar o problema da definição de sistema, destaca existência de pelo menos três perspectivas dessa definição: (i) uma, a privilegiar a perspectiva dedutiva: é sistema aquele em que todas as proposições buscam fundamento de validade em uma mesma proposição; (ii) outra, a privilegiar uma perspectiva indutiva: sistema é aquele que do conteúdo das suas proposições é possível

função comum de sua linguagem, a *prescrição de condutas*, de modo que sua *unidade* é conferida, justamente, pelas normas jurídicas.

Todo esse processo de construção de sentido no direito positivo é, a nosso ver, autopoietico. Para nós, caracteriza o sistema do direito positivo o seu fechamento perante outras linguagens, de modo que ele nada reconhece que não seja por ele mesmo produzido. Nas lições de Niklas Luhmann (2016), o Direito, enquanto sistema comunicacional que é, diferencia-se dos demais pelas suas operações, de modo que é justamente na verificação de como se dá seu dinamismo que é possível identificar sua diferenciação rígida de outros ramos da sociedade. Em suas constantes operações, expressas por seu código (lícito/ilícito ou válido/inválido) de maneira diferenciada do tecido social, o direito atende sua finalidade, que é a de regulação de condutas da sociedade.¹¹ Assim, a construção de sentido das normas jurídicas e, portanto, do sistema do direito positivo que elas integram, obedece a um fechamento operativo que não admite sua abertura a quaisquer fatos/linguagens que não sejam aqueles do próprio direito positivo.

Consideradas as premissas estabelecidas, podemos afirmar os fundamentos da perspectiva normativista e sistêmica adotados por este estudo, que considera o direito positivo como um conjunto integrado de normas jurídicas, cujo sentido e alcance é

construir conceitos mais gerais, promovendo a classificação dessas proposições; (iii) a última, a propor uma análise de coerência entre as proposições que constituem um mesmo sistema. Como ensina o Professor, apesar das distintas perspectivas possíveis, seria possível identificar um traço comum prevaemente em todas elas, que é “a noção de parte ou elementos submetidos a certos critérios de coordenação” (BARRETO, 2014, p. 251-252).

¹¹ Em suas palavras. “A questão sobre o que é direito e o que não é firma-se tendo em vista regras específicas. Mas, se se quiser seguir estímulos contidos na teoria dos sistemas, deve-se operar uma inovação e pensar em operações em vez de estruturas. A pergunta inicial, sobre como operações produzem a diferença entre sistema e ambiente, exige a recursividade de reconhecer *operações* e, entenda-se, o pertencimento ou não desta ou daquela *operação*, com a exclusão das que não pertencem” (LUHMANN, 2016, p. 55). A referência à obra de Niklas Luhmann se dá pelo fato de este trabalho adotar premissa segundo a qual apenas modifica e constitui a linguagem do sistema do direito positivo o próprio direito positivo. Até mesmo sua abertura cognitiva para absorção de experiências sociais se dá por meio do processo que ele mesmo estabelece para tanto. O fechamento do sistema positivo se dá no plano sintático, de modo que o direito dialoga com outros ramos da comunicação por meio de sua abertura semântica. Ou, como se daria na perspectiva de Luhmann, o Direito é operacionalmente fechado, mas cognitivamente aberto. Em suas palavras: “O direito é mantido como sistema autopoietico e operativamente fechado, de modo a garantir sua função. Evidentemente, isso não pode acontecer fazendo que todas as condições empíricas para uma reprodução da operação do sistema gerem a si mesmas no próprio sistema, já que isso significa incluir o mundo no sistema. Da mesma forma, o direito tem de se manter como sistema funcional determinado por estruturas, com capacidade de operação, devendo prever internamente a continuidade do cumprimento de sua própria função. ‘Internamente’, aqui, significa com seu próprio tipo de operação” (LUHMANN, 2016, p. 191). Assim, então, se relacionam dois planos distintos: o social e o jurídico, possibilitando-se a regulamentação da conduta humana: “fatores exteriores ao ordenamento jurídico [...] somente nele ingressarão quando o sistema do direito positivo os captar” (MOUSSALLEM, 2006, p. 57)

construído por meio da linguagem, em processo de construção de sentido que considera o fechamento operativo do sistema do direito positivo perante os demais sistemas sociais.

1.3 Intertextualidade, interdisciplinaridade e a relação entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo

Não há, no percurso gerador de sentido, uma cronologia pressuposta. Todo o processo de construção de sentido realizado por meio de interpretação é realizado por meio de integrações sistêmicas: do texto (*S1*) à norma (*S3*) e da norma ao sistema (*S4*), mas também no caminho inverso, de modo que a própria construção dos enunciados prescritivos (*S2*) e das normas jurídicas (*S3*) é realizada a partir do sistema (*S4*). Assim, a proposta de compreensão do sistema do direito positivo adotada vai muito além da ideia de aglutinamento de normas jurídicas para criação do sistema: a partir de uma perspectiva intertextual das normas jurídicas que compõem o sistema do direito positivo, tem-se a construção do texto em diálogo inesgotável com os demais textos do direito positivo. Nas lições de Paulo de Barros Carvalho:

A interpretação pressupõe o trabalho penoso de enfrentar o percurso gerador de sentido, fazendo com que o texto possa dialogar com outros textos, no caminho da intertextualidade, onde se instala a conversação das mensagens com outras mensagens, presentes e futuras, numa trajetória sem fim, expressão da inesgotabilidade (CARVALHO, 2015, p. 204).

Destaque-se que a *intertextualidade* a que se refere o Professor apresenta-se em dois níveis: (i) a interna ou intrajurídica, que se estabelece entre os vários ramos do ordenamento, e (ii) a externa ou extrajurídica, “que abrange todos os setores que têm o direito como objeto, mas o consideram sob ângulo externo, vale dizer, em relação a outras propostas cognoscentes” (CARVALHO, 2015, p. 206).

Neste trabalho, nossas preocupações encontram espaço no campo das intertextualidades intrajurídicas, relacionadas às interações entre as normas jurídicas que disciplinam os temas aqui tratados. A premissa, é a de que a construção do direito positivo e, conseqüentemente, da metalinguagem que fala do direito positivo – a Ciência do Direito –, leva em conta necessária inter-relação entre as normas jurídicas, num sistema em que elas assumem relações de coordenação e subordinação. Por isso, num primeiro momento, não seria sequer necessário falar em “disciplinas” do direito e, conseqüentemente, em *interdisciplinaridade* para que se pudesse compreender as relações entre as diversas esferas

de regulação normativa – tais como o Direito Tributário, o Direito Administrativo e o Direito Constitucional, todos objetos do presente estudo.¹²

Por outro lado, nada impede que a Ciência do Direito, ao constituir *sobrelinguagem* que a ele se refere, promova sistematizações e classificações que facilitem a melhor compreensão de seus termos. Nesse sentido, o cientista do Direito pode realizar recortes de realidade jurídica para melhor compreendê-la, isolando determinados objetos para mais eficiente construção semântica de seu conteúdo, mas sem descaracterizar a unidade sistêmica que caracteriza o direito positivo, sobre o qual se refere.

É possível, pois, isolar um conjunto normativo do direito conforme um determinado critério para promoção de seu estudo pela Ciência do Direito, sem que isso implique a desconsideração da unidade que o caracteriza como pressuposto. É o que ocorre com a proposta de estudo do *subsistema do direito administrativo*. Normas do direito positivo que tratam do *exercício da atividade administrativa pelo Estado* podem ser isoladas para sua melhor compreensão. Mas não deixam de compor o sistema do direito positivo, que é uno, de modo que integram a construção de significação dos diversos planos de sistemas (*S1, S2, S3 e S4*) de normas de todos os demais subsistemas propostos, quando com elas guardarem relação de ordenação e coordenação.¹³

É por isso que esse trabalho pode ser visto sob duas visões complementares: (i) a primeira, relativa à unidade do direito positivo, leva em conta as disposições relativas às concessões e permissões de serviços públicos e aquelas que tratam da tributação de forma intertextual, inter-relacionada; (ii) a segunda, afeta à sua própria organização, que divide o estudo entre uma compreensão inicial dos *subsistemas* que têm como objeto a regulação das concessões e permissões de serviços públicos e a tributação sob a perspectiva constitucional, para, só então, traçar o panorama constitucional de tributação a partir da sua compreensão integrada.

¹² Nas lições de Paulo de Barros Carvalho: “Sem disciplinas, é claro, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementaridade. O paradoxo é inevitável: o disciplinar leva ao interdisciplinar e este último faz retornar ao primeiro. A relação de implicação e polaridade, tão presente no pensamento de Miguel Reale, manifesta-se também aqui, uma vez que o perfil metódico que venha a ser adotado, se-lo-á, certamente, para demarcar uma porção da cultura” (CARVALHO, 2015, p. 208).

¹³ No caso do subsistema do direito tributário, há tanto a demarcação impositiva do direito positivo, que prevê sua submissão a um determinado conjunto de regras constitucionais unificadoras, quanto a possibilidade de seu isolamento temático pela Ciência do Direito para estudo de suas disposições normativas por meio de sobrelinguagem prescritiva. Referimo-nos ao *Sistema Tributário Nacional*, previsto no Capítulo I do Título VI da Constituição Federal.

Assim, este estudo se propõe a *recortar* dois subsistemas do direito positivo, isolados tradicionalmente conforme determinados critérios unificadores, para compreender as interações entre eles existentes. Mas tudo isso sem deixar de considerar que essa divisão decorre, tão somente, da adoção de critérios por nós mesmos eleitos como capazes de melhor traçar o caminho de estudo de normas jurídicas, cuja construção, afinal, não encontra limites disciplinares.

1.4 A norma jurídica e a teoria da Regra-Matriz de Incidência de Paulo de Barros Carvalho

Como já adiantado, tomamos o direito positivo como linguagem, ou *sistema de comunicação*¹⁴, formado por um conjunto de proposições prescritivas, que expressam comandos (obrigatório, proibido e permitido) aos sujeitos sociais. Mas neste trabalho não afirmaremos serem normas jurídicas somente os *textos* da Constituição Federal (CF), das Leis, dos Decretos e dos demais atos normativos infralegais. Os signos contidos nos textos jurídicos são, para nós, instigadores de um processo linguístico que tem início com a leitura do texto do direito positivo, mas que nela não se esgota. A partir deles – *suportes físicos* –, iniciamos um processo de *construção* linguística de significação da norma jurídica em sentido estrito.¹⁵

Assim, o termo *norma jurídica* compreenderá, neste estudo, não apenas o texto gravado nos códigos e impressos oficiais, mas também, e principalmente, a “significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo” (CARVALHO, 2019, p. 44). Essa significação será *construída* a partir de uma compreensão sistêmica do direito positivo, integrativa de suas diversas proposições normativas. Um texto num papel não regula condutas. A sua aplicação pelo intérprete aplicador que constrói sua significação, sim.

¹⁴ Nas palavras de Fabiana Del Padre Tomé, “a concepção da teoria comunicacional do direito tem como premissa que o direito positivo se apresenta na forma de um sistema de comunicação. Direito é linguagem, pois é a linguagem que constitui as normas jurídicas. Essas normas jurídicas, por sua vez, nada mais são que resultados de atos de fala, expressos por palavras e inseridos no ordenamento por veículos introdutórios, apresentando as três dimensões signícas: suporte físico, significado e significação” (TOMÉ, 2016, p. 39).

¹⁵ Nas lições de Paulo de Barros Carvalho, “Por analogia aos símbolos linguísticos quaisquer, podemos dizer que o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação. Nas duas situações, encontraremos o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo (significado) e do qual extratamos um conceito ou juízo (significação)” (CARVALHO, 2019, p. 45).

O método para construção desse sentido será a teoria da norma de Paulo de Barros Carvalho, a *Regra-Matriz de Incidência*. Essa teoria fornece as *constantes* e *variáveis* a serem identificadas na construção do sentido da norma jurídica. O método por ele desenvolvido reduz as complexidades do estudo das normas por meio da Lógica, permitindo ao sujeito cognoscente a aproximação do objeto do conhecimento por meio da redução às estruturas formais mínimas, que compõem sua estrutura sintática.

A regra-matriz parte do plano semântico com a seguinte pergunta: “*qual o mínimo de sentido existente em uma norma jurídica?*” A resposta compõe o modelo formulado: *uma norma contém, no mínimo, a descrição de um fato que, ocorrido, dá ensejo a uma relação jurídica de cunho obrigacional*. Na estrutura hipotético-condicional da norma – *dado um fato X, deve ser a relação Y* – o fato é descrito e aliado às considerações de tempo e espaço necessárias à identificação de qualquer ocorrência fenomênica. Ele é então unido a uma consequência (*dever ser*), que é a instauração de uma relação jurídica entre dois sujeitos em polos opostos, com um objeto nuclear.¹⁶ Esses elementos mínimos de sentido, na teoria proposta, são identificados em estruturas formais mínimas da Lógica, facilitando a compreensão da sua posição e relação na formulação do comando.¹⁷

Decomposta a norma, a compreensão de seu sentido pelo intérprete e pelo aplicador é simplificada e potencialmente mais precisa. A partir de então, o processo inverso tem início, realocando-se o sentido fruto da interpretação do direito positivo à estrutura organizacional proposta.

Passamos, então, à primeira parte dessa análise sistêmica e intertextual, que objetiva abordar os principais aspectos do subsistema formado pelas normas que dispõem acerca do regime jurídico das concessões e permissões de serviços públicos.

¹⁶ No caso específico da *regra-matriz de incidência tributária*, o objeto dessa relação jurídica instaurada é o tributo, prestação pecuniária compulsória instituída em lei não decorrente de ato ilícito, conforme a previsão do art. 3º do CTN. Mas o estudo normativo do ordenamento positivo, inclusive por meio de sua redução sintática para construção do sentido dos enunciados prescritivos, é aplicável a todos os demais subsistemas do direito positivo, como é o caso do chamado Direito Administrativo, os quais compõem, juntos, a sistematicidade do Direito como um todo.

¹⁷ A linguagem, quando submetida a uma perspectiva lógica, é representada, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “pelo conjunto de regras morfológicas e sintáticas que presidem a composição dos signos, bem como o grupamento dos modos possíveis de associação de tais unidades, tendo em vista a geração de estruturas cada vez mais complexas” (CARVALHO, 2016, p. 174).

2 O REGIME JURÍDICO DAS CONCESSÕES E PERMISSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS

2.1 Previsão constitucional de prestação de serviços públicos

O texto constitucional inaugura o regime jurídico dos serviços públicos a partir de normas que delimitam objetivos e ações do Estado, indicando a sua competência para que os regule e desenvolva.

De acordo com o art. 175 da Constituição Federal, “incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”. Temos aqui uma norma que estabelece determinação constitucional ao Poder Público para que (1) regule a prestação de serviços públicos – “incumbe ao Poder Público, na forma da lei” – e (2) realize as atividades qualificadas como *serviços públicos* ou, alternativamente, (3) as conceda ou permita à iniciativa privada, mediante licitação, de modo que esta passe a estar responsável¹⁸ por realizar sua prestação – “diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”.

Partindo desse enunciado constitucional, daremos ênfase nos subtópicos subsequentes às perspectivas possíveis relacionadas a um conceito de serviço público, à sua relação com o exercício de atividades econômicas e ao conceito de Poder Público. Em seguida, passaremos à delimitação de sentido e ao regime jurídico das concessões e permissões de serviços públicos.

2.1.1 Conceito de serviço público: perspectivas possíveis

A determinação do conceito de serviço público constitui, nas palavras de Marçal Justen Filho, “um dos mais tradicionais problemas de direito público, especialmente em face do conceito de *atividade econômica*” (JUSTEN FILHO, 1997, p. 54, grifo do autor).

A doutrina, vasta sobre o tema, divide-se entre aqueles que definem o serviço público conforme a natureza da atividade desempenhada e sua qualificação como

¹⁸ Não é objeto deste trabalho o tratamento jurídico da responsabilidade do Estado ou do concessionário/permissionário perante os usuários do serviço público.

de relevante interesse social¹⁹; os que adotam uma perspectiva formalista do fenômeno – é serviço público aquilo que diz ser o direito positivo –, os que o entendem como toda e qualquer prestação estatal e, por fim, aqueles que adotam conceitos mistos, relacionados à existência de um ou mais desses critérios (CEZNE, 2005, p. 317). Assim, a depender da perspectiva adotada, será serviço público uma atividade em razão das características que lhe são próprias²⁰, do sujeito que a desenvolve (no caso, o Estado), da qualificação que lhe confere o direito positivo ou, ainda, de dois ou mais dos critérios relacionados.

Para os que colocam ênfase no papel do direito positivo na qualificação de atividades como *serviço públicos*, é possível destacar, ainda, a divisão entre os que entendem que somente à Constituição Federal cabe eleger atividades como serviços públicos e, por outro lado, os que entendem ser possível à legislação ordinária estabelecer a delimitação do conceito. Haveria, conforme essa classificação, “serviços públicos essenciais por definição constitucional” e todos os demais serviços públicos, atividades postas nessa condição por assim entender necessário o legislador.^{21 22}

¹⁹ Vale aqui destacar que, nas lições de Mario Mazagão, alguns serviços públicos deverão obrigatoriamente ser prestados de forma direta pelo Estado. Seriam eles os de *atividade jurídica* – “declarar o direito, manter a ordem internamente, defender o país contra o inimigo externo, distribuir justiça [...]”, e alguns serviços especiais do campo do que ele chama *ação social*, que normalmente é compartilhado entre Estado e iniciativa privada, mas em alguns casos específicos fica submetido à esfera exclusiva da atuação estatal direta (MAZAGÃO, 1933, p. 23).

²⁰ Trata-se de definições de serviço público que levam em conta uma ideia *pressuposta* do conceito. Nas lições de Carmen Lucia, por exemplo, “existem atividades que não podem ser consideradas como serviços públicos, ainda que assim o desejasse e nesse sentido atuasse o legislador. Atividades não inseridas entre aquelas que têm finalidade pública ou precípua abrigada no Direito, que contrariam os princípios jurídicos [...], que não podem ser cuidadas como se atribuição do Poder Público fossem, por terem sido entregues à atuação do particular, são exemplos que apontam a área impenetrável da qualificação legal de serviços público” (ROCHA, 1996, p. 21). A premissa é a de que algumas atividades possam ser *naturalmente* caracterizadas como serviços públicos e outras como incompatíveis com os serviços públicos. Isso pode decorrer de uma visão mais *naturalista* do conceito de serviço público ou mesmo de uma perspectiva de compreensão sistemática do Texto Constitucional e sobre o que poderia vir ou não a ser considerado serviço público. Traçar as nuances e extensões dessa distinção não é objeto do presente trabalho.

²¹ Na visão de Celso Antonio Bandeira de Mello, “A Carta Magna do País já indica, expressamente, **alguns** serviços antecipadamente propostos como da alçada do Poder Público federal. São, pois, obrigatoriamente serviços públicos (obviamente quando volvidos à satisfação da coletividade em geral) os arrolados como de competência das atividades públicas” (MELLO, 2011, p. 694, grifo nosso). De forma complementar, esclarece Carmen Lucia Antunes Rocha que “Alguns dos dispositivos constitucionais deixam clara a definição de algumas atividades como serviços públicos, superando-se o debate quanto à sua qualificação e quase que inteiramente quanto ao regime de Direito que sobre eles deve incidir no Direito Positivo fundamental. Nesse sentido, a Constituição da República apenas acolhe figurino anteriormente adotado no Direito Constitucional Positivo brasileiro, indicando alguns serviços públicos e inclusive as formas possíveis – em alguns casos obrigatórias – de sua prestação (p. ex., nos arts. 21, XI, XII, XXIII, 177, com a redação dada pela Emenda n. 4/95, dentre outros)” (ROCHA, 1996, p. 20).

²² A atuação legislativa possuirá maior ou menor relevância conforme a perspectiva doutrinária adotada. Na visão de Ruy Cirne Lima, o campo material de definição do serviço público é, por excelência, o da Constituição Federal. Assim, quando a legislação ordinária define serviço público, o faz necessariamente com suporte em pressuposto normativo constitucional: “a definição do que seja, ou não, serviço público pode, entre nós, em caráter determinante, formular-se somente na Constituição Federal, e, quando não

Assim, para os primeiros, *serviços públicos* seriam atividades que a Constituição Federal define como tais; para os segundos, aquelas que o texto constitucional ou a legislação ordinária assim as qualificam.

Sendo esses os pressupostos eleitos para aproximação do objeto deste estudo, que envolvem a compreensão sistêmica do direito positivo como conjunto de normas jurídicas submetidas, em última instância, à supremacia da Constituição Federal, adotaremos um conceito de serviço público constitucional, construído a partir do art. 175 da CF, como atividade de relevante interesse social a ser qualificada pelo direito positivo por meio de norma de competência que definirá a titularidade do poder público para regulá-la e promover seu desempenho de forma direta, ou por meio de concessão ou permissão²³. E para os fins a que nos propomos neste estudo, não será necessário discutir os limites da atuação da lei ordinária na qualificação material das atividades como serviços públicos²⁴, uma vez que nossa preocupação estará em avaliar o regime jurídico a que estarão submetidas como consequência dessa qualificação.

Consideraremos, também, que, dada a submissão da Administração Pública ao princípio da legalidade estrita²⁵, ainda que um serviço venha a ser qualificado como público pelo Texto Constitucional, a atuação do legislador ordinário na delimitação material da atividade e determinação do órgão estatal responsável por realizá-la é

explícita, ha de ter-se como suposta no texto daquela. A lei ordinária que definir o que seja, ou não, serviço público terá de ser contrastada com a definição expressa ou suposta pela Constituição. ” (LIMA, 1963, p. 82). Já para Regis Fernandes de Oliveira, o que importa é, de maneira geral, a definição do serviço como público pelo ordenamento positivo, independentemente se por meio de norma constitucional ou legal: “Para nossa convicção, buscaremos o conceito de serviço público a partir do ordenamento jurídico. Não estará, então, na essência da atividade, mas na determinação constitucional ou legal de assim ser, sem embargo do substrato material sobre que ela recairá” (OLIVEIRA, 2005, p. 174).

²³ Citando as lições de Carmen Lucia Antunes Rocha, “serviço público é a atividade prestada pela entidade pública a quem o Direito entregou a competência para o seu desempenho ou por alguém em seu nome e sob sua responsabilidade” (ROCHA, 1996, p. 27).

²⁴ Referimo-nos, aqui, à eleição de uma determinada atividade como de relevante interesse social, considerando-se as demais disposições do direito positivo.

²⁵ O princípio da legalidade para a administração pública é previsto no Art. 37 da CF e há muito reconhecido pela doutrina como decorrência direta do Estado de Direito. Como já lecionava Caio Tácito, “A ação administrativa do Estado desdobra-se segundo preceitos legais estabelecidos. A iniciativa da administração depende, primariamente, de uma regra de competência que autorize o agente a proceder em nome do Estado. Esta subordinação a uma lei anterior não significa, porém, que a administração seja um processo em que não participem razões técnicas ou políticas. Como observou Jellinek, seria inconcebível um Estado em que toda a atividade fôsse vinculada. O fenômeno social não se escraviza a coletes de força, nem a esquemas teóricos. A administração necessita de maleabilidade de métodos e caminhos para atender às suas finalidades coletivas. A administração encontra, assim, no processo de sua realização, um campo de livre desenvolvimento, no qual lhe é facultada a seleção de critérios e de fórmulas. Subordinado sempre à legalidade de sua atuação, é lícito ao administrador se orientar, livremente, com respeito à oportunidade e à conveniência. Esta capacidade de auto-determinação constitui o poder discricionário, que se exaure inteiramente no setor administrativo não podendo ser objeto de consideração jurisdicional” (TÁCITO, 1954, p. 3).

indispensável.^{26 27 28} Nesse sentido, a Lei 9.074/1995, que estabeleceu normas de outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos, previu expressamente ser vedado “à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios executarem obras e serviços públicos por meio de concessão e permissão de serviço público, sem lei que lhes autorize e fixe os termos” (art. 2º).²⁹ Sendo assim, a peculiaridade a ser considerada, no caso de delimitação material prévia do serviço pela Constituição, não é a da dispensa de lei, mas sim a necessidade de que atenda aos preceitos constitucionais previamente fixados acerca do serviço a ser objeto de concessão ou permissão.

Firmada essa premissa, trataremos da possibilidade de se estabelecer distinção entre o serviço público e atividade econômica, considerado o enfoque deste estudo na problemática da incidência de tributação sobre a remuneração de prestação de serviços públicos.

²⁶ Consoante disposição constitucional contida no art. 37 da CF: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”. Nas lições de Celso Antonio Bandeira de Mello, “o princípio da legalidade, no Brasil, significa que a Administração nada pode senão o que a lei determina. Ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize. Donde, administrar é prover aos interesses públicos, assim caracterizados em lei, fazendo-o na conformidade dos meios e formas nela estabelecidos ou particularizados segundo suas disposições. Segue-se que a atividade administrativa consiste na produção de decisões comportamentais que, na forma escalonada do Direito, agregam níveis maiores de concreção ao que já se contém nas leis” (MELLO, 2011, p. 105)

²⁷ Carmen Lucia Antunes Rocha, em estudo sobre o tema, põe ênfase nessa dualidade: “não apenas o constituinte originário ou derivado define serviços públicos, podendo também o legislador infraconstitucional erigir a esta condição atividades dotadas dos atributos que as submetem a este regime, observados, evidentemente, os limites definidos na Carta Magna, tais como os referentes à ordem econômica (art. 170) Assim, tanto tem sido considerada no Brasil como matéria constitucional a definição de alguns serviços públicos, denominados pela doutrina ‘serviços públicos essenciais por definição constitucional’ como têm sido considerados tema fundamental, enobrecido em seu tratamento normativo, os princípios ou pelo menos a orientação sobre a sua forma de prestação. Em qualquer dos casos, a matéria não se exclui do campo de atuação legislativa infraconstitucional” (ROCHA, 1996, p. 20).

²⁸ Nesse ponto, Celso Antônio Bandeira de Mello é enfático: “é realmente o Estado, por meio do Poder Legislativo que, a seu sabor, erige ou não em serviço público tal ou qual atividade, desde que respeite os limites constitucionais” A afirmação do autor é posta justamente como resposta à questão sobre se poderia o Estado qualificar qualquer atividade como serviço público ou se haveria, ali uma ‘essência mínima’: “Restaria perguntar: pode o Estado qualificar – subentende-se, por via legislativa, como óbvio – qualquer atividade que deseje como serviço público, assumindo-a e submetendo-a ao ‘regime de direito público’? Ou é preciso que a atividade em tela possua uma natureza, uma substância íntima de serviço público? É realmente o Estado, por meio do Poder Legislativo que, a seu sabor, erige ou não em serviço público tal ou qual atividade, desde que respeite os limites constitucionais” (MELLO, 1973, p. 20).

²⁹ O dispositivo previu, ainda, ser “dispensada a lei autorizativa nos casos de saneamento básico e limpeza urbana e nos já referidos na Constituição Federal, nas Constituições Estaduais e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e Municípios, observado, em qualquer caso, os termos da Lei no 8.987, de 1995.”

2.1.2 Serviço público e exercício de atividade econômica: o regime jurídico dos serviços públicos

Retomamos, aqui, as lições de Marçal Justen Filho, que inauguraram este tópico. O Autor destaca que o tema do conceito de serviço público problematiza a contraposição entre atividades públicas e atividades econômicas. Em suas palavras, “trata-se de definir a função do Estado, seus limites de atuação e o âmbito reservado aos particulares” e, ainda “perante o modelo constitucional, a natureza de certas atividades que se desenvolvem em setores onde é problemático distinguir o *público* do *privado* (JUSTEN FILHO, 1997, p. 54, grifos do autor).

Essa distinção entre o público e o privado a que se refere o Autor é particularmente desafiadora porque, a partir de processo iniciado nos anos 20 do século XX, houve graduais descentralização e desconcentração do aparato administrativo do Estado Brasileiro. Como leciona Dinorá Adelaide Musetti Grotti, houve, a partir desse período, abandono do modelo de prestação exclusivamente direta para outro em que entidades privadas passam a ter papel fundamental:

Originariamente só se conhecia a prestação direta pelo Estado, valendo-se dos órgãos que compõem o seu próprio aparato administrativo. Nos anos 20 do século XX inicia-se um processo de descentralização do Estado, com a criação de autarquias, que ganhou grande incremento após a Revolução de 30, exercendo não apenas funções de índole administrativa, como também de natureza industrial ou comercial. Também nesse período teve grande voga a concessão a favor de pessoas privadas (nacionais e estrangeiras) ‘como fator inicial de desenvolvimento de atividades de caráter sobretudo industrial e de penetração do desenvolvimento econômico’ (GROTTI, 2007, p. 77).³⁰

E após protagonizar atuação no campo econômico como acionista ou mesmo proprietário de empreendimento privado, como destacara José Cretella Júnior (1972, p. 77)³¹, o Estado volta a modelo de concessões na quadra final do século passado,

³⁰ As origens do fenômeno, afirma, estão especialmente relacionadas com a inserção da Administração Pública no contexto do *Estado Liberal Clássico*, quando teria havido uma mobilização da economia capitalista para o desenvolvimento de obras públicas e se generaliza no período do *Estado Social*, “quando o Estado foi assumindo novos encargos no campo social e econômico, que exigem grandes investimentos financeiros e pessoal técnico especializado, surgindo a necessidade de encontrar novas formas de gestão do serviço público e da atividade privada exercida pela Administração” (GROTTI, 2007, p. 77-78).

³¹ Como leciona José Cretella Júnior, “O Estado, numa primeira fase, delega ao empresário concessionário; numa segunda fase, passa à categoria de sócio, menor ou maior; numa terceira fase, é o acionista maior; na fase final, é o proprietário exclusivo do empreendimento – é o empresário público. Os conflitos entre os interesses do Estado e os interesses do particular iriam, também, em breve, ressaltar as desvantagens da sociedade de economia mista. Com efeito, os fins visados pelo sócio-Estado são radicalmente opostos aos

com o “um desmonte do Estado prestador produtor, interventor e protecionista” que implicou verdadeiro “redimensionamento de sua atuação como agente regulador da atividade econômica, constituindo-se a privatização e a desregulação nos dois remédios mais importantes da receita neoliberal” (GROTTI, 2007, p. 77). É retomada, então, a figura contratual de relação do Estado com a iniciativa privada para desenvolvimento de atividades que lhe são caras.³²

É esse o contexto geral de modificação dos campos de atuação originária do Estado e das entidades particulares em que estão inseridas as discussões entre atividades econômicas e serviços públicos, como âmbitos contrapostos e de regulamentação distinta. E nele se inserem as disposições constitucionais a respeito da *Ordem Econômica e Financeira* do Estado. Como veremos, o Texto Constitucional adota, ao mesmo tempo, uma divisão entre regimes jurídicos do exercício de “atividades econômicas” pelo Estado e por particulares e uma inter-relação necessária e indissociável entre essas duas esferas de atuação.

A *Ordem Econômica e Financeira* é regulada pelo art. 170³³ e seguintes do Texto Constitucional. Conforme dispõe o art. 170, *caput* e parágrafo único da CF³⁴, o exercício das atividades econômicas no Estado Brasileiro é regido por disposições que objetivam a efetivação de valores constitucionais de interesse de toda a coletividade, tais como a busca pelo pleno emprego e a redução das desigualdades sociais, mas é regido também por princípios liberais de livre concorrência e livre iniciativa. As atividades

fins pretendidos pelo sócio-particular. O sócio-Estado objetiva alcançar o interesse público, no mais alto grau. O sócio-particular objetiva o lucro pessoal, se possível a curto prazo. Por isso, as sociedades de economia mista minoritárias vão desaparecendo, aos poucos, para ceder lugar às majoritárias, como ocorreu no direito brasileiro” (CRETELLA JÚNIOR, 1972, p. 77).

³² Nesse modelo mais atual de intervenção econômica a que se refere a Professora Dinorá Grotti, surge o assim dito “movimento de contratualização”, que diria respeito “à ‘passagem da Administração autoritária à Administração soberana consensual’”, referindo-se ao “‘aparecimento de uma nova mentalidade’, que está em expansão, onde o acordo aparece em substituição aos atos unilaterais de autoridade, trazendo a lume o que se tem chamado de Administração Pública consensual” (GROTTI, 2007, p. 77).

³³ Eros Roberto Grau descreve ordem econômica como “o conjunto de normas que define, institucionalmente, um determinado modo de produção econômica. Assim, ordem econômica, parcela da ordem jurídica (mundo do dever ser), não é senão o conjunto de normas que institucionaliza uma determinada ordem econômica (mundo do ser)” (GRAU, 2010, p. 53).

³⁴ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

econômicas são, portanto, dotadas de relevante interesse coletivo relacionado à efetivação de princípios constitucionais, mas seu exercício obedece a regras de mercado e valorização da busca do lucro e da conformação dos interesses privados daqueles que as desenvolvem.

O art. 173 da CF estabelece, por sua vez, que a exploração direta da atividade econômica pelo Estado somente pode ser realizada em caráter excepcional. Na dicção do dispositivo, será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, “conforme definidos em lei”³⁵ ³⁶. Para Carlos Mario da Silva Velloso, a Constituição Federal de 1988 adotou modelo econômico que “prestigia a iniciativa privada e que defere ao Estado participação puramente supletiva na esfera econômica” (VELLOSO, 1993, p. 494). A diretriz constitucional seria, portanto, a de que atividades econômicas, como regra, fossem desenvolvidas pelo setor privado, cabendo ao Estado organizar seu funcionamento e prestar serviços públicos.

Também integra a assim dita *ordem econômica e financeira* (Título VII da CF) a disposição do art. 175 da Constituição Federal, que prevê o dever de prestação de serviços públicos pelo Estado diretamente ou sob regime de concessão ou permissão,

³⁵ De acordo com o art. 174, *caput*: “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.” Nos parágrafos do dispositivo são previstas as diretrizes a serem consideradas pela legislação para o exercício da regulamentação legal da exploração direta da atividade econômica pelo Estado. O § 1º prevê a necessária previsão em lei do estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias³⁵; o § 2º, que a lei não poderá conceder às empresas públicas e as sociedades de economia mista privilégios fiscais não extensivos às do setor privado o § 3º, que a Lei regulamentará as relações da empresa pública com o Estado e a sociedade; o § 4º, que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros e, por fim, o § 5º prevê que a lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

³⁶ A forma econômica prevista pelo Texto Constitucional, como destaca José Afonso da Silva, é a capitalista. A CF afirma, como regra, a livre iniciativa e a apropriação privada dos meios de produção enquanto pressupostos da atividade econômica no Estado Brasileiro. Em suas palavras: “Aqui, como no mundo ocidental em geral, a ordem econômica consubstanciada na Constituição não é senão uma forma econômica capitalista, porque ela se apóia inteiramente na apropriação privada dos meios de produção e na iniciativa privada (art. 170). Isso caracteriza o modo de produção capitalista, que não deixa de ser tal por eventual ingerência do Estado na economia nem por circunstancial exploração direta de atividade econômica pelo Estado e possível monopolização de alguma área econômica, porque essa atuação estatal ainda se insere no princípio básico do capitalismo que é a apropriação exclusiva por uma classe dos meios de produção, e, como é essa mesma classe que domina o aparelho estatal, a participação deste na economia atende a interesse da classe dominante. A atuação do Estado, assim, não é nada mais nada menos do que uma tentativa de pôr ordem na vida econômica e social, de arrumar a desordem que provinha do liberalismo. Isso tem efeitos especiais, porque importa em impor condicionamentos à atividade econômica, do que derivam os direitos econômicos que consubstanciam o conteúdo da constituição econômica [...]. Mas daí não se conclui que tais efeitos beneficiem as classes populares. Sua função consiste em racionalizar a vida econômica com o que se criam condições de expansão do capitalismo monopolista, se é que tudo já não seja efeito deste” (SILVA, 1990, p. 658).

estabelecendo que a lei deverá regular o regime jurídico das concessionárias e permissionárias, os direitos dos usuários, a política tarifária e o dever de manutenção do serviço adequado.

Das disposições constitucionais destacadas, evidencia-se ter a CF adotado distinção entre (i) atividade econômica de forma ampla, de que tratam todos os dispositivos do Título VII da CF, (ii) atividade econômica de forma estrita, a que se refere o art. 173, ao estabelecer que a atividade econômica deve ser preferencialmente desenvolvida pelos particulares e, excepcionalmente, pelo Estado; e (iii) serviços públicos, cuja titularidade é sempre do Estado, mas podem ser objeto de delegação por meio de concessões e permissões. Essas diferentes acepções de atividade econômica foram muito bem delimitadas por Eros Roberto Grau. De acordo com o Autor, as atividades econômicas em sentido amplo compreendem atividades econômicas em sentido estrito e serviços públicos, sendo estes últimos espécies do gênero *atividade econômica*, em sua acepção ampla:

Como tenho observado, inexistente, em um primeiro momento, oposição entre *atividade econômica* e *serviço público*; pelo contrário, na segunda expressão está subsumida a primeira. [...] A prestação de *serviço público* está voltada à satisfação de necessidades, o que envolve a utilização de bens e serviços, recursos escassos. Daí podermos afirmar que o *serviço público* é um tipo de *atividade econômica*. Serviço público — dir-se-á mais — é o tipo de atividade econômica cujo desenvolvimento compete preferencialmente ao setor público. Não exclusivamente, note-se, visto que o setor privado presta serviço público em regime de concessão ou permissão. Desde aí poderemos também afirmar que o serviço público está para o setor público assim como a atividade econômica está para o setor privado. [...] Daí a verificação de que o gênero — atividade econômica — compreende duas espécies: o serviço público e a atividade econômica. Estamos em condições, assim, de superar a ambiguidade que assume, no seio da linguagem jurídica e no bojo do texto constitucional, esta última expressão. Para que, no entanto, se a supere, impõe-se qualificarmos a expressão, de modo que desde logo possamos identificar de uma banda as hipóteses nas quais ela conota gênero, de outra as hipóteses nas quais ela conota espécie do gênero. A seguinte convenção, então, proponho: atividade econômica em sentido amplo conota gênero; atividade econômica em sentido estrito, a espécie (GRAU, 2010, p. 101-102).

Marçal Justen Filho também adota distinção entre *serviços públicos* e *atividades econômicas* sem deixar de atribuir àqueles também caráter de atividade econômica. Em suas palavras, “não se confundem as hipóteses de *serviço público* e de desempenho pelo Estado de *atividade econômica em sentido estrito*” (JUSTEN FILHO,

1997, p. 70, grifos do autor). O Autor destaca, nesse sentido, estarem os serviços públicos e as atividades econômicas em sentido estrito sujeitos a regimes jurídicos distintos.³⁷

A solução proposta pela doutrina permite-nos assumir, ao mesmo tempo, a relação indissociável entre essas duas facetas da atuação do Estado e a necessária relação da atuação econômica – mesmo que em sentido estrito – à conformação de princípios e valores constitucionais. Com suporte nas lições doutrinárias a respeito do tema, é evidenciada a necessária compreensão das disposições constitucionais que tratam do exercício de *atividade econômica* pelo Estado considerando-se, ao mesmo tempo, a distinção entre atividades econômicas de desenvolvimento exclusivo pela iniciativa privada em regime de livre iniciativa e concorrência e a prestação de serviços públicos, enquanto atividades econômicas apenas em sentido amplo.

Assim, falaríamos em serviços públicos como atividades que podem ser classificadas como atividades econômicas, mas apenas num sentido amplo. Seu regime jurídico é próprio e tem como variável fundamental a circunstância de serem desenvolvidas diretamente pelo Estado ou por meio de concessões e permissões. Por outro lado, temos também que, em razão das disposições do art. 173 da CF, as atividades econômicas em sentido estrito se distinguem dos serviços públicos essencialmente por estarem submetidas à livre iniciativa e serem preferencialmente desenvolvidas pelos particulares e excepcionalmente pelo Poder Público – neste último caso, por meio de empresas estatais exploradoras de atividades econômicas, integrantes da assim dita *Administração Pública Indireta*.

Com base no que tratamos até aqui, poderemos concluir o seguinte: (i) serviço público é atividade qualificada como tal pelo ordenamento positivo; (ii) constitui atividade econômica em sentido amplo; (iii) recebe regime jurídico próprio, distinto daquele aplicável às atividades econômicas em sentido estrito, (iv) o regime dos serviços públicos é regulamentado por lei, sendo que cabe às normas legais tanto instituir o dever de sua prestação ou delegação por pessoa estatal, quanto regular a contratação de particulares para sua prestação – Lei Geral das Concessões, Lei de Licitações e legislações específicas, como veremos adiante; (v) os princípios que regem às atividades econômicas

³⁷ Nas palavras de Marçal Justen Filho, “quando se configura serviço público, sua delegação para desempenho por particulares não produz nascimento de atividade econômica em sentido estrito. [...] Não é cabível cogitar de ‘concessão de atividade econômica’” (JUSTEN FILHO, 1997, p. 70).

em sentido estrito, tais como a livre concorrência e a livre iniciativa, não se aplicam, como regra, à prestação de serviços qualificados como públicos, submetidos a regime próprio.

2.1.3 Conceito de Poder Público

Esclarecido o paradigma adotado acerca do conceito de serviço público e sua relação com a regulamentação do exercício de atividades econômicas pela Constituição Federal, passamos a tratar de questão fundamental à perspectiva proposta por esse trabalho: o conceito de *Poder Público*, termo de que se vale o art. 175 da CF para tratar da competência para regulamentação e prestação de serviços públicos.

Como visto, o Texto Constitucional estabelece competir ao Poder Público a prestação de serviços públicos. Há, portanto, uma competência atribuída ao Poder Público não só para regular as políticas relacionadas aos serviços públicos, mas, também, para desenvolvê-los e, quando o caso, prestá-los de forma direta. Nesse contexto, podemos afirmar que o dispositivo constitucional se dirige antes de tudo aos órgãos do Poder Legislativo, a quem é determinada a regulamentação da prestação dos serviços públicos, para que venham a ser desenvolvidos pelos órgãos da Administração Pública. Cada ente federado, na sua esfera de atribuições constitucionais e conforme juízo de conveniência e oportunidade relativo à realização de suas políticas públicas, editará normas legais promovendo a regulação dos serviços e determinando que os entes de sua administração realizem o desenvolvimento da sua atividade, que terá, reitero-se, todos os seus contornos delimitados pela lei que institui a uma determinada pessoa o dever de sua prestação.³⁸

Assim, o *Poder Público* recebe atribuição constitucional de regulamentar a prestação dos serviços públicos e, ainda, de promover sua execução, sendo que esta pode ser realizada por ele mesmo ou por delegação ao particular.³⁹ Considerada essa dupla

³⁸ Importa destacar que esse trabalho não tem como objetivo discutir as variações semânticas do termo *serviço público*, tema por si só vasto e que encontra diversas discussões doutrinárias. Para nós, importa a compreensão do serviço público como *atividade outorgada a determinada pessoa*, estatal ou particular, por isso a ênfase na regra de competência. E em razão dos pressupostos adotados, tais atividades são aquelas necessariamente indicadas pelo direito positivo, assim constituídas como tais. Isso implica o afastamento de perspectivas segundo as quais o serviço público decorreria de atividades *naturalmente* públicas, que por suas características seriam originalmente relacionadas com o bem social ou o interesse público e, assim, confiadas ao Estado. Nesse sentido, citamos o importante trabalho de Leon Duguit (DUGUIT, 1928, p. 61).

³⁹ Muito embora a disposição constitucional contenha determinação para que o Estado promova a *prestação do serviço público*, a competência administrativa para realizá-la não é prevista na norma constitucional: apenas poderá ser introduzida por lei que a regule, em razão do princípio da legalidade que rege os atos da administração pública.

função⁴⁰, tem-se que o conceito de Poder Público de que trata a Constituição Federal possui duas distintas acepções: (1) os órgãos do Poder Legislativo das pessoas políticas, responsáveis pela delimitação do serviço público em suas respectivas esferas de competência territorial e material, por meio de normas de competência administrativa⁴¹ e (2) os órgãos da Administração Pública responsáveis pelo desenvolvimento da atividade ou por sua delegação por meio de concessões ou permissões.

Quanto à segunda acepção de Poder Público, que envolve as entidades da administração pública a quem pode haver outorga de competência para prestação de serviços públicos pela Lei, cabem alguns esclarecimentos adicionais, que nos permitam separar “Administração pública” dos “particulares”, com quem os contratos de concessão de serviços públicos são firmados.⁴²

O aparelho estatal que realiza as atividades administrativas é composto tanto pela própria pessoa do Estado, atuando pelas suas unidades interiores (órgãos), quanto pelas pessoas jurídicas por ele criadas para auxiliá-lo nesses fins: autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações governamentais. Essa criação é feita por lei para atender a finalidades públicas legalmente qualificadas, e as entidades criadas passam a compor a assim chamada *administração indireta*, na denominação legal que trata da administração federal. Nas lições de Celso Antonio Bandeira de Mello:

O aparelho estatal exercente de atividades administrativas é composto pela própria pessoa do Estado, atuando por meio de suas unidades interiores – os órgãos – e por pessoas jurídicas que cria para auxiliá-lo em seus misteres – as autarquias, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações governamentais, que na linguagem legal brasileira, compõem a administração indireta [...] (MELLO, 2011, p. 137).

O termo *administração pública* é definido pela legislação nacional – lei que estabelece as normas gerais do processo licitatório – conforme um critério orgânico⁴³, que

⁴⁰ Função legislativa, de regulamentar e/ou criar serviços públicos atribuindo o dever de seu desenvolvimento a determinados órgãos da Administração Pública e função executiva, de prestar serviços públicos ou submetê-los a concessão ou permissão ao particular.

⁴¹ A regulação determinada pela Constituição pelo órgão legislativo da unidade federada correspondente deverá prever os aspectos da prestação a ser desenvolvida: definição do serviço público, local e momento de sua prestação (aspectos temporal e espacial) e pessoa representante do “Poder Público” responsável por sua prestação.

⁴² De acordo com o art. 2º da Lei 8.666/1993, os contratos de concessão e permissão de serviços públicos são firmados entre a Administração direta e indireta e particulares.

⁴³ A estrutura orgânica é também utilizada pelo Código Civil, em seus artigos 40 e seguintes, para atribuição de personalidade jurídica pública ou privada as pessoas jurídicas no direito brasileiro. Os dispositivos definem como pessoas de direito público interno a União, os Estados, o Distrito Federal, os Territórios, os

compreende as entidades privadas sob controle do poder público e as fundações por ele constituídas ou mantidas. De acordo com o art. 6º da Lei 8.666/1993, compõe a *Administração pública* “a administração **direta e indireta** da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo inclusive as entidades com personalidade jurídica de direito privado sob controle do poder público e as fundações por ele constituídas ou mantidas” (grifos nossos). Assim, é a composição – legal e estatutária – que faz de uma entidade um membro da administração pública indireta, não as funções que lhes foram conferidas.^{44 45} Podemos já afirmar, portanto, o seguinte:

- (i) há pelo menos duas acepções possíveis de “Poder Público” adotadas pelo art. 175 do Texto Constitucional: órgãos do Poder Legislativo responsáveis por regular a prestação de serviços públicos e atribuir a responsabilidade de sua prestação à Administração Pública e órgãos da Administração Pública direta e indireta que serão eleitos por lei como responsáveis pelo seu desenvolvimento ou prestação;
- (ii) na acepção relacionada à execução do serviço, temos a administração pública direta, composta pelos órgãos do Poder Executivo – presidência da república e ministérios, governos estaduais e prefeituras municipais e seus respectivos órgãos - e a administração pública indireta, composta pelas entidades com personalidade jurídica de direito privado sob controle do poder público e as fundações por ele constituídas ou mantidas.

Assim, a administração pública direta seria composta pelos órgãos do Poder Executivo dos entes federados e a indireta, pelas entidades com personalidade jurídica própria, criadas pelo Estado para seu auxílio. Todos eles integram uma noção ampla de

Municípios, as autarquias – inclusive fundações públicas – e as demais entidades de caráter público criadas por lei (art. 41). Na dicção legal, por outro lado, submetem-se ao regime jurídico relativo à personalidade de direito privado as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas, os partidos políticos e as empresas individuais de responsabilidade limitada (art. 44).

⁴⁴ Cabe, inclusive, destacar, que para essa estrutura orgânica das Administrações direta e indireta, há dever de licitar. De acordo com o art. 2º da Lei 8.666/1993, as obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando contratadas com terceiros, serão necessariamente precedidas de licitação” ressalvadas as hipóteses previstas na lei.

⁴⁵ De modo similar, as disposições do Decreto-Lei 200/1967: que trata da estrutura da Administração Pública Federal: “Art. 4º. A Administração Federal compreende: I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios. II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: a) Autarquias; b) Empresas Públicas; c) Sociedades de Economia Mista”.

“Poder Público”, porque integram o aparato estatal, sendo sua criação necessariamente prevista em lei. São entes dela integrantes as entidades descritas no art. 5º, de modo que nessa categoria não podem ser inseridas as pessoas jurídicas de direito privado que apenas desenvolvam atividades públicas, como é o caso das concessionárias e permissionárias de serviços públicos.

Mas, retomando a disposição do art. 175 da CF, cabe-nos uma última questão: entidades privadas imbuídas da prestação de serviços públicos em regime de concessão e permissão poderiam ser consideradas, enquanto tais, integrantes de uma acepção ampla de “Poder Público”? Retomemos à disposição constitucional: “incumbe ao Poder Público [...] **diretamente ou sob regime de concessão ou permissão** a prestação de serviços públicos” (grifos nossos).

Parece-nos que a Constituição, aqui, pode ter equiparado entidades privadas, enquanto prestadoras de serviços públicos mediante regime de concessão ou permissão, a uma noção de “Poder Público”, que é mais ampla que a de “Administração Pública Direta” e “Administração Pública Indireta”. Esse dispositivo pode ser relacionado, inclusive, com disposição do Decreto-Lei 200/1967 segundo a qual as entidades privadas, ao contratarem com a Administração Pública Federal, passam a integrar a assim dita *administração descentralizada*⁴⁶:

CAPÍTULO III

DA DESCENTRALIZAÇÃO

Art. 10. **A execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada.**

§ 1º A descentralização será posta em prática em três planos principais:

- a) dentro dos quadros da Administração Federal, distinguindo-se claramente o nível de direção do de execução;
- b) da Administração Federal para a das unidades federadas, quando estejam devidamente aparelhadas e mediante convênio;

⁴⁶ Maria Sylvia Zanella Di Pietro define *descentralização* como “a distribuição de competências de uma para outra pessoa, física ou jurídica (DI PIETRO, 2007, p. 380). Divide-as em *descentralização política*, decorrentes de atribuição de competência pela própria CF (DI PIETRO, 2007, p. 380-381) e *descentralização administrativa*, que “ocorre quando as atribuições que os entes descentralizados exercem só têm o valor jurídico que lhes empresta o ente central” (DI PIETRO, 2007, p. 381). Nesta segunda categoria enquadra-se a assim dita *descentralização por colaboração*, que é “a que se verifica quando, por meio de **contrato** ou **ato administrativo unilateral**, se transfere a **execução** de determinado serviço público a pessoa jurídico de direito privado, previamente existente, conservando o Poder Público a **titularidade** do serviço” (DI PIETRO, 2007, p. 384). Nessa categoria estariam incluídas, portanto, as concessionárias e permissionárias de serviços públicos: “originalmente, nessa forma de descentralização por colaboração, que se faz por concessão, permissão ou autorização do serviço público, o poder público delegava a execução do serviço a pessoas jurídicas já constituídas com capital exclusivamente privado; e essa era a sua vantagem, ou seja, a possibilidade de realizar grandes serviços sem dispêndio de capital público, além de manter, sob o poder concedente, a disponibilidade sobre o serviço”. ” (DI PIETRO, 2007, p. 384).

e) da Administração Federal para a órbita privada, mediante contratos ou concessões (grifos nossos).

Como se vê, diferentemente da definição de administração indireta, a de administração descentralizada envolve um critério funcional: mesmo que não se trate de pessoa jurídica estatal, uma entidade pode compor a administração descentralizada, caso seja contratado pelo Estado para prestar serviço público por meio de contrato de concessão. Note-se, que, nesse caso, o vínculo é criado por meio de uma relação contratual, e não por imposição legal. Trata-se de um acordo de vontades entre o particular e a Administração Pública que faz com aquele passe a integrá-la apenas para aquele fim específico.

Podemos concluir, a partir de tais disposições, que a prestação de serviços públicos pode ser outorgada por lei a qualquer ente da Administração Pública direta ou indireta, cujas determinações funcionais são previstas em lei. Essas entidades competentes para prestar o serviço poderão, então, concedê-lo ou permiti-lo ao particular, por meio de contratos de concessão ou permissão. Feito isso, para aquele determinado fim, a entidade passa a integrar a administração pública descentralizada: na prestação daquele serviço público ela é, então, uma parte do Poder Público, numa acepção lata.

Assim, na perspectiva proposta, o segundo sentido de *Poder Público* apresentado pelo Texto Constitucional – entidades responsáveis por sua execução – incluiria todo e qualquer órgão da Administração Pública (direta, indireta ou mesmo descentralizada) que preste um serviço público. Essa qualidade decorrerá, portanto, de previsão legal de outorga de competência ou, mesmo, de contrato de concessão ou permissão de serviços públicos.

Esclarecidos os conceitos decisivos para compreensão da norma constitucional, passamos a tratar, a seguir, da definição dos conceitos de concessões e permissões de serviços públicos e seu regime jurídico constitucional e legal, objetos deste trabalho.

2.2 O Regime jurídico de concessões e permissões de serviços públicos

O tópico anterior objetivou abordar a possibilidade de conceituação de serviço público, o regime jurídico a ele atribuído e, ainda, o conceito de Poder Público, todos eles objeto de norma constitucional que prevê a prestação de serviços públicos de forma direta ou por meio de concessões e permissões (art. 175 da CF). Após esses esclarecimentos iniciais, passamos à conceituação possível e ao regime jurídico das

concessões e permissões a partir do texto constitucional, em conformidade com a legislação nacional que rege o tema.

2.2.1 Concessões e permissões: delimitação de sentido e regime jurídico

2.2.1.1 Acepções possíveis dos termos *concessão* e *permissão*

O termo *concessão*, em suas acepções usuais na Língua Portuguesa, está relacionado a um ato de consentimento ou autorização de uma pessoa a outra para a realização de algo ou para o exercício de um direito. Das acepções possíveis, de acordo com o Dicionário Houaiss (2019, s.v. *concessão*), seria possível elencar as seguintes: “atos ou efeitos de conceder consentimento, permissão, transigência”; “ato ou efeito de ceder algo de sua opinião ou direito a outrem” e, ainda, “ato ou efeito de ceder algo de sua opinião ou direito a outrem”. Em sua origem latina *concedere*, tem-se verbo que indica o ato de *permitir, facultar* ou *dar* (CUNHA, 2010, s.v. *conceder*). O termo *permissão* possui significado bastante similar e, por vezes, sinônimo. De acordo com o Dicionário Houaiss (2019, s.v. *permissão*), remonta a “ato ou efeito de permitir; autorização, consentimento”. Sua origem latina, *permittere*, é verbo que indicava “dar liberdade, poder ou licença para consentir em” (CUNHA, 2010, s.v. *permitir*).

No direito positivo, é possível encontrar exemplos de uso do termo *concessão* para delimitação de regimes jurídicos público e privado. O Código Civil⁴⁷ o utiliza para pelo menos 6 (seis) institutos distintos, todos relacionados a uma autorização dada pelo titular original de um direito ou dever a outrem para que dele usufrua ou seja por ele responsável. São eles: (1) *concessão*, pelos pais ou por sentença judicial, de *maioridade civil* a menor de 16 anos (art. 5º, I); (2) *concessão de serviço de transporte*, espécie do gênero *contrato de transporte*, mas que não se submete ao regime de direito privado instituído pelo art. 731, por ser regido por normas jurídicas especiais⁴⁸; (3) *concessão de registro público* a empresas mercantis pelas Juntas Comerciais, necessária à constituição de empresa e marco inicial de sua capacidade civil (art. 1.179); (4) *concessão de uso especial para fins de moradia*, espécie de *direito real* sobre coisa imóvel (art. 1.225, XI);

⁴⁷ Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

⁴⁸ Justamente por se tratar de *concessão, permissão ou autorização* de serviço público. Nos termos do art. 731 do Código Civil: “O transporte exercido em virtude de autorização, permissão ou concessão, rege-se pelas normas regulamentares e pelo que for estabelecido naqueles atos, sem prejuízo do disposto neste Código”.

(5) *concessão de direito real de uso*, espécie de *direito real* sobre coisa móvel ou imóvel⁴⁹;
(6) *concessão de medida liminar* em medida cautelar de separação de corpos ou de guarda (art. 1.585).

O Código de Processo Civil também utiliza o termo em diversas situações distintas, usualmente para relacionar-se à prestação de medida judicial pelo Poder Judiciário. O legislador valeu-se do termo, também, para atribuição de outros regimes jurídicos, tais como a norma de concessão de gratuidade de custas, despesas processuais e honorários a pessoa física ou jurídica que possua insuficiência de recursos para postular no Judiciário.⁵⁰

O termo *permissão* possui também referências nas normas legais vigentes. O Código Civil a ele se refere em duas ocasiões: (1) *permissão de serviço de transporte*, espécie do gênero *contrato de transporte*, mas que não se submete ao regime de direito privado instituído pelo art. 731; (2) *atos de permissão ou tolerância* de um bem, que de acordo com o art. 1.208 são por si mesmos incapazes de *induzir* ou implicar a *aquisição* da posse por quem não a detenha originalmente. O Código de Processo Civil refere-se ao termo uma vez. Segundo regra instituída pelo art. 1.040, quando houver a publicação de acórdão paradigma em julgamento de Recurso Especial ou Extraordinário repetitivo que trate de questão relativa a prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento deverá ser comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos a regulação, da tese adotada.

Quanto às concessões e permissões de serviços públicos, a Constituição Federal e a Lei 8.987/1995 preveem atividades que, inicialmente de titularidade ou atribuição do Estado, passam a ser desempenhadas por pessoas jurídicas de direito privado – concessionárias/permissionárias. Isso se dá em razão de autorização constitucional, legal e, ainda, de previsão contratual conforme um procedimento específico previsto em lei.

Nesse sentido, o texto constitucional (art. 175) determina ao Estado o dever de desenvolver determinadas atividades – denominadas *serviços públicos* –, mas autoriza

⁴⁹ Referências do Código Civil: art. 1.225, XII; art. 1.240, § 1º, que trata da concessão de direito de uso por reconhecimento do *usucapião*; art. 1.369 e seguintes, que tratam do direito de superfície e sua concessão; 1.472, § 2º, que dispõe sobre vinculação de direito de garantia a direito real de uso.

⁵⁰ Há, atualmente, no Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) 49 referências ao termo *concessão*, dentre as quais citamos: *concessão de medida judicial de urgência* (art. 27, IV; art. 300 e seguintes); *concessão de gratuidade de custas* (art. 98); *concessão de adoção* como hipótese de suspensão do processo, juntamente com o parto, quando ocorridas à única advogada patrona do processo (art. 313, IX) – consulta em 28/12/2019.

que sua prestação e desenvolvimento sejam realizados por terceiras pessoas: entidades privadas para as quais são *cedidos* direitos de exploração de serviços públicos e, ainda, de construção e manutenção de bens públicos. Além da previsão constitucional, as concessões e permissões de serviços públicos são reguladas por lei geral – Lei 8.987/1995. As normas para licitações e contratos da Administração Pública, por sua vez, são objeto da Lei 8.666/1993.⁵¹

⁵¹ Há, também, outros regimes legais de concessões e permissões, previstos em legislação específica, com regras próprias e aplicação por vezes apenas subsidiária das normas gerais referidas, mas que não são objeto do presente estudo. No presente trabalho, não serão objeto de estudo outras espécies de *concessão* ou *permissão* que tenham regulamentação normativa própria, tampouco outras espécies de contratos firmados entre o Estado e a regimes jurídicos de prestação e concessão de serviços públicos regidos por leis especiais, tal como a figura da autorização. Citamos, a seguir, exemplificativamente, alguns desses regimes especiais: (i) **Telecomunicações** – Regime próprio da Lei Geral de Telecomunicações (Lei 8.987/95): “Art. 210. As concessões, permissões e autorizações de serviço de telecomunicações e de uso de radiofrequência e as respectivas licitações regem-se exclusivamente por esta Lei, a elas não se aplicando as Leis nº 8.666, de 21 de junho de 1993, nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, nº 9.074, de 7 de julho de 1995, e suas alterações”. (ii) **Transporte aquaviário e terrestre** – Regime misto – A Lei 8.987/95 tem aplicação subsidiária ao regime de concessão, prevendo a Lei 10.233/2001 normas específicas aos contratos firmados pela Administração Pública para prestação do serviço: “Art. 33. Ressalvado o disposto em legislação específica, os atos de outorga de autorização, concessão ou permissão editados e celebrados pela ANTT e pela Antaq obedecerão ao disposto na Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, nas Subseções II, III, IV e V desta Seção e nas regulamentações complementares editadas pelas Agências”. (iii) **Saneamento básico** – Regime misto – A Lei 8.987/95 tem aplicação subsidiária ao regime de concessão, prevendo a Lei 10.233/2001 normas específicas aos contratos firmados pela Administração Pública para prestação do serviço: “Art. 11. São condições de validade dos contratos que tenham por objeto a prestação de serviços públicos de saneamento básico: [...] III - a existência de normas de regulação que prevejam os meios para o cumprimento das diretrizes desta Lei [...] incluindo a designação da entidade de regulação e de fiscalização; IV - a realização prévia de audiência e de consulta públicas sobre o edital de licitação, no caso de concessão, e sobre a minuta do contrato. [...] § 2º Nos casos de serviços prestados mediante contratos de concessão ou de programa, as normas previstas no inciso III do caput deste artigo deverão prever: I - a autorização para a contratação dos serviços, indicando os respectivos prazos e a área a ser atendida; II - a inclusão, no contrato, das metas progressivas e graduais de expansão dos serviços, de qualidade, de eficiência e de uso racional da água, da energia e de outros recursos naturais, em conformidade com os serviços a serem prestados; III - as prioridades de ação, compatíveis com as metas estabelecidas; IV - as condições de sustentabilidade e equilíbrio econômico-financeiro da prestação dos serviços, em regime de eficiência, incluindo: a) o sistema de cobrança e a composição de taxas e tarifas; b) a sistemática de reajustes e de revisões de taxas e tarifas; c) a política de subsídios; V - mecanismos de controle social nas atividades de planejamento, regulação e fiscalização dos serviços; VI - as hipóteses de intervenção e de retomada dos serviços”. Além das previsões específicas mencionadas, estão também sujeitas a regime próprio as Parceria Público-Privadas (“PPPs”). A Lei 11.079, de 30 de dezembro de 2004, estabelece duas espécies de contrato administrativo de concessão: patrocinada e administrativa. De acordo com o art. 2º, §§ 1º e 2º, a primeira consiste na própria modalidade de concessão prevista na Lei Geral de concessões (8.987/95), com a peculiaridade de haver a previsão de remuneração do concessionário por meio de contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado. Já a segunda (concessão administrativa), consiste na contratação de prestação de serviço público pelo usuário à Administração Pública: “§ 1º Concessão patrocinada é a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado. § 2º Concessão administrativa é o contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens”. As PPPs são formas de contratação cabíveis para contratos de concessão cujo valor seja superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de Reais) e o período de prestação de serviços seja superior a 5 (cinco) anos. É vedada a celebração de PPP com objetivo único de

Na pluralidade de acepções do termo exemplificada, há uma característica comum: a transferência de um direito de titularidade de uma determinada pessoa (física/jurídica, pública/privada) a outra, por meio de um determinado procedimento ou, ainda, a realização de ato em favor de outro, tal como se dá no caso das concessões de medidas judiciais como exercício de uso da força exclusivo do Estado em favor do postulante no processo civil. Tanto a existência do direito em si quanto a possibilidade de sua transferência ou de sua utilização em favor de outro são objeto de previsão legal: tem-se o direito porque a lei assim o determina/permite; transfere-se o direito também porque a lei o determina/permite, ainda que a aquisição e manutenção do direito decorra da liberdade de contratação das partes.

Mas apesar das aproximações apontadas, as acepções dos termos *concessões* e *permissões* possuem significados distintos, que variam conforme o instituto a que se referem e, mesmo, à perspectiva adotada para tratamento do tema.

Vale aqui notar, sobre esse segundo aspecto, que os próprios termos *concessões de serviços públicos* e *permissões de serviços públicos* referidos pelo art. 175 da CF e pela Lei 8.987/1995 para tratar de prestação de serviços públicos realizada por particulares são dotados de ambiguidade. Revelam, pelo menos, as seguintes acepções, como poderemos melhor abordar nos tópicos seguintes: (i) o **ato** de conceder ou permitir a pessoa não indicada em lei como titular do serviço o direito de explorá-lo; (ii) a **relação jurídica** estabelecida entre o concessionário e o permissionário de serviço público; (iii) no caso das concessões, o **contrato** estabelecido entre concessionárias e poder concedente – no caso das permissões de serviços públicos, o contrato é denominado *contrato de adesão*, não havendo, nesse caso, ambiguidade; (iv) no caso das concessões, ainda, **outros regimes jurídicos de delegação de serviços públicos ou exploração de bens públicos** que possam ter sido previstos em contratos regidos por legislações específicas – tais como Parcerias Público-Privadas, regidas pela Lei 11.079/2004 – e que não são objeto deste estudo.

2.2.1.2 Disposições gerais previstas na Lei 8.987/1995 sobre o regime das concessões e permissões de serviços públicos e suas espécies

O regime jurídico das concessões e permissões de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal tem como marco legal a Lei 8.987/95. De acordo com

prestar serviços de fornecimento de mão-de-obra, de instalação de equipamentos ou de execução de obra pública.

seu preâmbulo, esse diploma normativo “Dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal”. O art. 1º estabelece, então, que “As concessões de serviços públicos e de obras públicas e as permissões de serviços públicos reger-se-ão pelos termos do art. 175 da Constituição Federal, por esta Lei, pelas normas legais pertinentes e pelas cláusulas dos indispensáveis contratos”. Prevê, portanto, normas gerais sobre concessões de serviço público, aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.⁵²

A Lei 8.987/1995, em seu art. 2º, incisos II a IV, distingue três diferentes modalidades de delegação, para as quais são estabelecidas regulamentações específicas: as *concessões de serviços públicos*, as *concessões de serviços públicos precedidas de obras públicas* e as *permissões de serviços públicos*.

A **concessão de serviço público** é definida pelo Texto Legal como a delegação do serviço, feita pelo poder concedente, mediante licitação na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado.

A **concessão de serviço público precedida de obra pública**, como a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado.

A **permissão de serviço público**, como a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, é feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco. Nos termos do art. 40 da Lei 8.987/1995, a permissão é formalizada por meio de contrato de adesão e deve observar as disposições da Lei 8.987/1995 e as demais normas do edital de licitação. Ainda nos termos da lei, essas disposições – normativas e contratuais

⁵² Nesse sentido, as lições de Odete Medauar: “A Constituição Federal, art. 175, parágrafo único, remete à lei o regime das concessionárias e permissionárias de serviço público. Por sua vez, o art. 22, XXVII, fixa a competência da União para legislar sobre normas gerais de contratação, em todas as modalidades. Por força desses dispositivos, a Lei 8.987/95 contém normas gerais sobre a concessão e a permissão de serviço público, aplicáveis à própria União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios, que poderão legislar sobre normas específicas, para os respectivos âmbitos. Segundo o parágrafo único do seu art. 1º, tais entes devem promover a revisão e as adaptações necessárias de sua legislação aos preceitos da Lei 8.987/95, buscando a atender as peculiaridades de seus serviços” (MEDAUAR, 2014, p. 368).

– devem tratar da “precariedade e revogabilidade unilateral do contrato pelo poder concedente”.

2.2.1.2.1 Observações adicionais sobre as concessões precedidas de obra pública e bens reversíveis

No caso da concessão precedida de obra, será previsto em contrato de concessão a realização de *obra* e, também, a realização de uma *atividade* caracterizada como serviço público. Há, assim, uma pressuposta distinção entre *obra pública* e *serviço público*. Ambas são objeto do processo licitatório e do contrato de concessão firmado com uma determinada concessionária de serviços públicos⁵³, mas a obra pública não é tida, ela mesma, como a *prestação de um serviço público*. Isso porque, como mais bem será tratado ao longo deste estudo, no caso das concessões de serviços públicos objetos da Lei Geral, a obra pública é, como regra, mera *atividade-meio* para o exercício da prestação do serviço público objeto do contrato, constituindo custo da prestação do serviço desempenhada pela concessionária, e não um serviço prestado em favor de terceiro.⁵⁴

Como leciona Carmen Lucia Antunes Rocha, no caso da concessão de serviço público, “a prestação do serviço público é o único objeto da delegação processada administrativamente” (ROCHA, 1996, p. 44). Desse modo, caso alguma obra venha a ser realizada pelo concessionário, será apenas uma *atividade-meio* da concessão do serviço público ou, nas palavras da Autora, “sê-lo-á não como um objeto específico e divisível da concessão, mas como uma etapa da prestação da atividade singularizada na delegação, integrando, pois a própria concepção do serviço prestado” (ROCHA, 1996, p. 46). De modo distinto, na *concessão de serviço público precedido de obra pública*, a execução da

⁵³ Note-se que não há previsão legal autorizativa da realização de contrato de *permissão precedido de obra pública*. A razão é simples. A precariedade das permissões de serviços públicos é incompatível com a necessária *longevidade* de um contrato de obra pública. Os altos investimentos realizados pelo concessionário na construção, como veremos, terão retorno – nas concessões simples tratadas nesse estudo – por meio de exploração da cobrança de tarifas decorrentes da prestação de serviços públicos e, também, pela exploração de receitas acessórias. Há, aqui, então, a necessidade de que o contrato preveja maiores garantias ao concessionário, incompatíveis com a possibilidade de interrupção do contrato pela Administração afeta às permissões de serviços públicos.

⁵⁴ Observe-se, inclusive, que a Lei Complementar 116/2003 define como *serviço tributável* pelo ISS a “Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)” (item 7.02).

obra “é uma etapa divisível do objeto contratado, no qual se inclui a concessão do serviço público” (ROCHA, 1996, p. 46).

Na parte em que prevê uma execução de obra, a avença não está relacionada à prestação de um serviço público – relacionado sempre a um usuário do corpo social⁵⁵ -, mas de *obra*, como parece ficar claro pela dicção legal do art. 2º, III, da Lei 8.987/95. Nas palavras da Ministra, “a construção de uma obra, mesmo que pública, não constitui em si objeto de delegação, uma vez que se trata de atividade específica entregue à exclusiva atribuição do Poder Público” (ROCHA, 1996, p. 46). Tanto é assim que o concessionário não poderá exigir dos usuários daquela obra o pagamento de *tarifas* sem que, concluído o bem público, passe a ali prestar um serviço que implique uma utilidade diretamente relacionada ao usuário.

Para Hugo de Brito Machado, a obra pública busca produzir um *bem público*, que constitui apenas condição para a prestação de um serviço público. Nela, o desempenho da atividade estatal visa à produção de um bem público e se esgota no momento em que finalizada, produzindo o resultado esperado. Já no serviço público, há uma atividade imaterial que se prolonga no tempo. Em suas palavras:

Resta, pois, a distinção entre obra e serviço, que tentaremos estabelecer, do modo o mais simples possível, dizendo apenas que (a) na obra pública há o desempenho de atividade estatal que termina quanto fica pronto o bem público correspondente; (b) no serviço público, pelo contrário, a atividade é permanente, não termina, pois se deixa de ser exercida o serviço deixará de existir. A construção de uma avenida, por exemplo, é uma obra pública; já a limpeza e conservação desta constituem serviço público (MACHADO, 2005a, p. 438).

A distinção sustenta-se, portanto, não apenas na oposição entre *permanência* do serviço e *temporiedade* da obra, ou na preexistência das condições materiais para a prestação do serviço, mas na realização de atividades que têm como destinatário os usuários que serão responsáveis por remunerá-la diretamente. No exemplo dado pelo Autor – construção de uma avenida *versus* limpeza e conservação desta, ainda não há um bem público no primeiro caso e, no segundo, há. A pavimentação não é entendida como uma atividade que produz resultado útil para a coletividade por si mesma: o serviço (ou *os serviços*) seriam prestados num momento posterior, quando, perfeito o bem público – no caso, a via de trânsito –, viesse a ser utilizado pelos indivíduos que por ali passarem, sendo

⁵⁵ A Lei 8.987/1995 vincula a prestação do serviço público mediante concessão ou permissão a uma prestação especificamente dirigida aos usuários.

necessária a manutenção da via, promoção dos reparos nela necessários, fiscalização de sua utilização pelos usuários e garantia de sua segurança e assim por diante.

Celso Antonio Bandeira de Mello também encontra no *serviço público* um comportamento contínuo, uma atividade dinâmica, enquanto a obra seria um produto estático, cristalizado de uma operação humana. A obra seria uma *coisa*, o serviço, *a própria operação ensejadora de um desfrute*. Para o autor, a coletividade poderia se beneficiar da obra de forma independente de uma prestação, por meio de uma relação direta entre o usuário e o objeto da obra; “salvo quando apenas constitua suporte material para a prestação de um serviço público”:

Serviço público e obra pública, de regra, distinguem-se com grande nitidez, como se vê da seguinte comparação:

- (a) A obra é, em si mesma, um produto estático; o serviço é uma atividade, algo dinâmico.
- (b) A obra é uma coisa: o produto cristalizado de uma operação humana; o serviço é a própria operação ensejadora de um desfrute;
- (c) A fruição da obra *independe de uma prestação*, é captada diretamente, salvo quando é apenas o suporte material para a prestação de um serviço público, normalmente, para ser prestado, pressupõe uma obra que lhe constitui o suporte material (MELLO, 2017, p. 75).

Tal como Hugo de Brito Machado, afirma que a obra pode constituir “condição para a prestação do serviço público”, que com ele, contudo, não se confunde: “A obra, para ser executada, não presume a prévia existência de um serviço; o serviço público, normalmente, para ser prestado, pressupõe uma obra que lhe constitui o suporte material” (MELLO, 2017, p. 75), sem negar que possa haver casos em que o serviço público venha a ser prestado de forma independente da realização de uma obra que lhe preceda.

A obra pública desenvolvida pelo concessionário/permissionário, bem como os demais bens que passem a integrar o objeto do contrato de concessão ou adesão, podem ser realizados para a constituição ou manutenção de bens públicos ou bens privados. Os primeiros, de titularidade pública, são cedidos aos particulares para a prestação do serviço e retorno ao domínio estatal após o término do contrato, com especificação neste a respeito dos deveres relacionados à sua manutenção e conservação pelo particular. É o que ocorre, por exemplo, com as vias públicas, que constituem bens públicos de uso comum do povo (JUSTEN FILHO, 1997, p. 215). Sobre esses bens pode haver obrigatoriedade de obras realizadas para sua manutenção e conservação.

Mas há também bens privados aplicados à prestação do serviço público. Esses bens dividem-se em *reversíveis* e *não reversíveis*, e como esclarece Marçal Justen

Filho, apesar de não serem bens públicos, submetem-se a regime jurídico específico decorrente de sua afetação:

[...] não são bens públicos porque não integram o domínio do poder concedente. No entanto, sua afetação à prestação do serviço produz a aplicação de regime jurídico dos bens públicos. Logo, esses bens não são penhoráveis nem podem ser objeto de desapossamento compulsório por dívidas do concessionário (JUSTEN FILHO, 1997, p. 215)

Sérgio Guerra, ao definir bens reversíveis, afirma que os bens envolvidos na prestação de serviços objeto de concessão podem ser públicos ou privados, a depender de sua origem, sendo a reversão “definida como sendo a entrega pelo concessionário ao poder concedente dos bens vinculados à concessão, por ocasião do fim do contrato, em virtude de sua destinação ao serviço público, de modo a permitir sua continuidade” (GUERRA, 2016). Para este último Autor, então, seria possível falar em reversibilidade inclusive dos bens públicos, relacionada ao fim da cessão do direito de seu uso e exploração pelo particular.

Os bens reversíveis serão, ao final do contrato, integrados ao domínio público, enquanto os bens não reversíveis “serão desafetados e o concessionário poderá promover o destino que bem lhe aprouver para eles” (JUSTEN FILHO, 1997, p. 216). A indicação dos bens reversíveis deve ser realizada desde o edital de licitação (art. 18 da Lei 8.987/1995). Além disso, constitui cláusula essencial dos contratos de concessão e permissão de serviços públicos aquela que dispõe sobre os bens reversíveis que serão objeto de construção, de manutenção ou de uso pelo concessionário/permissionário.

2.2.1.2.2 Concessão de serviço público e permissão de serviço público

Há dois traços de distinção fundamentais entre as concessões e as permissões: a precariedade e revogabilidade das permissões a qualquer tempo e a possibilidade de envolverem a execução de obra pública.

Ao promover a definição dos institutos, o art. 2º da Lei 8.987/1995 estabelece que a concessão consiste na *delegação da prestação do serviço* e a permissão, na *delegação a título precário da prestação do serviço*. Além disso, o dispositivo legal estabelece três classes de delegação: concessões, concessões precedidas de obras e permissões. Resta às permissões, assim, relações jurídicas travadas entre Poder Público e entidades privadas que não tenham como objeto contratual a realização de obras públicas como requisito da prestação do serviço.

Em capítulo específico dedicado às permissões de serviços públicos (Capítulo IX), a Lei Geral prevê um único dispositivo dedicado a essa figura. No art. 40 da Lei 8.987/1995 é previsto, fundamentalmente, a submissão das permissões às normas gerais da Lei de Concessões e a sua formalização por meio de *contrato de adesão*. Estabelece, para este, a necessária submissão ao edital de licitação (de forma idêntica ao contrato de concessões) e à *precariedade e revogabilidade unilateral do contrato pelo poder concedente*:

Capítulo XI
DAS PERMISSÕES

Art. 40. A permissão de serviço público será formalizada mediante contrato de adesão, que observará os termos desta Lei, das demais normas pertinentes e do edital de licitação, inclusive quanto à precariedade e à revogabilidade unilateral do contrato pelo poder concedente. Parágrafo único. Aplica-se às permissões o disposto nesta Lei.

Portanto, a precariedade e revogabilidade, juntamente com a impossibilidade de serem precedidas de obras públicas, são os traços fundamentais das permissões de serviços públicos, a elas se aplicando todas as demais disposições e previsões da Lei Geral relacionadas às concessões. Mas a Lei Geral não especifica os limites semânticos desse *caráter precário* a que se refere ao tratar das permissões de serviços públicos, tampouco à distinção entre a *revogabilidade unilateral* e outra espécie de extinção unilateral prevista para as concessões de serviços públicos: a encampação.

Quanto ao chamado *contrato de adesão*, Odete Medauar destaca a possibilidade de sua compreensão de forma análoga ao contrato de adesão do direito privado. Trata-se de contrato, que vincula ambas as partes com relação aos seus termos. Sua particularidade é a de ser formulado por uma das partes e apenas anuído pela outra. Nas palavras da Autora:

O contrato de adesão, no direito privado, caracteriza-se pela impossibilidade de negociação das cláusulas, pois estas são fixadas unilateralmente por uma das partes; a outra parte, concordando com seu teor, somente assina o termo contratual. Por esse aspecto, o contrato administrativo assemelha-se ao contrato de adesão regido pelo direito privado; mas o regime jurídico do contrato de permissão de serviço é público, daí a precariedade e ‘revogabilidade’ unilateral mencionadas no dispositivo indicado, além da observância dos demais preceitos daquela lei. (MEDAUAR, 2014, p. 250)

Afora essas peculiaridades, o restante da regulamentação jurídica dessas figuras é equivalente, marcadas, especialmente, por sua natureza contratual e sua submissão ao regime da Lei 8.987/1995. Além disso, tais distinções poderão ser

relativizadas, se considerado, especialmente que: (i) não há vedação à afetação de bens nos contratos de permissão de serviços públicos, de modo que a guarda de bens que retornarão ao Poder Público ao final do contrato ou mesmo que serão ao final revertidos à esfera de titularidade do poder concedente poderá implicar a realização de atividades de manutenção de bens públicos enquadráveis nas hipóteses de *obras públicas* de que trata a lei de concessões; (ii) também as concessões de serviços públicos podem ser extintas antes de sua conclusão, por razões de interesse público avaliadas mediante juízo de conveniência e oportunidade do poder concedente – caso da extinção por encampação.

Tais circunstâncias aproximam muito o regramento legal dos dois institutos e põem ênfase na importância do regramento normativo concreto – edital de licitação; contrato de adesão/concessão – para identificação das nuances relacionadas à atividade – inclusive com relação aos bens públicos afetados e às disposições relacionadas à sua extinção e indenizações dela decorrentes. Essas considerações serão mais bem compreendidas após apresentarmos a relevância da natureza contratual dessas figuras, bem como as modalidades de extinção das concessões.

2.2.1.2.3 Tratamento doutrinário da natureza das concessões e permissões

O tema da natureza jurídica das concessões e permissões de serviços públicos não recebe tratamento doutrinário uniforme pela doutrina. A discussão relaciona-se com o reconhecimento ou não de caráter contratual dessas avenças entre a Administração Pública e entidades privadas. Às concessões é geralmente reconhecida natureza contratual. Já as permissões são em diversos casos entendidas como atos unilaterais, dada a *precariedade* a que faz referência o texto legal para tratar dessas figuras. É possível discutir, ainda, se a afirmação de natureza contratual das concessões e permissões é suficiente para compreensão adequada desses institutos.

a) O problema do reconhecimento da natureza contratual de avenças entre a Administração Pública e o particular

Há consenso doutrinário na interpretação do termo *contrato* como convenção ou acordo de vontades entre duas ou mais pessoas para constituir, regular ou

mesmo extinguir relações jurídicas⁵⁶, resultando a formação de relação bilateral para a qual há obrigatoriedade dos termos firmados.⁵⁷ Nas lições de Caio Mario da Silva Pereira, “toda convenção é modernamente dotada de força vinculante e mune o credor de ação para perseguir em juízo a prestação em espécie ou em equivalente” (PEREIRA, 2010, p. 9).

Dada essa bilateralidade pressuposta nos contratos, o enquadramento de relações jurídicas avençadas entre Administração Pública e o particular a esse conceito é objeto de discussão na doutrina. Há aqueles que entendem haver nessas relações não um *acordo de vontades*, mas um *ato de império*, marcado pela indisponibilidade dos seus termos, que versam sobre temas de interesse público.

Em texto sobre os contratos administrativos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello circunscreveu três questões fundamentais a respeito das discussões possíveis a respeito da possibilidade de haver *contrato* entre a Administração Pública e pessoas jurídicas de direito privado: (i) a existência de *supremacia* da Administração Pública perante os administrados; (ii) a circunstância de o objeto desses contratos estar fora de comércio; e (iii) a impossibilidade de submissão do interesse público a um acordo entre partes (MELLO, 1968, p. 1).

Para as primeiras objeções apresentadas, o Autor afirma terem os assim chamados *contratualistas* elaborado respostas relevantes: “se a Administração Pública e os administrados acordam, livremente, sobre determinado objeto e se vinculam pacificamente, através de direitos e obrigações assumidas, a figura jurídica do contrato aparece”. Assim, havendo acordo, haveria contrato, de modo que pouco importaria se a Administração Pública e o particular estão em posição de igualdade na relação estabelecida: para o ato de acordo, a que se vinculam, a Administração “desce da sua posição proeminente e se coloca no mesmo plano que os administrados”. Já com relação aos bens e serviços públicos não

⁵⁶ Veja-se, nesse sentido, a definição do *Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, organizado por J. M. Othon Sidou: “Contrato. S.m. (Lat. *contractus*). Dir. Obr. Ajuste entre duas ou mais partes, no sentido de transferência de algum direito e sujeição a alguma obrigação [...]” (SIDOU, 1991, s.v. *contrato*). A mesma ideia aparece no *Dicionário jurídico*, organizado por Maximiliano Roberto Ernesto Führer e Maximilianus Cláudio Américo Führer: “Contrato. Convenção estabelecida entre duas ou mais pessoas para constituir, regular ou extinguir entre elas uma relação jurídica patrimonial. Requisitos: acordo de vontades, agente capaz, objeto lícito determinado ou determinável, forma prescrita em lei ou não proibida” (FÜHRER; FÜHRER, 2009, p. 35).

⁵⁷ Nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, “Tradicionalmente, entende-se por contrato a relação jurídica formada por um acordo de vontades, em que as partes obrigam-se reciprocamente a prestações concebidas como contrapostas e de tal sorte que nenhum dos contratantes pode unilateralmente alterar ou extinguir o que resulta da avença. Daí o dizer-se que o contrato é uma forma de composição pacífica de interesses e que faz lei entre as partes. Seus traços nucleares residem na *consensualidade* para formação do vínculo e na *autoridade* de seus termos, os quais se impõem igualmente para ambos os contratantes” (MELLO, 2011, p. 620).

poderem ser objeto de livre comércio, a doutrina contratualista teria justamente destacado que, bem por isso, apenas poderiam ser avençados os termos de sua submissão a obrigações com o particular por meio de *contratos públicos ou administrativos*, com regime jurídico distinto dos contratos cíveis (MELLO, 1968, p. 2).

Seria, então, justamente no exercício da sua autonomia que o administrado se submeteria à avença contratual. Ainda que por meio de simples *adesão* a um instrumento que prevê a prestação do serviço público – como é o caso das permissões – fato é que firmar o acordo dependeria de um ajuste de vontades e estabelecimento de obrigações mútuas.⁵⁸

A peculiaridade estaria, então, no *regime jurídico* desses instrumentos contratuais, consideradas as tensões entre o acordo firmado e a sua submissão ao interesse público. Nas palavras de Caio Tácito, “A tônica do contrato se desloca da simples harmonia de interesse para a consecução de um fim de interesse público” (TÁCITO, 1975, p. 292). Uma parte do que constitui a relação jurídica ali travada é, então, independente do âmbito de liberdade de contratação. E, aqui, também tomando por base as lições de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, sustenta Celso Antonio Bandeira de Mello que a circunstância de poder haver um *contrato* entre a Administração Pública e o particular não faz com que as disposições legais relativas ao interesse público possam ser objeto de contratação, ficando, então, ao largo do objeto da avença:

Em suma: o Poder Público, em razão de suas funções, tem sempre disponibilidade sobre o serviço público e sobre a utilização de um bem público; inversamente, o particular jamais pode tê-la, pois está envolvido na questão um bem *extra commercium*. O contrato jamais seria via idônea para propiciar a um administrado senhoria, conquanto parcial, sobre um interesse público, seja no que respeita à forma de satisfazê-lo, seja no que atina ao prazo de duração de vínculo versando sobre ele.

Daí porque os poderes reconhecidos à Administração nestes ‘contratos administrativos’ parece-nos que nada têm de contratuais. São poderes relativos à prática de atos unilaterais, inerentes às competências públicas incidentes sobre aqueles objetos. É só por esta razão que prescindem de cláusulas contratuais que os mencionem e de normas legais sobre

⁵⁸ Nas palavras do ilustre jurista, “Não padece de dúvida, realmente, que o administrado, no exercício da sua autonomia, pode contratar com a Administração Pública, se esta se despoja de sua autoridade, e, em vez de impor sua vontade nos termos legais, acorda com a daquele relativamente à obra pública ou ao serviço público ou aos bens públicos. Mesmo que o administrado simplesmente adira às cláusulas dispostas pela Administração Pública, o contrato existe se aquiescem livremente sobre elas”. Como destaca o Autor: “Mas, a natureza do contrato se não esgota no livre acordo de vontades. Ele consiste em comunhão de vontades contrapostas, que gera relação jurídica entre partes, vinculando-as como lei, por elas sancionadas e promulgadas. Como conciliar a mobilidade do interesse público com a fixidez dessas cláusulas, pelo prazo contratual? Os adeptos do contrato de direito público ou administrativo apresentam mais de uma solução” (MELLO, 1968, p. 2).

contratos efetuados pela Administração. Tais poderes de instabilização descendem diretamente das regras de competência administrativa sobre os serviços públicos e o uso de bens públicos. E são competências inderrogáveis pela vontade das partes, insuscetíveis de transação e, pois, de contratos (MELLO, 2011, p. 625).

Celso Antonio Bandeira de Mello parte dessa premissa de que há possibilidade de que a Administração Pública e o particular constituam contratos administrativos, dividindo as relações jurídicas travadas entre a Administração e terceiros entre *atos unilaterais* e *contratos*, sendo que nestes últimos seriam identificados os acordos de vontade.⁵⁹

Mas, tomadas as lições do Autor, nem todo contrato administrativo seria submetido ao regime jurídico de direito público. Como leciona, a Administração Pública, por vezes, trava relações jurídicas como verdadeira pessoa jurídica de direito privado e, enquanto tal, firma contratos regidos pelo direito privado, do mesmo modo como ocorreria na locação de um imóvel de um particular pela Administração Pública.⁶⁰ Seria, então, *contrato administrativo*:

[...] um tipo de avença travada entre a Administração e terceiros na qual, por força de lei, de cláusulas pactuadas ou do tipo de objeto, a permanência de vínculo e as condições preestabelecidas assujeitam-se a cambiáveis imposições de interesse público, ressalvados os interesses patrimoniais do contratante privado (MELLO, 2011, p. 627).

Portanto, o contrato administrativo teria como característica a coexistência de interesse próprio, individual, do particular e do interesse público, de toda a sociedade. Este é, especificamente, o caso da prestação de serviços públicos outorgadas ao particular por meio de instrumento contratual, que implica a existência de determinadas prerrogativas da Administração perante o particular, modificando a paridade que tende a marcar os contratos: deve ela acompanhar e fiscalizar sua execução, impor sanções por descumprimento e até mesmo determinar a rescisão do contrato por razões de interesse público. Implica, também, limitação aos poderes da Administração, já que ele não decorre

⁵⁹ O Autor destaca, ainda, divisão doutrinária da figura dos *contratos administrativos* entre “contratos de Direito Privado da Administração” e “contratos administrativos”. Os primeiros estariam submetidos ao regime jurídico de direito privado e, os segundos, ao regime jurídico de direito público (MELLO, 2011, p. 621).

⁶⁰ “Ditos contratos *diferem* entre si quanto à disciplina do vínculo. Isto é: enquanto os contratos de Direito Privado travados pela Administração regulam-se em seu conteúdo pelas normas desta província do Direito – ressalvados os aspectos supra-referidos –, os ‘contratos administrativos’ assujeitam-se às regras e princípios hauridos no Direito Público, admitida, tão-só, a aplicação supletiva de normas privadas compatíveis com a índole pública do instituto” (MELLO, 2011, p. 621). O mesmo caminho é trilhado por Marçal Justen Filho (1997, p. 39-40). Há quem defenda, contudo, um caráter unitário dos contratos firmados entre o particular e a Administração Pública, caracterizando todos eles como *contratos públicos*.

de uma *manifestação de vontade* da Administração Pública, mas sim de exercício de seu dever de atuação em prol do interesse público (JUSTEN FILHO, 1997, p. 41).

Já sob a perspectiva do particular, caracteriza-se o contrato administrativo pela manutenção do resguardo de seus interesses nele firmados, o que, nas palavras de Caio Tácito, lhe garante o atendimento ao *equilíbrio econômico-financeiro* do contrato: “Essa garantia do equilíbrio econômico-financeiro do contrato administrativo [...] preserva a sua natureza comutativa (equivalência intrínseca entre as prestações) e sinalagmática (reciprocidade das obrigações)” (TÁCITO, 1975, p. 293).

As figuras contratuais passam a ser, então, a chave da compreensão do objeto das atividades concedidas ou permitidas ao particular e, ainda, das expectativas de retorno financeiro a que faz jus o concessionário e o permissionário. Decorrem do exercício de autonomia de vontade dos particulares e de juízo de conveniência e oportunidade da Administração Pública, relacionado à forma de promoção do interesse público. Todavia, a partir do momento em que são vez firmados, submetem as partes – Administração, de um lado, e particulares, de outro – à obrigatória atenção de seus termos, observadas as demais disposições normativas que regem essas relações – no caso das concessões e permissões, a Lei 8.987/1995, eventuais normas específicas que tratem da contratação naquele específico caso, normas regulamentares editadas por agências reguladoras e assim por diante.

Feitas essas considerações gerais a respeito do estabelecimento de relações contratuais entre a Administração Pública e particulares, passamos a tratar, adiante, das discussões doutrinárias relacionadas à possibilidade de reconhecimento de que há, nas concessões e permissões de serviços públicos, *contrato*.

b) Discussões sobre a natureza contratual das concessões e permissões de serviços públicos

Em estudo sobre a concessão e a permissão de serviços públicos, Carmen Lucia Antunes Rocha destaca haver, no Direito Administrativo, três principais correntes doutrinárias a respeito da natureza jurídica das concessões, classificadas em *teorias unilateral, contratual e mista*, tendo-se a teoria contratual como prevalecente (ROCHA, 1996, p. 36). Para a **teoria unilateral**, por ser o objeto da delegação coisa ou atividade *fora*

*de comércio*⁶¹, não poderia constituir matéria a ser contratada/avençada. A teoria coloca ênfase na existência de um assim dito *ato de poder de império*, do qual decorreria a concessão e a permissão de serviços públicos (ROCHA, 1996, p. 34-35). Já para a **teoria contratual** a concessão poderia, sim, ser considerada um contrato. Essa corrente divide-se a respeito da natureza pública ou privada do contrato, dada a peculiaridade de envolver objeto de interesse público e ser firmado com entidade estatal (ROCHA, 1996, p. 35-36).^{62,63} Por fim, a **teoria mista** considera ser a concessão mais que apenas um ato/contrato, envolvendo “um conjunto de comportamentos administrativos, aperfeiçoados por um ato administrativo unilateral seguido de contrato” (ROCHA, 1996, p. 36). A Autora destaca ser possível debater, ainda, se de fato seria adequado falar em uma única forma de caracterizar os institutos, já que há graus distintos de participação e negociação situações particulares (ROCHA, 1996, p. 36).⁶⁴

No direito brasileiro, contudo, parece ter havido opção expressa do texto constitucional por um regime contratual especial. O art. 175 da CF prevê que a lei deverá dispor sobre “o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, **o regime especial de seu contrato**⁶⁵ e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão” (grifos nossos). A Lei 8.666/1993, ao elencar as avenças submetidas a procedimento licitatório prévio obrigatório, refere-se a todas elas como objeto de formalização contratual, entendendo contrato como *todo e qualquer ajuste* entre particulares e a Administração Pública:

⁶¹ Conforme distinção apresentada no tópico anterior entre serviços públicos e *atividades econômicas em sentido estrito*.

⁶² Sobre a natureza contratual da concessão, vale destacar as lições de Hely Lopes Meirelles, para quem os contratos de concessão de serviços públicos seriam não apenas contratos administrativos, mas os *principais* contratos administrativos, juntamente com os contratos de obra pública e os de concessão de uso de domínio público (MEIRELLES, 2010, p. 362).

⁶³ Para Francisco Morato, era na figura contratual que repousavam as concessões de serviços públicos. Em sua visão a outorga do serviço público, nos contratos de concessão, possui “o caráter e prerrogativas de contratos, verdadeiros contratos jurídicos entre concedentes e concessionários, sujeitos uns e outros às normas que regem os atos convencionais”. A posição é ressaltada por Orlando Carlos Gandolfo em artigo publicado em 1977 (GANDOLFO, 1977).

⁶⁴ Há aqueles, também, que encerram a questão da concessão na própria transferência da atividade, com menor relevância para a forma contratual ou não por meio da qual ela se dá. Para José Cretella Júnior, “concessão é a transferência, temporária ou resolúvel, por uma pessoa coletiva de direito público, de poderes que lhe competem para outra pessoa singular ou coletiva pública ou privada, a fim de que esta execute serviços por sua conta e risco, mas no interesse geral” (CRETELLA JÚNIOR, 1966, p. 121).

⁶⁵ Na visão da Autora citada, o regime especial a que faz referência o texto constitucional é, justamente, o de direito público (ROCHA, 1996, p. 38).

Art. 2º As obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, **concessões, permissões** e locações da Administração Pública, **quando contratadas com terceiros**, serão necessariamente precedidas de licitação, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei.

Parágrafo único. Para os fins desta Lei, **considera-se contrato todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares**, em que haja um acordo de vontades para a formação de vínculo e a estipulação de obrigações recíprocas, seja qual for a denominação utilizada (grifos nossos).

A opção por um regime contratual da concessão não é, contudo, suficiente para compreensão do regime jurídico das concessões, na visão da Ministra do Supremo Tribunal Federal (STF). Para ela, “o contrato não exaure a essência da concessão de serviço público, conquanto lhe matize marcantemente sua natureza [...] Integra-se a outros atos, com os quais se revela, então, a natureza do instituto” (ROCHA, 1996, p. 39). Muito embora formalize de forma imprescindível a relação jurídica ali instaurada, há que se considerar que sua regulamentação decorre de outros dispositivos normativos, tal como as disposições legais e normativas que regulamentam o instituto e as relações jurídicas que decorrem e a própria licitação.⁶⁶

Além disso, não é exclusiva das concessionárias e permissionárias a ausência de ingerência sobre os contratos. A Administração que promove a concessão ou permissão também não possui plena disposição sobre a concessão, de modo que “a regulamentação e a própria subsistência eficaz da concessão não são passíveis de ser renunciadas pelo Poder Público, visto que este é, em seus fins e meios, irrenunciável quando tal desistência frustrar a obrigação justificadora de sua própria natureza e força jurídicas” (ROCHA, 1996, p. 41).

As regras de direito público aplicáveis a esses contratos e à própria atuação da Administração Pública impedem que se possa caracterizar essas figuras como meros *atos de império*. As concessionárias e permissionárias firmam essas avenças por iniciativa e liberalidade próprias, a Administração Pública, como cumprimento a um dever de prestação legal e diretamente relacionado à conformação do interesse público. Note-se,

⁶⁶ Em suas palavras, “É exato que é pelo contrato que a concessão obtém a forma pela qual se aperfeiçoa no Direito brasileiro, demonstrando, ainda, o momento em que as relações jurídicas entre o concedente e o concessionário são afirmadas juridicamente para a futura prestação do serviço público e o acerto dos termos a partir dos quais ambos responderão um pelo outro. Com efeito, a fase preparatória – e constitucionalmente obrigatória no Brasil – de escolha do futuro concessionário, a regulamentação do objeto e da prestação do serviço concedido, tanto quanto a afirmação da avença submetida ao regime jurídico de Direito Público são todos componentes do procedimento da Administração Pública que culmina com a execução do serviço pelo concessionário pelo concessionário mediante as condições clausuladas no ajuste firmado” (ROCHA, 1996, p. 39-40).

inclusive, que também nas concessões pode haver extinção unilateral do contrato, não em decorrência de ato de mera liberalidade da Administração Pública, mas como forma de manutenção do interesse público, de acordo com as previsões legais da Lei 8.987/1995, as quais serão objeto de análise em tópico próprio.

Tem-se, portanto, institutos jurídicos previstos no direito positivo para a prestação de serviços públicos, que têm no contrato expressão fundamental, mas que nele não se esgotam. Também integram o instituto a licitação que o precede, as normas que tratam da prestação do serviço e da extinção do contrato, dentre tantos outros. Bem por essa razão, Celso Antonio Bandeira de Mello (MELLO, 2011, p. 709) prefere definir a concessão de serviços públicos como *instituto* que tem como um de seus elementos uma *garantia contratual de equilíbrio econômico-financeiro*, que convive com a possibilidade de sua *alteração unilateral* pelo Poder Público.⁶⁷

Para o instituto da permissão, a doutrina tradicional chega a negar-lhe natureza contratual, dada a referência à *precariedade*, de modo que o instituto poderia ser definido “segundo o conceito tradicionalmente acolhido pela doutrina” como “ato unilateral e precário, *intuitu personae*, através do qual o Poder Público transfere a alguém o desempenho de um serviço de sua alçada, proporcionando, à moda do que faz na concessão, a possibilidade de cobrança de tarifas dos usuários” (MELLO, 2011, p. 767). Releva notar que essa outorga pode ser gratuita ou onerosa, isto é, pode implicar o pagamento, pelo permissionário, de contrapartida pela exploração do serviço.

Fato é, contudo, que a legislação põe clara ênfase à formalização da relação jurídica por meio de um contrato entre o Poder Público e o concessionário ou permissionário para a prestação de serviços públicos. Se, por um lado, esse instrumento parece não encerrar toda a complexidade do regime jurídico das concessões e permissões, por outro, tem como objetivo formalizar as obrigações assumidas por ambas as partes, delimitando a relação jurídica ali instituída.⁶⁸

⁶⁷ “Concessão de serviço público é instituto através do qual o Estado atribui o *exercício* de um serviço público a alguém que aceita prestá-lo em nome próprio, por sua conta e risco, nas condições fixadas e alteráveis unilateralmente pelo Poder Público, mas sob garantia contratual de um equilíbrio econômico-financeiro, remunerando-se *pela própria exploração do serviço*, em geral e basicamente mediante tarifas cobradas diretamente dos usuários do serviço” (MELLO, 2011, p. 709-710, grifos do autor).

⁶⁸ Interessante destacar a fala de Celso Antonio Bandeira de Mello a respeito do fato de que há, hoje, diversas *permissões* cujo contrato muito se aproxima dos contratos de concessões, justamente por seu objeto prever contratos que demandam “permanência, estabilidade e garantias razoáveis em prol de seu prestador” (MELLO, 2011, p. 768). Daí, mais uma vez, a importância de se dar ênfase ao conteúdo do contrato para bem delimitar e compreender a relação jurídica ali estabelecida.

2.2.2 Reconhecimento de natureza contratual aos instrumentos de formalização não encerra a natureza jurídica das concessões e permissões de serviços públicos

Firmadas as aceções possíveis dos termos *concessão de serviços públicos* e *permissão de serviços públicos*, podemos afirmar o seguinte:

- (i) O termo *concessão de serviço público* se refere ao **ato de delegação** da prestação do serviço ao particular, à **relação jurídica** firmada entre concessionário e concedente e, ainda, ao **contrato** firmado entre eles;
- (ii) O termo *permissão de serviço público* se refere ao **ato de delegação** da prestação do serviço ao particular e à **relação jurídica** firmada entre concessionário e concedente.⁶⁹

Cumprе ressaltar, ainda, que os termos *concessões e permissões* são empregados pelo direito positivo para designar outros institutos submetidos a regramento jurídico distinto. Mas, para o presente estudo, apenas será considerado relevante o regramento jurídico atribuído às *concessões e permissões de serviços públicos* de que trata a Lei 8.987/1995. Além disso, reiteramos que distinguem as concessões e permissões de serviços públicos a previsão de precariedade e revogabilidade unilateral da relação jurídica estabelecida entre poder concedente e permissionário e a ausência de previsão de figura típica de permissão precedida de obra pública, mas que tais distinções devem ser avaliadas à luz do edital de licitação e do contrato de adesão que inauguram a relação jurídica em sua perspectiva concreta.

2.2.2.1 Os contratos de adesão e de concessão de serviços públicos

Firmada a premissa de que as concessões e permissões de serviços públicos são formalizadas por meio de contratos, que devem ser compreendidos à luz das disposições da Lei 8.987/1995 de serviços públicos, bem como do edital de licitação, passamos a tratar das notas gerais das figuras contratuais que formalizam as concessões (contrato de concessão) e as permissões (contrato de adesão) de serviços públicos.

⁶⁹ O contrato que formaliza a permissão de serviços públicos é denominado *contrato de adesão*.

2.2.2.1.1 Uma observação inicial: a relevância do reconhecimento de natureza contratual às concessões e permissões de serviços públicos

Se não se pode deixar de levar em conta as disposições constitucionais e legais que tratam da concessão/permissão e mesmo regulamentares eventualmente pertinentes a cada setor de serviço público, também não se pode negar que a própria Constituição Federal e a Lei 8.987/1995 dão especial ênfase ao caráter contratual dessas avenças, de modo que a relação jurídica ali travada se vincula de forma direta e necessária aos termos pactuados em contrato. Por essa razão, assumimos, neste trabalho, que as concessões e permissões de serviços públicos constituem relação jurídica firmada por meio de instrumento contratual comutativo e sinalagmático, ao qual deve ser dada especial ênfase na análise da relação jurídica firmada entre Administração e concessionárias/permissionárias no caso concreto.

Implica isso atribuir especial relevância aos termos da avença firmada entre o poder concedente e o concessionário/permissionário, as quais fixam as especificidades da relação jurídica ali constituída e, ainda, estão diretamente vinculados à Lei 8.987/1995, ao edital de licitações e às demais normas regulamentares aplicáveis, conforme dicção do art. 4º da Lei 8.987/1995.⁷⁰

São os contratos que fixam as partes, a atividades a ser desempenhada, as disposições relacionadas às tarifas e demais remunerações a serem ajustadas, os riscos assumidos por cada uma das partes, a dimensão de eventual *precariedade* da relação jurídica firmada – no caso das permissões de serviços públicos⁷¹ –, as disposições relacionadas à sua extinção... enfim, os critérios necessários à compreensão da relação jurídica firmada entre concessionário e poder concedente.

Além disso, o reconhecimento da natureza contratual da avença firmada entre o poder concedente e o concessionário/permissionário tem como consequência a imputação de deveres ao Estado, que se responsabiliza por seu descumprimento. Referimo-nos, aqui, à responsabilidade do Estado⁷², a que Odete Medauar refere-se como

⁷⁰ “Art. 4o A concessão de serviço público, precedida ou não da execução de obra pública, será formalizada mediante contrato, que deverá observar os termos desta Lei, das normas pertinentes e do edital de licitação.”

⁷¹ Note-se, inclusive, que caso o contrato de “permissão” ou de “concessão” estabeleça relação distinta do nome que lhe foi dado – v.g. um contrato de permissão que não autorize seu encerramento a qualquer momento –, prevalecerão suas disposições, em detrimento da denominação que lhe foi dada.

⁷² O tema da responsabilidade do Estado é deveras rico e não é o objeto deste trabalho. Cumpre destacar, apenas, que prevalece na doutrina, hoje, a rejeição à tese de *irresponsabilidade* do Estado, dado que o

“responsabilidade civil do Estado” enquanto “obrigação a este imposta de reparar danos causados a terceiros em decorrência de suas atividades ou omissões”. (MEDAUAR, 2014, p. 415).

Firmada essa premissa, destacamos que não temos, aqui, um contrato comum. Os contratos de concessão e adesão são contratos administrativos com regulamentação própria – Lei 8.987/1995 – e devem ser compreendidos a partir dessa dimensão que lhes é própria.

2.2.2.1.2 Características e elementos do contrato

Há nas concessões e permissões contrato cujo objeto é a prestação de um serviço público ou prestação de serviço público precedida da execução de uma obra pública, conforme definições legais dessa atividade e suas especificações concretas dispostas na concorrência licitatória. Além da previsão de um serviço e, eventualmente, de obra a serem executados, o contrato poderá outorgar direito de exploração de determinados bens públicos necessários à prestação do serviço, os quais, após o seu encerramento, serão entregues ao Poder Público, ou, ainda, discriminar bens particulares que, após seu término, serão revertidos ao poder concedente.⁷³

sistema jurídico vigente, ao submeter tanto o Estado quanto os particulares ao império da Lei, imporia a responsabilização do Estado pelos atos praticados ou omissões decorrentes de suas ações. Em Tese de Doutorado sobre o tema, Josiane Becker esclarece que “a responsabilidade do Estado se configura quando, com uma ação ou omissão do Legislativo, Executivo ou Judiciário, se impõe um dano antijurídico aos sujeitos passivos, isto é, impõe-se uma carga superior à que estes devem suportar. Isso independe da ilicitude da ação estatal, eis que a irresponsabilidade, em quaisquer das funções do Estado, é inconcebível no Estado de Direito. Diante disso, quando o Estado, ainda que agindo de forma lícita, gera um dano a terceiro, deve-se inicialmente verificar se estão presentes os pressupostos de reparação civil e, após, identificado o rompimento do equilíbrio justo da relação jurídica tributária, obriga-se imputar ao Estado o dever de restabelecer o *status quo ante*, mesmo que isso se constitua em uma ficção jurídica” (BECKER, 2016, p. 12). Não há, contudo, consenso na doutrina a respeito dos fundamentos da responsabilidade do Estado. Em estudo sobre o tema, esclarece: “Alguns autores sustentaram que a Teoria do Risco, outros que a Teoria dos Danos Anormais, deveriam ser consideradas como os fundamentos autônomos da responsabilidade do Estado, não podendo ser considerados como meras explicitações do fundamento da igualdade perante os encargos sociais. Outra forte corrente considera como fundamento da responsabilidade do Estado a garantia social inerente ao Estado Democrático de Direito, por forças do qual as pessoas não podem ter a sua esfera jurídica coarctada pela coletividade, ainda que esta esteja atuando licitamente ou até mesmo em razão do dever legal. Por esta posição, aplicável, sobretudo, nos casos de responsabilidade do Estado por atos lícitos, não se trata propriamente de tornar indiferente a ilicitude, mas sim de deslocar o foco da sua análise do comportamento estatal para a esfera jurídica do cidadão” (ARAGÃO, 2004, p. 270).

⁷³ Além do citado inciso X do art. 23, que prevê serem os *bens reversíveis* um dos elementos dos contratos de concessão e permissão, nos termos do art. 29, incisos VIII e IX, da Lei 8.987/1995, “incumbe ao poder concedente: [...] VIII - declarar de utilidade pública os bens necessários à execução do serviço ou obra pública, promovendo as desapropriações, diretamente ou mediante outorga de poderes à concessionária, caso em que será desta a responsabilidade pelas indenizações cabíveis; IX - declarar de necessidade ou utilidade pública, para fins de instituição de servidão administrativa, os bens necessários à execução de

Os contratos possuem natureza comutativa e sinalagmática. Sua finalidade é estabelecer relações com prestações equivalentes e recíprocas. O serviço prestado pelo concessionário deverá, de um lado, ser *adequado* e atender às previsões contratuais e, de outro, ser remunerado mediante cobrança de tarifas, fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão nele mesmo previstas.⁷⁴ Mas há previsões de atos unilaterais que poderão ser realizados pelo poder concedente, como atenção a necessidades decorrentes da realização do interesse público – tal como a já mencionada extinção anterior ao termo nele previsto (encampação).

As partes de um contrato de concessão ou adesão são *o poder concedente* e a *concessionária do serviço*. O poder concedente é a entidade da administração direta ou indireta que, competente para prestar um determinado serviço⁷⁵, firma contrato de concessão ou permissão com particular para que o faça. O concessionário, por sua vez, é entidade de direito privado (empresa) que tenha sido legalmente habilitada a prestar o serviço público, por meio de processo licitatório, conforme disposição do art. 175, parágrafo único, I, da Constituição Federal.⁷⁶ Os contratos de adesão e de concessão de serviços públicos são *intuitu personae*: somente aquele que tenha sido legalmente habilitado a realizar a prestação poderá constar como parte do contrato de concessão de serviço público (ROCHA, 1996, p. 45-46).

serviço ou obra pública, promovendo-a diretamente ou mediante outorga de poderes à concessionária, caso em que será desta a responsabilidade pelas indenizações cabíveis”. Por outro lado, prevê o art. 31 da lei incumbir à concessionária “manter em dia o inventário e o registro dos bens vinculados à concessão” (inciso II); “permitir aos encarregados da fiscalização livre acesso, em qualquer época, às obras, aos equipamentos e às instalações integrantes do serviço, bem como a seus registros contábeis” (inciso V) e “zelar pela integridade dos bens vinculados à prestação do serviço, bem como segurá-los adequadamente” (inciso VII).

⁷⁴ A contraprestação pela realização dessas atividades constitui a remuneração do contrato. De forma geral, é realizada mediante pagamento de *tarifa*, que nos arts. 9º e seguintes do diploma legal, é fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas na lei, no edital e no contrato. Outras formas de remuneração *complementares* podem ser previstas em contrato. A função dessas outras espécies de remuneração é *favorecer a modicidade das tarifas*, nos termos do art. 11. Não apenas por meio de tarifas, mas principalmente por meio delas, é remunerado o delegatário de serviço público. Nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Mello, “Em geral, o concessionário de serviço público (ou da obra pública) explora o serviço (ou a obra pública) mediante tarifas que cobra diretamente dos usuários, sendo daí que extrai, basicamente, a remuneração que lhe corresponde. Isto não exclui a possibilidade de que sejam também previstas outras fontes de recursos para compor-lhe a remuneração”. Mais adiante, elucida o que seriam essas outras fontes de recursos a que se refere: “Que fontes de receitas paralelas seriam estas? As hipóteses são variadas, mas, para exemplificar, poder-se-ia prever o direito de exploração de áreas de subsolo ou contíguas à obra pública (para a exploração de shopping centers, supermercados, postos de gasolina, estacionamentos de automóveis, galerias, lojas etc.)” (MELLO, 2011, p. 742-745).

⁷⁵ Conforme norma de competência de estabelece a definição da atividade e o dever de desenvolvê-la a determinada entidade da Administração Pública.

⁷⁶ “Parágrafo único. A lei disporá sobre: I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços público.”

A entidade privada poderá ser também, no caso das concessionárias, o consórcio de empresas, como autoriza o art. 2º, II e III, da Lei 8.987/1995.⁷⁷ Inicialmente, a autorização legal não se estende às permissionárias, porque a menção aos consórcios não é feita na definição de permissões, tal como faz a lei para as concessões e concessões precedidas de obras (art. 2º, IV⁷⁸), mas é possível sustentar que consórcios **com personalidade jurídica** (art. 20 da Lei 8.987/1995) e, assim, equiparados a empresas, sejam permissionários de serviços públicos.⁷⁹ É o que sustenta Carmen Lucia Antunes Rocha, já que, nesse caso, o consórcio “deixa de existir nessa condição e passa a ser pessoa jurídica, diversificando-se daquela figura anteriormente adotada” (ROCHA, 1996, p. 54).⁸⁰ A contratação de *consórcio de empresas* para a prestação do serviço tem efeitos diretos sobre a designação da responsabilidade da entidade sobre as obrigações contraídas – cíveis

⁷⁷ “Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se: [...] II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado;

III - concessão de serviço público precedida da execução de obra pública: a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado.”

⁷⁸ “Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se: [...]

IV - permissão de serviço público: a delegação, a título precário, mediante licitação, da prestação de serviços públicos, feita pelo poder concedente à pessoa física ou jurídica que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco.”

⁷⁹ Nos termos do art. 278 da Lei 6.404/1976, “as companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo”. A ausência de personalidade jurídica dessas entidades é regra expressa, então, no § 1º desse dispositivo: “O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade”. Contudo, o art. 20 da Lei 8.987/1995 autoriza ao poder concedente, desde que previsto no edital licitatório, “a determinar que o licitante vencedor, no caso de consórcio, se constitua em **empresa** antes da celebração do contrato”.

⁸⁰ A esse respeito, destaque-se, ainda, que a concessão a empresas em consórcio deve ter sido autorizada no edital licitatório, conforme previsão do art. 19 da Lei 8.987/1995. “Art. 19. Quando permitida, na licitação, a participação de empresas em consórcio, observar-se-ão as seguintes normas:

I - comprovação de compromisso, público ou particular, de constituição de consórcio, subscrito pelas consorciadas;

II - indicação da empresa responsável pelo consórcio;

III - apresentação dos documentos exigidos nos incisos V e XIII do artigo anterior, por parte de cada consorciada;

IV - impedimento de participação de empresas consorciadas na mesma licitação, por intermédio de mais de um consórcio ou isoladamente.

§ 1º O licitante vencedor fica obrigado a promover, antes da celebração do contrato, a constituição e registro do consórcio, nos termos do compromisso referido no inciso I deste artigo.

§ 2º A empresa líder do consórcio é a responsável perante o poder concedente pelo cumprimento do contrato de concessão, sem prejuízo da responsabilidade solidária das demais consorciadas”.

e também tributárias – se individualmente pelas consorciadas ou se diretamente pela pessoa jurídica constituída para prestar o serviço.

Destaque-se que a Lei 8.987/1995, sem prescindir do processo licitatório e da relação personalíssima entre o poder concedente e o concessionário, autoriza que sejam previstas em contrato a *subconcessão* e a *transferência da concessão*. Prevê o art. 26 da Lei 8.987/1995, que o contrato de concessão poderá autorizar a realização de *subconcessão*, que deverá ser precedida de autorização expressa do poder concedente e, ainda, de processo de concorrência (*caput* e § 1º). Neste caso, o subconcessionário se sub-roga todos os direitos e obrigações do subconcedente, observados os próprios limites da subconcessão.⁸¹ Já o art. 27 da Lei estabelece que “a transferência da concessão ou de controle societário da concessionária sem prévia anuência do poder concedente implicará a caducidade da concessão”⁸² Como se vê, na subconcessão o subconcedente é o concessionário de serviço público, que não perde essa condição em razão do novo contrato firmado. Trata-se, portanto, de “cessão parcial da concessão a terceiro, que assume apenas em parte o lugar anteriormente ocupado pelo concessionário em face do poder concedente na parte que lhe foi subdelegada” (ROCHA, 1996, p. 48). Já a *transferência* da concessão é total: terceiro “assume integralmente o lugar do concessionário e passa a responder pelo objeto anteriormente concedido àquele” (ROCHA, 1996, p. 48). Ela pode ocorrer com a transferência da concessão propriamente dita ou do controle concessionário da concessionária a pessoa distinta, que passa a deter os ativos relativos ao direito de exploração da atividade e dos bens públicos relacionados.

A seguir, trataremos da equação econômico-financeira, da qual decorre a remuneração fixada ao concessionário/permissionário de serviços públicos. Apesar de nas concessões e permissões essa remuneração decorrer da cobrança de tarifas e de outras receitas acessórias, há assunção do Estado de dever de garantir o cumprimento dessa equação, conforme determinados critérios e condições.

⁸¹ Nos termos, ainda, dos §§ 1º e 2º do dispositivo, a outorga de subconcessão será sempre precedida de concorrência. E o subconcessionário se sub-rogará todos os direitos e obrigações da subconcedente dentro dos limites da subconcessão.

⁸² A caducidade é causa de extinção do contrato de concessão, como será visto adiante no item que trata especificamente da extinção do contrato de concessão de serviço público.

2.2.2.1.3 Princípio de equilíbrio econômico-financeiro do contrato e a responsabilidade do Estado perante o concessionário e o permissionário de serviço público

Firmado o contrato de concessão ou adesão, é instaurada relação jurídica entre o particular e o Poder Público. Dela decorre o direito do particular de serem atendidas as disposições contratuais ali previstas – o serviço público/obra pública a serem prestados pelo particular; a cessão do direito de explorar a atividade/de utilizar bens públicos pelo Estado.

Na Constituição Federal de 1988⁸³ foi prevista necessidade de manutenção das condições efetivas da proposta vencedora⁸⁴, o que, nos termos da Lei, é relacionado diretamente à manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro.⁸⁵ O art. 10 da Lei 8.987/1995 estabelece que “sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro”. O equilíbrio econômico-

⁸³ No regime constitucional anterior, havia previsão expressa, introduzida pela EC 01/69, de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, por meio da cobrança de tarifas que permitissem “a justa remuneração do capital, o melhoramento e a expansão dos serviços” e assegurassem “o equilíbrio econômico e financeiro do contrato” (art. 167 da Constituição de 1967).

⁸⁴ Assim prevê o art. 37, XXI: “ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, **mantidas as condições efetivas da proposta**, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações”. Veja-se, nesse sentido, acórdão proferido pela Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em 28/05/92, sob a presidência de Adhemar Maciel e Relator, Desembargador Vicente Leal: “Administrativo e civil. Contrato de concessão de transporte aéreo. Defasagem no valor das tarifas. Prejuízo. Indenização. A Constituição Federal de 1967, sob a redação da Emenda nº 01/69, assegurava, nos contratos de concessão de serviços públicos, a manutenção do equilíbrio econômico e financeiro do pacto, por meio de fixação de tarifas reais, suficientes, inclusive, para a justa remuneração do capital e a expansão dos serviços (art. 167, 11). O mesmo princípio, com maior abrangência, encontra-se esculpido no art. 37, XXI, da nova Carta Política. Demonstrada, de forma sobeja, por via de prova pericial e documental, a ocorrência de efetiva defasagem no valor das tarifas do transporte aéreo, com graves e vultosos prejuízos à empresa concessionária, em consequência de omissão do poder concedente, impõe-se a reparação dos danos por meio do pagamento de indenização. - Não comporta censura laudo pericial sobejamente fundamentado, que não sofreu impugnação na fase processual própria, nem se ofereceu qualquer alegação contra a capacidade técnica do experto oficial. - Apelação e remessa oficial desprovidas” (MACIEL, 1992, p. 185).

⁸⁵ Nas lições de Celso Antonio Bandeira de Mello, “Equilíbrio econômico-financeiro (ou equação econômico-financeira) é a relação de igualdade formada, de um lado, pelas obrigações, assumidas pelo contratante no momento do ajuste e, de outro lado, pela compensação econômica que lhe correspondera. [...] Para tanto, o que importa, obviamente, não é a ‘aparência de um respeito ao valor contido na equação econômico-financeira, mas o real acatamento dele. De nada vale homenagear a forma quando se agrava o conteúdo. O que as partes colimam em um ajuste não é a satisfação de fórmulas ou de fantasias, mas um resultado real, uma realidade efetiva que se determina pelo espírito da avença; vale dizer, pelo conteúdo verdadeiro do convencionado” (MELLO, 1990, p. 218-221).

financeiro é, pois, regra subjacente a todo e qualquer contrato de concessão⁸⁶ e também de permissão⁸⁷ de serviços públicos⁸⁸. Como ensina Caio Tácito, constituída a relação jurídica

⁸⁶ No caso dos contratos de concessão propriamente ditos – e, aqui, não incluídos os contratos de permissão – Fernando Azevedo Marques Neto pontua haver maior complexidade a ser considerada na equação econômico-financeira do contrato, decorrente: da obrigação de realizar investimentos pelo concessionário com recursos próprios ou de terceiros; do potencial de longa duração desses contratos; do compartilhamento de riscos entre o concessionário e o poder concedente e pela circunstância de serem dependentes do pagamento de tarifas pelos usuários. Nas palavras do Autor: “na concessão, o contratado tem obrigação de fazer investimentos (com recursos próprios ou de terceiros), expectando receber em contrapartida não só o necessário para ressarcir, com lucro, o valor aplicado às obras (custo de melhoria), mas também o suficiente para remunerar o capital investido e cobrir o assumido. Temos, então, um mesmo dever de equilíbrio, só que com bases mais complexas [...]. Relevante também é o fato de que os contratos de concessão são de longo prazo e o equilíbrio da concessão é dinâmico. Isso implica que podem existir, conforme a concessão, períodos em que haja mais investimentos sem retorno, fluxo de caixa negativo, etc. Daí que o equilíbrio nesses empreendimentos deverá sempre ser aferido em cada momento a partir de parâmetros específicos e diferenciados [...]. Ademais, há que se considerar ainda a já aludida circunstância de que, na concessão, há um compartilhamento de riscos, existindo, portanto, alguns fatores cuja ocorrência não justificaria a postulação de reequilíbrio. Trata-se dos fatores que venham expressamente relacionados no contrato de concessão como riscos da concessionária ou como âleas negociais explicitamente assumidas pelo particular. Para além dessas disposições, presume-se, serão riscos não compartilhados. Por fim, tem-se que considerar que a retribuição do concessionário se dá pelo pagamento de tarifa dos usuários. Portanto, os fatores de desequilíbrios podem se dar não apenas pelo lado da variação dos encargos, como também na modificação das receitas. Porém, aqui, diversamente do que ocorre nos contratos de empreitada, há uma margem de variação que integra o risco do concessionário. Há, porém, uma outra parcela de situações em que o poder concedente poderá desequilibrar o pactuado não por agregar ônus, mas por impedir, artificialmente, a auferição de receitas” (MARQUES NETO, 2003, p. 194-195). E essas peculiaridades fazem com que assumam particular relevância o planejamento da execução do serviço apresentado na licitação precedente do contrato. Como leciona o Autor citado, “Todas essas características específicas do equilíbrio nas concessões colocam em posição nuclear as propostas econômicas e financeiras que o concessionário tiver apresentado na licitação precedente ao contrato. É lá que deverão ser dadas as bases para, em cada oportunidade, no devir do contrato, verificar-se a existência ou não dos desequilíbrios. Será nas suas projeções de receitas, investimentos, desenhos e de retorno estimado que estarão postos os elementos de cotejo, os parâmetros necessários à constatação do equilíbrio a ser mantido” (MARQUES NETO, 2003, p. 195).

⁸⁷ Pela aplicação do equilíbrio econômico-financeiro do contrato também para permissões, já se manifestou o STJ: “[...] 3. Permissão de serviço público para exploração de serviço de transporte intermunicipal. Negócio jurídico bilateral administrativo atípico. Sujeição ao princípio determinador do respeito ao equilíbrio financeiro do ajuste” (REsp 821.008/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/08/2006, DJ 02/10/2006, p. 235). O STJ negou a aplicação do princípio, apenas, a caso em que foram desobedecidos os comandos constitucional e legal a que o contrato fosse objeto de prévio procedimento licitatório: “PROCESSO CIVIL E ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PERMISSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. TRANSPORTE COLETIVO. AUSÊNCIA DE LICITAÇÃO. VIOLAÇÃO À CONSTITUIÇÃO E À LEI N. 8.987/95. INEXISTÊNCIA DE DIREITO À INDENIZAÇÃO. Sobreleva notar que, ao tribunal toca decidir a matéria impugnada e devolvida. A função teleológica da decisão judicial é a de compor, precipuamente, litígios. Não é peça acadêmica ou doutrinária, e, tampouco, destina-se a responder a argumentos, à guisa de quesitos, como se laudo pericial fora. Contenta-se o sistema com a solução da controvérsia observada a res in iudicium deducta. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 175, I, estabelece que ‘incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos’. Na mesma esteira, a Lei n. 8.987/95 impõe a realização de licitação para a ocorrência de permissão. Na hipótese em exame, independentemente da natureza da permissão (condicionada ou não), inexistente direito à indenização, porque a exigência legal de realização de licitação não foi cumprida. A assinatura do Termo de permissão inicial em período anterior à Constituição Federal não gera qualquer direito ao equilíbrio econômico financeiro, uma vez que a licitação era obrigatória também naquela época. ‘O princípio da isonomia, por si só, independe de qualquer norma, obriga a Administração a valer-se do

relativa à concessão, o concessionário passa a ter direito não só de explorar a atividade concedida, como também de receber plena cobertura do custo do serviço e, ainda, justa remuneração do capital segundo as exigências de operação, manutenção e expansão, que são as três faces de um serviço adequado. Trata-se, nas lições de autor, de “princípio geral de direito administrativo, que tem como conteúdo a permanência de proporcionalidade entre as obrigações das partes” (TÁCITO, 2005, p. 338). Na perspectiva adotada, tais afirmações são aplicáveis também, como dito, aos contratos de permissão de serviços públicos. Fernando Azevedo Marques Neto, por sua vez, destaca que o equilíbrio econômico-financeiro é verdadeiro pressuposto do instituto da concessão, porque quando inexistente ou perdido, são postos em risco os princípios da continuidade do serviço – art. 39, parágrafo único, da Lei 8.987/1995 – e da adequação – art. 6º, § 1º da Lei 8.987/1995 (MARQUES NETO, 2003, p. 193-194).

Nas lições de Orlando Carlos Gandolfo, o direito ao equilíbrio econômico-financeiro tem como consequência o *dever* do poder concedente à sua manutenção e o *direito* do concessionário de exigir seu reequilíbrio:

Sempre que, por ato próprio do poder concedente a estrutura financeira da concessão for alterada, nasce, para o concessionário, a exigibilidade do direito ao reequilíbrio da economia do contrato, de modo a subsistir a equivalência entre as prestações, conforme a comum intenção que levou ao ajuste. O equilíbrio financeiro é cláusula fundamental e inequivocamente deve ser respeitado por representar elemento determinante do contrato (GANDOLFO, 1977, p. 555).

A Lei 8.987/1995 prevê mecanismos de manutenção e garantia do equilíbrio no decorrer e ao final dos contratos. O § 2º do art. 9º estabelece a possibilidade de os contratos preverem mecanismos de revisão de tarifas *a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro*. O art. 9º, § 3º da Lei 8.987/1995 prevê a revisão tarifária no caso de alterações tributárias e o § 4º estabelece que ocorrido evento que cause desestabilização do

procedimento da licitação e ao estabelecer esta obrigatoriedade erige a própria licitação em princípio, pois mesmo na ausência de normas específicas, está a Administração obrigada a utilizar-se de procedimentos licitatórios (RDP 88/85)’ (Adilson Abreu Dallari). Apenas a título de argumentação, saliente-se que o artigo 42, § 2º, da Lei n. 8.987/95, assim como o artigo 55, II, ‘d’, do Decreto-lei n. 2.300/86 e 59 da Lei n. 8.666/93, aplicam-se somente às concessões de serviço público, e não às permissões. E ainda que a hipótese dos autos cuidasse de contrato de concessão, tampouco teria a recorrente direito à indenização pretendida, porque a realização de prévia licitação seria obrigatória, seja antes ou após a vigência da Constituição Federal de 1988. Recurso especial não provido” (REsp 443.796/MG, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2003, DJ 03/11/2003, p. 298).

⁸⁸ Caio Tácito destaca, ainda, ser cláusula inerente de todo contrato de concessão. Em suas palavras: “Sustentamos, desde 1960, a acolhida, no direito brasileiro, da concepção do equilíbrio econômico-financeiro como cláusula inerente aos contratos de concessão que não se torna operativa quando as tarifas são estipuladas em valores insuficientes à cobertura do custo do serviço” (TÁCITO, 2005, p. 338).

equilíbrio econômico-financeiro do contrato, seu reestabelecimento deverá ocorrer concomitantemente à alteração. O art. 10, por sua vez, apresenta regra mais ampla, que afirma o atendimento ao equilíbrio quando atendidas as condições do contrato, o que, destaca Floriano de Azevedo Marques Neto, “contrário senso, daria margem a entender que os impactos que levam ao desentendimento do pactuado (não só ensejados por decisão do poder concedente) ensejam reequilíbrio” (MARQUES NETO, 2016, p. 190-191).⁸⁹

Trata-se, pois, de um direito do concessionário e do permissionário advindo do contrato de concessão ou de adesão, de modo que constitui um dever do poder concedente agir para promovê-lo, de acordo com os mecanismos de reequilíbrio previstos nessa legislação. O não atendimento a esse dever de atuação pela continuidade do equilíbrio econômico financeiro causa um *dano* ao concessionário/permissionário, sendo possível a atribuição de responsabilidade do Estado e consequente dever de pagamento de indenização.⁹⁰

Não implica isso negar a responsabilidade do concessionário/permissionário pelos riscos da atividade relacionados à sua exploração econômica, mas sim admitir que há uma divisão desses riscos entre o poder concedente e o concessionário. Note-se, aliás, que para a doutrina tradicional⁹¹, deve-se verificar, pela

⁸⁹ Os instrumentos de restabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro podem ser classificados em internos ou externos, conforme a circunstância de estarem ou não vinculados ao âmbito da concessão/permissão. Nos primeiros, são utilizados recursos inerentes à própria concessão – aumento de tarifas, redução dos encargos do concessionário e prorrogação do prazo da concessão. Nos segundos, o Estado (Poder concedente) transfere recursos de forma direta ao concessionário. Como destaca Eugenia Cristina Cleto Marolla, em estudo sobre o equilíbrio econômico financeiro do contrato, a adoção das providências internas é preferencial, porque dispensa a alocação de verbas estatais, “preservando-se o postulado da concessão de que os custos dos serviços devem ser arcados pela exploração do serviço concedido” (MAROLLA, 2010, p. 126-127). Seria nos casos em que essas medidas internas se mostram insuficientes ou insatisfatórias para a recomposição do equilíbrio que poderiam ser enquadradas, então, as medidas de recomposição que extrapolam o âmbito da concessão. A Autora cita as lições de Marçal Justen Filho para apontar, então, as duas hipóteses nas quais essa recomposição direta por meio de recursos estatais seria cabível: a primeira delas, “quando os recursos internos, extraídos da concessão ou decorrentes indiretamente de sua utilização, forem insuficientes para compensar o concessionário”. A segunda, “se houver risco de redução do nível da prestação a nível mínimo, quantitativa ou qualitativamente” (MAROLLA, 2010, p. 127).

⁹⁰ Washington dos Santos, em seu *Dicionário Jurídico Brasileiro*, define *dano* como “Mal que se faz a alguém; prejuízo ou ofensa material ou moral, resultante da culpa extracontratual ou aquiliana que importa em responsabilidade civil; prejuízo causado por alguém a outrem, cujo patrimônio seja diminuído, inutilizado ou deteriorado; qualquer ato nocivo, prejudicial, produzido pelo delito” (SANTOS, 2001, p. 69).

⁹¹ A distinção é emprestada da doutrina tradicional francesa. Mas como leciona Celso Antonio Bandeira de Mello, os empréstimos daquela doutrina devem ser cautelosos, porque no Brasil a proteção ao concessionário é mais abrangente: “É necessário, então, distinguir entre os riscos a serem cobertos pelo poder concedente daqueles que correrão por conta do concessionário. Para proceder a tal distinção é comum recorrerem os autores à doutrina francesa, em que se discrimina a *álea ordinária*, correspondente aos riscos normais, a serem suportados pelo concessionário, da *álea extraordinária*, que se subdivide em

teoria das áleas ordinária e extraordinária, os riscos que competem ao poder concedente e aqueles que são inerentes à delegação. Fundamentalmente, a álea *ordinária* ficaria a cargo do concessionário: os riscos ordinários da prestação do serviço são assumidos pelo delegatário como parte do risco da atividade econômica assumida. Já a álea *extraordinária*, compreendida pelos riscos decorrentes de situações imprevisíveis, seriam absorvidos ou ao menos partilhados pelo Estado. Nas palavras de Carlos Gandolfo:

A álea ordinária da exploração industrial fica, assim, ao inteiro cargo do concessionário. Na ocorrência, porém, de um ônus imprevisível, ou da atribuição unilateral de novos serviços ou encargos [...] ao Estado cumpre absorver ou partilhar dessa álea extraordinária, como diz Caio Tácito, ‘não somente por um princípio da equidade, como pelo interesse público na manutenção do serviço, independente da estabilidade financeira do concessionário’ (GANDOLFO, 1977, p. 556).

A mera referência a esses critérios, contudo, não parece ser suficiente para dividir riscos assumidos ou não pelo delegatário na prestação. É que, como leciona Marçal Justen Filho, não existe critério objetivo, abstrato e predeterminado para diferenciar áleas ordinária e extraordinária. A identificação dos riscos *normais ou anormais* acaba apenas sendo possível “em face do caso concreto e das circunstâncias específicas de um dado empreendimento” (JUSTEN FILHO, 2003, p. 400).

Na linha do que temos afirmado a respeito da relevância dos termos do contrato firmado, Floriano de Azevedo Marques Neto leciona que se deve ter em conta que há no contrato celebrado fixação dos riscos a serem assumidos por cada uma das partes contratantes. E é a partir da identificação desses encargos assumidos por cada parte na avença que se poderá atribuir a responsabilidade do Poder Público ou do próprio concessionário/permissionário de arcar com aquele desequilíbrio:

álea administrativa e álea econômica. [...] Certamente, cabe invocar as teorias mencionadas, mas com algumas adaptações. É que não se pode extrapolar integralmente para o Direito brasileiro as soluções francesas, pois não se ajustam de modo completo a nosso Direito Positivo. Este, como se verá a seguir, orientou-se de maneira a oferecer ao concessionário uma garantia mais ampla do que a que lhe é dispensada na França. É que, no Direito francês, a álea *ordinária*, isto é, o risco a ser enfrentado pelo concessionário sem socorro do Poder Público, envolve não só os casos em que este, por ineficiência, negligência ou incapacidade, sofre prejuízos, mas também as hipóteses em que sua deterioração patrimonial advém de oscilações normais dos preços de mercado, insuficiente afluxo de usuários, *ou promana da adoção de medidas gerais, exaradas pelo Poder Público, que afetem indiscriminadamente toda a coletividade, sem repercussão especial sobre o concessionário e sem lhe tornar ruínosa a exploração do serviço.* Entre nós, todavia, a noção de álea *ordinária* – ou seja, do risco que o concessionário deve suportar – é mais restrita, de sorte que se beneficia de uma proteção maior. De outro lado, no que se refere à álea econômica, quando invocável a teoria da imprevisão, o resguardo do concessionário é completo, e não apenas parcial, como no Direito francês” (MELLO, 2011, p. 746-749, grifos no original).

Certo deve estar que o advento desses fatores de desequilíbrio não é, *per se*, suficiente para ensejar a recomposição. Isso porque, além da verificação do evento desequilibrante, deve-se, em uma etapa subsequente, tomando em consideração a distribuição de encargos previstas no contrato, apurar qual a parte que assumiu os riscos associados ao evento. [...]

Temos, então, que nem todo fator impactante do equilíbrio em uma concessão comum acarreta ao particular o direito à sua recomposição. O que vai determinar esse direito é o contraste entre o evento desequilibrante e o disposto no contrato com relação à distribuição de riscos (MARQUES NETO, 2016, p. 192).

Identificada a responsabilidade do Estado por dano ao particular, deverá indenizá-lo, ou seja, recompor os danos que recaíram sobre esse último em razão da conduta estatal omissiva ou comissiva, ou mesmo de riscos contratualmente assumidos pelo poder concedente de forma objetiva perante o particular.

2.2.2.1.4 Extinção do contrato

Característica dos contratos de concessão e permissão de serviços públicos é seu caráter temporário. As concessões de serviços públicos não transferem a *titularidade* da prestação do serviço público ao particular; apenas o exercício de sua atividade, como já destacado anteriormente neste trabalho. Bem por isso, afirma Marçal Justen Filho que “não se admitem concessões eternas nem aquelas onde o concedente renuncia definitivamente ao poder de retomar o serviço” (JUSTEN FILHO, 1997, p. 66).

Para a permissão de serviços públicos, como vimos, a legislação confere ao contrato de adesão a atribuição de tratar de sua *precariedade e revogabilidade unilateral*, conforme já tenha constado no edital de licitação, sendo atribuição do instrumento contratual delimitar a precariedade e a possibilidade de revogação unilateral para cada permissão concretamente considerada.

No contrato de concessão, como regra, a contratação é dotada de maior estabilidade e há prazo certo para sua duração. Mas isso não impede que seja, também, objeto de rescisão unilateral, desde que haja razões de interesse público que superem aquelas que motivam a manutenção do contrato. No art. 32 da Lei 8.987/1995 são previstas situações nas quais pode haver extinção do contrato, quais sejam: advento de termo contratual (inciso **I**); encampação (inciso **II**); caducidade (inciso **III**); rescisão (inciso **IV**); anulação (inciso **V**) e falência ou extinção da empresa concessionária ou falecimento ou incapacidade de seu titular, no caso de empresa individual (inciso **VI**). Em linhas gerais, tais situações referem-se ao seguinte, como bem definidas por Aline Licia Klein (2017):

- I. Advento do termo contratual: atingimento do prazo de duração previsto no contrato de concessão;
- II. Encampação⁹²: extinção antecipada do contrato de concessão de forma unilateral pelo poder concedente, por decisão fundamentada em razões de interesse público. Depende de lei autorizativa específica;
- III. Caducidade: extinção antecipada do contrato por ato do poder concedente em razão de descumprimento de obrigações contratuais ou legais pelo concessionário;
- IV. Rescisão⁹³: extinção do contrato por iniciativa do concessionário em razão de inadimplemento do poder concedente. Depende de autorização do Poder Judiciário;
- V. Anulação: desfazimento do contrato de concessão por ter sido constatado vício no contrato de concessão firmado em si ou no processo licitatório que o antecedeu;
- VI. Falência, extinção da empresa ou falecimento de seu titular no caso de empresa individual.

Como destacam Marçal Justen Filho (1997 p. 325) e Aline Licia Klein (2017), a lista de causas extintivas não é taxativa, de modo que nela não estão previstos todos os casos possíveis em que pode se dar a extinção de uma concessão. Marçal Justen

⁹² O instituto da encampação é bem conhecido da doutrina administrativista, muito antes da edição da Lei 8.987/1995. Citamos, a título exemplificativo, as definições de Hely Lopes Meirelles e Oswaldo Aranha Bandeira de Mello. Para o primeiro: “Encampação ou resgate é a retomada do serviço pelo poder concedente, durante o prazo de concessão, por motivo de conveniência ou interesse administrativo. Não pode o concessionário, em caso algum, se opor à encampação. Seu direito se limita à indenização pelos prejuízos que efetivamente o ato do Poder Público lhe acarretar. Nesses prejuízos se incluem os lucros cessantes e os danos emergentes calculados na forma contratual, ou, se nada estiver previsto, na conformidade da lei civil. Decretada a encampação, o Poder Público pode entrar imediatamente na posse e administração dos bens e serviços, resolvendo-se posteriormente sobre o pagamento” (MEIRELLES, 1964, p. 324) E, para Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, “A concessão pode ser por prazo determinado ou indeterminado, e misto. O poder público, entretanto, reserva sempre a faculdade de, a qualquer tempo, proceder à encampação da concessão. Esta consiste no ato jurídico pelo qual o poder público chama a si, no curso da exploração, a empresa, para execução do serviço que vinha sendo levado a efeito por terceiros, mediante delegação. O serviço, apesar de concedido, continua a ser serviço público, por conseguinte permanece o Estado com a prerrogativa de explorá-lo nos moldes mais convenientes à coletividade: diretamente ou por concessão. Quando está sendo explorado por qualquer desses processos, se assim julgar conveniente, pode alterá-los, substituindo um pelo outro, ou mesmo suprimir a qualquer momento a sua exploração. O Estado é o único juiz do interesse público” (MELLO, 1951, p. 5-6).

⁹³ Em acórdão proferido em 1968, assim já se manifestara o STF, sob a relatoria de Evandro Lins e Silva: “CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO - RESCISÃO INDENIZAÇÃO - A faculdade de rescisão está implícita em tôdas as concessões tendo em vista o interesse público, assegurada ao concessionário a indenização por danos e prejuízos sofridos, se improcedente a causa alegada para a rescisão” (STF, 1968).

Filho acrescenta às hipóteses de extinção (ainda de forma exemplificativa), o *distrato* – extinção por deliberação comum das partes; o *desaparecimento do objeto* – como no caso de caso fortuito que destrua a condição material de prestação de serviço público; e a ocorrência de causa de *força maior* – situação imprevisível e não decorrente de conduta das partes que impeça a execução do serviço.

A extinção do contrato encerra, também, o direito de prestar o serviço público. A partir dela resta ao poder concedente “imediata assunção do serviço”, com autorização para que ocupe as instalações e passe a utilizar todos os bens reversíveis (art. 35, §§ 1º a 3º).⁹⁴ Ressalte-se que a perda do direito de explorar a prestação dos serviços e, ainda, a obrigação de devolver os bens sob sua posse têm consequências econômicas relevantes para as concessionárias e permissionárias, que devem ter sido incluídas na avaliação da equação econômico-financeira do contrato e de eventuais indenizações que virão a ser devidas.⁹⁵

2.3 Remuneração das concessionárias e permissionárias de serviços públicos

Tratamos no tópico anterior da relação jurídica estabelecida entre concessionárias e permissionárias de serviços públicos e o poder concedente, cujos contornos são previstos nos contratos de adesão e concessão. Tratamos das disposições relativas ao equilíbrio econômico-financeiro desses contratos como constituidoras de um direito da concessionária/permissionária e de um dever do poder concedente. Passaremos a tratar agora, de forma mais específica, das remunerações devidas às concessionárias e permissionárias, sua natureza e eventual distinção entre essas remunerações e outras verbas que não possuem natureza remuneratória, apesar de estarem diretamente relacionadas com sua equação econômico-financeira.

A remuneração do delegatário é tema de relevo constitucional e legal e, por isso, sua previsão contratual possui limites e regras predeterminados. Assim já o diz a CF, em seu art. 175, parágrafo único, que ao dispor sobre a prestação de serviços públicos – diretamente ou mediante concessão ou permissão – determina à lei tratar da política

⁹⁴ “§ 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.

§ 2º Extinta a concessão, haverá a imediata assunção do serviço pelo poder concedente, procedendo-se aos levantamentos, avaliações e liquidações necessários.

§ 3º A assunção do serviço autoriza a ocupação das instalações e a utilização, pelo poder concedente, de todos os bens reversíveis.”

⁹⁵ Esse risco deve ter avaliado e devidamente precificado.

tarifária a ser implementada. O tema é tratado no *Capítulo IV* da Lei 8.987/1995, denominado *Da Política Tarifária* (arts. 9º a 13), que prevê, além de outras regras, a vinculação da tarifa ao preço fixado na proposta vencedora da licitação e sua preservação pelas regras de revisão previstas naquela Lei, no edital e no contrato (art. 9º, *caput*⁹⁶), vinculando a atenção das condições do contrato à manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro, no art. 10.⁹⁷

Tomadas as disposições do direito positivo, tem-se que a remuneração do particular é elemento essencial do contrato de prestação do serviço por meio de concessão e permissão. Esse contrato inaugura uma relação jurídica entre o *poder concedente*⁹⁸ e a *concessionária* ou *permissionária*, relação essa que possui conteúdo econômico definido, conforme as balizas de seu equilíbrio econômico-financeiro firmadas desde o edital.

A remuneração advirá, como regra, de tarifas pagas pelos usuários do serviço, as quais constituem ingressos variáveis, dependentes da fruição efetiva do serviço pelo usuário. Mas o contrato de concessão poderá prever, também, outras fontes de receitas, as quais possuirão caráter *acessório* ou *complementar* à remuneração tarifária. Como destaca Celso Antonio Bandeira de Mello⁹⁹:

Em geral, o concessionário de serviço público (ou da obra pública) explora o serviço (ou a obra pública) mediante tarifas que cobra diretamente dos usuários, sendo daí que extrai, basicamente, a remuneração que lhe corresponde. Isto não exclui a possibilidade de que sejam também previstas outras fontes de recursos para compor-lhe a remuneração (MELLO, 2011, p. 742-743).

Trataremos, no tópico a seguir, das formas de remuneração do particular especificadas na Lei 8.987/1995 e a natureza jurídica que lhes é conferida pelo texto legal e pelas demais normas do direito positivo aplicáveis. São elas: tarifas, remuneração por meio de outras fontes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados e indenizações.

⁹⁶ “Art. 9º. A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão nesta Lei, no edital e no contrato.”

⁹⁷ “Art. 10. Sempre que forem atendidas as condições de contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro”.

⁹⁸ Definido pelo art. 2º, I, da Lei 8.987/1995 como “a União, o Estado, o Distrito Federal ou o Município, em cuja competência se encontre o serviço público, precedido ou não da execução de obra pública, objeto de concessão ou permissão”.

⁹⁹ “Em geral, o concessionário de serviço público (ou da obra pública) explora o serviço (ou a obra pública) mediante tarifas que cobra diretamente dos usuários, sendo daí que extrai, basicamente, a remuneração que lhe corresponde. Isto não exclui a possibilidade de que sejam também previstas outras fontes de recursos para compor-lhe a remuneração” (MELLO, 2011, p. 742-743).

2.3.1 As tarifas

A remuneração do particular responsável pela prestação do serviço público é composta primordialmente da cobrança de tarifas, que nos termos do já citado art. 4º da Lei 8.987/1995 é “fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação” e preservada pelas regras de revisão previstas na Lei, no edital e no contrato.¹⁰⁰ Como veremos neste tópico, trata-se de espécie de **preço** regulado pelo Poder Público, para a maioria da doutrina e jurisprudência. Há, contudo, entendimento doutrinário por sua equivalência às taxas, sendo-lhe atribuída, nessa visão, natureza jurídico-tributária, que será objeto de tópico posterior.

2.3.1.1 Natureza jurídica das tarifas

As tarifas não são objeto de definição expressa pela Constituição Federal ou pela Lei Geral da Lei das Concessões. Mas há nesses diplomas normativos previsões que permitem identificar uma definição possível, bem como sua natureza jurídica. Como veremos, os dispositivos constitucionais e legais traçam relação direta entre *tarifas e preços*: a tarifa é conceituada como a remuneração de serviços públicos concedidos e permitidos, sendo fixada conforme o preço da proposta vencedora da licitação. Como bem afirma Marcos Tranchesi Ortiz, “como na concessão ou na permissão o usuário tem como credor o prestador do serviço, não temos receio em afirmar que, dada sua 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” (ORTIZ, 2007, p. 107).¹⁰¹

Trata-se, portanto, de remuneração da atividade desempenhada cuja mensuração (preço) está submetida ao regime jurídico das concessões e permissões. Porque tendente a remunerar serviços públicos, é comum referir-se à figura como *preço público*.¹⁰² Mas para os fins propostos neste trabalho, preferiremos nos referir ao instituto

¹⁰⁰ A “preservação da tarifa” a que se refere esse dispositivo deve ser compreendida como decorrência direta da previsão da manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

¹⁰¹ Não será objeto deste trabalho a discussão a respeito de eventual distinção entre *tarifas e preços públicos*, dado que apenas nos interessa, aqui, verificar se as concessionárias e permissionárias recebem *remuneração* ou se os valores cobrados dos usuários possuem natureza de tributo (taxas), caso em que apenas custeariam o serviço e não poderiam ser, por essa razão, submetidas à regular tributação.

¹⁰² Como destaca Floriano de Azevedo Marques Neto, “A tarifa é preço regulado pelo Poder Público. Ao contrário das taxas, não tem natureza tributária, apesar de a Constituição de 1988, em um de seus artigos (art. 150, inc. V), parecer tratar em sentido contrário. A natureza não tributária das tarifas foi já assentada pela jurisprudência, em particular nos debates sobre a natureza jurídica dos pedágios” (MARQUES NETO, 2016, p. 185).

como *tarifas*, já que é esta a nomenclatura utilizada pela CF e pela Lei 8.987/1995 para qualificar o instituto e conferir-lhe regime jurídico próprio.¹⁰³

A CF a elas se refere em algumas ocasiões: (i) No art. 43, § 2º, I da CF, é prevista a utilização, pela União, da “igualdade de **tarifas**, fretes e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público” (grifos nossos) como instrumento para a promoção de incentivos regionais para o desenvolvimento e a redução de desigualdades num determinado complexo geoeconômico da Federação, devendo essa utilização ser regulada por lei complementar; (ii) o art. 150, § 3º, estabelece que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou *tarifas* pelo usuário; (iii) o art. 175, que dispõe sobre a prestação de serviços públicos pelo Poder Público, “diretamente ou sob regime de concessão ou permissão”, prevê, em seu parágrafo único, que a lei deverá dispor sobre a *política tarifária* a que estão submetidas.

Em atendimento ao comando constitucional, a assim dita *política tarifária* foi regulamentada pelo Capítulo IV da Lei 8.987/1995¹⁰⁴, que prevê regras de remuneração das concessionárias de serviços públicos não adstritas à cobrança de *tarifas e preços* propriamente ditos. O capítulo dispõe, em seu dispositivo inaugural, que a tarifa deve ser fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas na Lei 8.987/1995, no edital de licitação e no contrato (art. 9º, *caput*).

No Capítulo IV da citada lei são postas, ainda, as seguintes regras relacionadas à cobrança, revisão e manutenção das tarifas nos contratos de concessão/adesão: (i) somente nos casos expressamente previstos em lei pode a cobrança de tarifa ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito ao usuário (art. 9º, § 1º); (ii) mecanismos para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro nos contrato de concessão/permissão podem ser previstos desde o contrato de concessão/ permissão (art. 9º, § 2º); (iii) a tarifa deve ser revista quando a criação, alteração ou extinção de tributos implicar impacto no equilíbrio econômico-financeiro do contrato (art. 9º, § 3º); (iv) pode também ser revista por ato unilateral do poder concedente para promover o equilíbrio econômico-financeiro do contrato quando houver sua alteração

¹⁰³ Além disso, não discutiremos aqui os embates doutrinários relacionados à possível existência diferença entre taxas e preços públicos, dado que, para o presente estudo, basta-nos traçar as previsões normativas e posições doutrinárias afetas à remuneração por meio das tarifas.

¹⁰⁴ Para além das disposições contidas no capítulo específico relativo à política tarifária, a Lei 8.987/1995 prevê, ainda, com relação à tarifa, que o edital do contrato deve conter os critérios de reajuste e revisão da tarifa (art. 18, VIII), os quais serão, também, cláusula essencial do contrato de concessão (art. 23, IV).

unilateral, inclusive por meio de sua revisão (art. 9º, § 4º); (v) o valor das tarifas praticadas e a evolução das revisões ou reajustes realizados nos últimos cinco anos deve ser publicado no endereço eletrônico da concessionária (art. 9º, § 5º); (vi) há possibilidade de previsão de receitas complementares para favorecimento da modicidade de tarifas¹⁰⁵ (art. 11); (vii) é autorizada a diferenciação do valor de tarifas para atendimento de distintos grupos de usuários (art. 13).

Das disposições constitucionais e legais podemos chegar a algumas conclusões importantes. As tarifas são previstas em contratos e podem ser alteradas também por contrato, caso isso se mostre necessário para a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro da concessão/permissão. Elas não só custeiam a prestação de serviços públicos, mas efetivamente os remuneram, porque inseridas num contexto de exploração de atividade econômica pelo particular e de atendimento à equação econômico-financeira das concessões e permissões. Garantem a cobertura dos custos relativos à prestação, mas também o lucro do concessionário e a qualidade do serviço prestado, num contexto remuneratório denominado “política tarifária”¹⁰⁶.

2.3.1.2 As taxas e discussões sobre sua distinção das tarifas

A Constituição Federal, diante da prestação de serviços públicos, previu a cobrança de taxas ou tarifas e lhes conferiu regimes jurídicos distintos. A distinção entre esses dois institutos, dado seu elemento comum, é objeto de discussões doutrinárias e jurisprudenciais.

A CF refere-se, de modo expresso, a 3 (três) espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria, em seu art. 145.¹⁰⁷ Atribui, no inciso II, competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituição de taxas “em razão do exercício do poder de polícia ou da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. Estabelece,

¹⁰⁵ A modicidade das tarifas corresponde, nas palavras de Marçal Justen Filho, “à ideia de menor tarifa em face do custo e do menor custo em face da adequação do serviço” (JUSTEN FILHO, 1997, p. 128).

¹⁰⁶ Como destaca Paulo de Barros Carvalho, “majorado o ônus da prestação do serviço ou aumentado seu volume, deve ser elevado o valor da tarifa, como forma de manter o equilíbrio econômico-financeiro do contrato” (CARVALHO, 2015, p. 430). Esse equilíbrio é composto, como dito, não apenas pela cobertura dos custos havidos com a prestação, mas também pela garantia da remuneração acordada por meio do contrato de concessão/permissão, conformada, predominantemente, por meio da cobrança de tarifas dos usuários dos serviços concedidos e permitidos.

¹⁰⁷ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, 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; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

ainda, que essa figura não poderá: (i) ter base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2º); (ii) impedir o direito assegurado a todas as pessoas de petição aos Poderes Públicos em defesa dos direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXIV, *a*); e (iii) impedir o direito assegurado a todas as pessoas à obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (art. 5º, XXIV, *b*). Além disso, determina que qualquer redução ou subsídio relativo às taxas somente poderão ser concedidos por meio de lei (art. 150, § 6º).

O Código Tributário Nacional, por sua vez, regulamenta, nos arts. 77 e seguintes, a instituição e cobrança de taxas. De acordo com o art. 77, *caput*, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia¹⁰⁸, ou a utilização, efetiva ou potencial¹⁰⁹, de serviço público específico e divisível¹¹⁰, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. O parágrafo único do dispositivo prevê, ainda, que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos de impostos, “nem ser calculada em função do capital das empresas”.

As taxas são, pois, espécie do gênero tributo. Os entes federados estão autorizados a instituí-las para o custeio de atos Estatais diretamente relacionados ao contribuinte: a prestação de um serviço público ou o exercício do poder de polícia. Porque espécies do gênero tributo, submetem-se ao regime jurídico-tributário, marcado por princípios e regras próprios, dentre os quais poderíamos citar a sua necessária instituição e majoração por lei (art. 150, I da CF), submissão ao princípio da anterioridade (art. 150, III, b da CF) seu caráter compulsório (art. 3º do CTN) e sua cobrança por meio de ato administrativo vinculado (art. 3º do CTN).

Geraldo Ataliba, em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária*, propôs distinção entre os tributos conforme a vinculação de sua hipótese a uma atividade estatal.

¹⁰⁸ De acordo com o art. 78 do CTN, “considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos. Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”.

¹⁰⁹ A *utilização efetiva* é descrita pelo art. 79, I, *a*, como aquela usufruída pelo contribuinte da taxa a qualquer título. A *utilização potencial*, por sua vez, como a sua colocação à disposição mediante administrativa em efetivo funcionamento (art. 79, I, *b*, do CTN).

¹¹⁰ *Serviço público específico* é aquele que pode ser destacado em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas (art. 79, II); *serviço público divisível* é aquele suscetível de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art. 79, III).

Para o Professor, seriam tributos vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consistisse na descrição de uma atuação estatal, enquanto seriam não vinculados todos aqueles cuja hipótese descrevesse um fato qualquer que não a realização de uma atividade pelo poder público.¹¹¹ Dentre os tributos cuja materialidade consistiria numa atuação estatal estariam as taxas, cobradas no caso em que a prestação estatal fosse *imediatamente referida ao obrigado*.¹¹² Alfredo Augusto Becker, antes da promulgação da Constituição de 1988, propôs definição da taxa como aquela criada por “regra jurídica tributária que tiver escolhido para base de cálculo do tributo o serviço estatal ou coisa estatal”¹¹³ (BECKER, 1972, p. 53).

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, definiu-as como “tributos que se caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de fato revelador de uma atividade estatal, direta e especificadamente dirigida ao contribuinte” (CARVALHO, 2019, p. 71). Sua base de cálculo, destaca, “deverá exibir, forçosamente, a medida da intensidade da participação do Estado” (CARVALHO, 2019, p. 71).

Nessa linha, os valores arrecadados por meio de taxas devem guardar pertinência com o custeio do serviço público divisível prestado pelo Estado¹¹⁴, com relação

¹¹¹ “Examinando-se e comparando-se todas as legislações existentes – quanto à hipótese de incidência – verificamos que, em todos os casos, o seu aspecto material, das duas uma: a) ou consiste numa atividade do poder público (ou numa repercussão desta) ou, pelo contrário, b) consiste num fato ou acontecimento inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. [...] A Constituição obriga o legislador a pôr no cerne (aspecto material) da h.i. ou (a) o conceito de um fato consistente numa ação estatal, ou (b) um fato independente, remoto. Pode-se dizer, portanto, que são tributos (1) vinculados àqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou numa consequência desta). Neste caso, a lei põe uma atuação estatal no aspecto material da h.i. São tributos (2) não vinculados àqueles cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Isto é, a lei põe, como aspecto material da h.i., um fato qualquer não consistente em atividade estatal” (ATALIBA, 2010, p. 130-131).

¹¹² “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, 2010, p. 147).

¹¹³ A Constituição Federal de 1967 previa a competência para instituição de taxas nos seguintes termos: “Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir:

I - taxas, arrecadadas 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 à sua disposição

[...]

§ 2º Para cobrança de taxas não se poderá tomar como base de cálculo a que tenha servido para a incidência dos impostos”.

¹¹⁴ Nesse sentido, a jurisprudência do STF: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TAXA JUDICIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA: TRIBUTO DA ESPÉCIE TAXA. PRECEDENTE DO STF. VALOR PROPORCIONAL AO CUSTO DA ATIVIDADE DO ESTADO. Sobre o tema da natureza jurídica dessa exação, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência no sentido de se tratar de tributo da espécie taxa (Representação 1.077). Ela resulta da prestação de serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo é o valor da atividade estatal deferida diretamente ao contribuinte. A taxa judiciária deve, pois, ser proporcional ao custo da atividade do Estado a que se vincula. E há de ter um limite, sob pena de inviabilizar, à vista do valor cobrado, o acesso de muitos à Justiça. Ação direta julgada

direta de equivalência entre sua cobrança e o *custo real do serviço*.¹¹⁵ O valor a ser cobrado do contribuinte por meio de taxa deve necessariamente corresponder à parcela devida pelo usuário pelo uso/gozo daquela função do Estado que lhe é individualmente desempenhada, dada a imediata e necessária vinculação entre a materialidade do tributo e sua base de cálculo.¹¹⁶

Dado que as taxas se prestam ao custeio de serviços públicos, discute-se se os valores cobrados por concessionárias e permissionárias pela prestação de serviços públicos teriam natureza tributária ou se, diversamente, estariam submetidos a regime jurídico das tarifas. Para parte da doutrina, se houver serviço público, a hipótese será a de seu custeio por meio de taxas.¹¹⁷ Para outra parcela, o serviço público pode ser remunerado por meio da cobrança de tarifas ou custeado por meio da instituição de taxas, devendo-se avaliar, em cada caso, a submissão da cobrança a cada um desses distintos regimes jurídicos, conforme os critérios de distinção fornecidos pelo direito positivo.

Aliomar Baleeiro, ao analisar a natureza cobrança de pedágios pelo uso de pavimentações, defendeu, em texto anterior à Constituição Federal de 1988, que os valores pagos teriam necessária natureza de taxa, por construírem espécie de recomposição do uso de bens públicos – com seu consequente desgaste. Para o Autor, o desenvolvimento de

parcialmente procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos §§ 2º e 5º do artigo 114 do Código Tributário de Goiás” (ADI 948, Rel. Min. FRANCISCO REZEK, Tribunal Pleno, DJ 17.03.2000).

¹¹⁵ Assim afirmou o STF por diversas vezes. É possível citar, nesse sentido, julgamento da ADI 1.772/MG, sob relatoria do Ministro Carlos Velloso, em que restou afirmada a “Necessidade de existência de limite que estabeleça a equivalência entre o valor da taxa e o custo real dos serviços, ou do proveito do contribuinte”. Na ocasião, afirmou o STF, ainda, que o valor cobrado por meio de taxa não poderia inviabilizar o acesso de muitos à Justiça, previsto pela Constituição Federal como um serviço público essencial: “Valores excessivos: possibilidade de inviabilização do acesso de muitos à Justiça, com ofensa ao princípio da inviabilização do acesso de muitos à Justiça, com ofensa ao princípio da inafastabilidade do controle judicial de lesão ou ameaça a direito”.

¹¹⁶ Como, aliás, defendeu de forma precisa Aires Fernandino Barreto: “Na hipótese de incidência das taxas não se descrevem traços inerentes ao particular (como ocorre em relação aos impostos), ao revés, explicita-se fato ínsito ao Estado. Ora, devendo a base imponível medir o conteúdo mensurável desses fatos, nos impostos a mensuração já de ser do fato ligado ao particular e na taxa daquele que expressa a atividade estatal” (BARRETO, 1986, p. 70).

¹¹⁷ Tal perspectiva, porém, parece incompatível com a própria previsão constitucional de remuneração de serviços públicos por meio de tarifas, prevista no art. 150, § 3º da CF. Nesse sentido, as lições de Suzana Soares Melo: “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 regime tarifário” (MELO, 2014, p. 207)

uma atividade Estatal somente poderia ser custeado por meio da cobrança de taxa.¹¹⁸ A tomada dessa posição implicaria, também, a impossibilidade de cobrança de tarifa pela prestação de serviços públicos, mesmo nos casos de concessão e permissão. Como sustentado por Cléber Giardino e Aires Fernandino Barreto, o serviço público apenas pode dar ensejo à cobrança de tributo “taxa” e, como tal, a receita dele decorrente é receita pública, intributável pelo ISS ou por qualquer outra espécie de tributo (GIARDINO; BARRETO, 1992).

Para Marco Aurélio Greco, Geraldo Ataliba e Roque Antonio Carrazza, há incompatibilidade entre *prestação de serviço público* e *pagamento de tarifa ou preço público*. Para esses autores, na hipótese de prestação de um serviço público, independentemente do regime de sua prestação, não será adequado falar em *remuneração* pela sua realização e, portanto, na cobrança de tarifa. Citando o posicionamento de Marco Aurélio Greco a que nos referimos acima, Geraldo Ataliba afirmou serem inconciliáveis os conceitos de preço e taxa. De acordo com ele, o preço seria “expressivo de atividade desenvolvida para a satisfação de interesse público secundário”. Esse “interesse público secundário” a que se refere não seria contemplado pela prestação de “serviço público”, que, para ele, seria “hipótese típica de atuação tendente a satisfazer o interesse público primário” (ATALIBA, 2010, p. 167). Consequentemente, para o Autor a prestação de um serviço público nunca poderia ser objeto da cobrança de um preço, ou seja, de uma remuneração por sua realização.¹¹⁹

A conclusão, seria a de que serviço público somente seria remunerado por taxa, e as prestações sujeitas à cobrança de tarifa seriam necessariamente aquelas desenvolvidas no que o Autor chama de “regime idêntico ao dos particulares”, o qual, por sua natureza, não poderia ser qualificado como serviço público em termos jurídicos (ATALIBA, 2010, p. 167).

¹¹⁸ “O proprietário de um veículo força o poder público a melhorar pavimentações, instalar sinalizações elétricas, inspecionar periodicamente máquinas e freios, dirigir o tráfego nos pontos de congestionamento e estabelecer permanente polícia de velocidade e da observância das regras de prudência e perícia no trânsito. A taxa fornece à autoridade o meio de o automobilista indenizar o Estado pelo uso de coisa conveniente a seus interesses, mas que ocasiona riscos para o público e maiores despesas para os serviços governamentais” (BALEEIRO, 1981, p. 324).

¹¹⁹ “Em outras palavras, em nosso modo de ver, afirmar que um serviço público está sendo remunerado por preço é contradição nos termos. Pois, uma determinada atuação ou se submete a regime de direito público (configurando ‘serviço público’), e por consequência não dará origem a relações de direito privado (preço), ou se submete a regime de direito privado, dando origem a preço mas – nesta hipótese – não será serviço público (do ponto de vista estritamente formal, podendo sê-lo do substancial), porque este se caracteriza pelo regime público derogador do privado” (ATALIBA, 2010, p. 167).

O posicionamento acerca da impossibilidade de serviços públicos serem remunerados por meio de tarifas é compartilhado por Roque Antonio Carrazza, para quem o serviço público, por decorrer de um imperativo de lei, não pode ser remunerado, objeto de contraprestação. Em sua visão, se a atividade decorre de determinação legal, não se opera “em consequência de uma contraprestação”, mas sim do cumprimento desse imperativo legal.¹²⁰

Tal perspectiva poderia ser contrastada com a previsão constitucional de remuneração de serviços públicos por meio de tarifas, submetendo-a, em seus dispositivos, a regramento jurídico diverso daquele conferido às taxas. Nesse sentido, Suzana Soares Melo argumenta que se a CF entendesse equiparar os institutos, a eles teria conferido a mesma denominação e tratamentos jurídicos:

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 regime tarifário (MELO, 2014, p. 207).

Assim, para outra parcela da doutrina, há serviço público remunerado por meio de tarifa/preço e serviço público custeado por meio de taxas, cada qual submetido a regime jurídico próprio. O critério comumente utilizado para distingui-los – especialmente no STF – é a compulsoriedade, tanto em relação ao pagamento da prestação pecuniária quanto à utilização do serviço. Há, também, posição no sentido de ser nota distintiva dos

¹²⁰ “Noutras palavras, o preço deriva de um contrato firmado, num clima de liberdade, pelas partes, com o fito de criarem direitos e deveres recíprocos. Sobremais, as cláusulas desta obrigação convencional não podem ser alteradas unilateralmente por qualquer dos contraentes, que devem observar, com fidelidade, o que pactuaram. Destarte, as prestações de cada uma das partes equivalem-se aos encargos e vantagens, sendo uma causa e efeito das outras. É o que ocorre, por exemplo, no contrato de compra e venda, no qual uma parte paga o preço (objeto da prestação) e a outra entrega a coisa. [...] Diferentemente ocorre com a taxa, que, nascida da lei, sobre ser compulsória, resulta de uma atuação estatal desenvolvida debaixo de um regime de direito público e relacionada, ‘direta e imediatamente’ ao contribuinte. Sendo tal atividade realizada por *imperativo de lei*, não pode fazer nascer um simples preço (uma contraprestação). Sem dúvida, eis aí duas colocações antitéticas, pois, se a atividade vem a lume por determinação legal, não se opera em consequência de uma contraprestação” (CARRAZZA, 2011, p. 577).

institutos a circunstância de o desenvolvimento da atividade estatal situar-se no âmbito privado ou “no terreno próprio, específico do Estado” (MACHADO, 2018, p. 209).

A compulsoriedade quanto ao pagamento como elemento decisivo para a caracterização das taxas foi defendida por parcela da doutrina e pode ser relacionada à disposição expressa do art. 3º do CTN, segundo o qual tributo é prestação pecuniária *compulsória*. Como as taxas são tributos e as tarifas, não, estaria nesse ponto a chave da divisão existente entre essas atividades. A compulsoriedade como elemento decisivo da distinção entre taxas e tarifas encontra respaldo na hoje majoritária jurisprudência do STF, como se verá no tópico subsequente.¹²¹

Na visão de Heleno Taveira Torres e Suzana Soares Melo, o critério da compulsoriedade não seria suficiente para resolver a questão da distinção jurídica desses institutos, já que na tarifa há, quando instaurada a relação jurídica correspondente, instauração de relação jurídica também obrigatória – compulsória – com relação ao usuário.¹²² Concluem que a resolução do tema estaria justamente no critério subjetivo da cobrança, ligado ao sujeito prestador do serviço: se concessionário de serviço público ou se ente da Administração Pública¹²³:

Assim, 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, aliado ao sujeito prestador do serviço público. A prestação do 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 (TORRES; MELO, 2015, p. 141).

¹²¹ Nas palavras de Heleno Torres e Suzana Soares Melo, “A discussão acerca da configuração das taxas e das tarifas é comumente pautada pelo critério da compulsoriedade, seja (i) em relação ao pagamento da prestação pecuniária, seja (ii) 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 [...]” (TORRES; MELO, 2015, p. 136-137).

¹²² “A utilização de tal critério, contudo, parece não refletir a essência da questão jurídica envolvida [...] 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” (TORRES; MELO, 2015, p. 137).

¹²³ Também em sua tese de doutorado afirmou Suzana Soares Melo: “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, ligado ao sujeito prestador do serviço público” (MELO, 2014, p. 208-209).

A visão de Hugo de Brito Machado, por sua vez, relaciona a forma de remuneração (taxa ou tarifa) ao regime jurídico atribuído pela legislação àquela cobrança específica, de modo que, em sua visão, “admite-se que a lei estabeleça a fronteira legal entre a taxa e o preço” (MACHADO, 2018, p. 209).¹²⁴ Como regra, as taxas remunerariam atividades estatais “no terreno próprio, específico do Estado”, enquanto as tarifas remunerariam atividades estatais situadas no âmbito de direito privado:¹²⁵

a) se a atividade estatal situa-se no terreno próprio, específico do Estado, a receita que a ela se liga é uma taxa; b) se a atividade estatal situa-se no âmbito privado, a receita a ela vinculada deve ser um preço, ou tarifa; c) havendo dúvida, pode a lei definir a receita como taxa ou como preço público ou tarifa. O importante é entender-se que, se a lei denominou a receita como taxa, vinculou esta ao regime jurídico tributário. Tal receita ficará, portanto, sujeita aos princípios constitucionais da tributação, entre os quais se destacam os princípios da legalidade e da anterioridade da lei ao exercício financeiro correspondente (MACHADO, 2018, p. 209).

O doutrinador, contudo, parece não afastar completamente o requisito da compulsoriedade. Para ele, se a utilização de um determinado serviço é a única forma para o atendimento a uma necessidade específica, sua utilização pelo particular passa a ser uma imposição, de modo que estará resguardada pelo princípio da legalidade. Para ele, a compulsoriedade da prestação – e não do pagamento – caracteriza critério de submissão da cobrança ao regime jurídico das taxas. Em suas palavras:

Se a ordem jurídica obriga a utilização de determinado serviço, não permitindo o atendimento da respectiva necessidade por outro meio, então é justo que a remuneração correspondente, cobrada pelo Poder Público, sofra as limitações próprias dos tributos. O contribuinte estará seguro de que o valor dessa remuneração há de ser fixado por critérios definidos em lei. Terá, em síntese, as garantias estabelecidas na Constituição. Por outro lado, se a ordem jurídica não obriga a utilização do serviço público, posto que não proíbe o atendimento da correspondente necessidade por outro meio, então a cobrança da remuneração correspondente não ficará sujeita às restrições do sistema tributário. Pode ser fixada livremente pelo Poder Público, pois o seu

¹²⁴ “Não é fácil, nos domínios da Ciência das Finanças, estabelecer a diferença entre taxa e preço público. No âmbito jurídico, porém, a questão se resolve em admitir-se que a distinção entre atividade própria do Estado e atividades que podem ser exercidas por particulares há de ser formulada no plano político, vale dizer, há de ser fixada pelo Legislativo. Assim, admite-se que a Lei estabeleça a fronteira entre a taxa e o preço, instituindo o que se pode entender como **taxa por definição legal**” (MACHADO, 2005a, p. 428, grifos nossos).

¹²⁵ “Não é fácil, nos domínios da Ciência das Finanças, estabelecer a diferença entre taxa e preço público. No âmbito jurídico, porém, a questão se resolve em admitir-se que a distinção entre atividade própria do Estado e atividades que podem ser exercidas por particulares há de ser formulada no plano político, vale dizer, há de ser fixada pelo Legislativo. Assim, admite-se que a Lei estabeleça a fronteira entre a taxa e o preço, instituindo o que se pode entender como **taxa por definição legal**” (MACHADO, 2005a, p. 428, grifos nossos).

pagamento resulta de simples conveniência do usuário do serviço (MACHADO, 2005a, p. 430).

Já Sacha Calmon Navarro Coelho, partindo do pressuposto de que serviços públicos podem ser remunerados por tarifas ou custeados por meio de taxas, propõe distinção entre as figuras de acordo com o regime jurídico conferido à atividade, se contratual ou tributária. Em sua visão, “o dilema se resolve por opção do legislador. Se escolher o regime tributário das taxas, ganha a compulsoriedade do tributo, inclusive pela mera disponibilidade do serviço”. Nesse caso, limita-se, claro, pelas normas que regem o sistema tributário. Por outro lado, “se escolher o regime contratual, perde a compulsoriedade do pagamento pela mera disponibilidade do serviço, mas ganha elasticidade e imediatez na fixação das tarifas, sistema aceito previamente pelo usuário ao subscrever o contrato de adesão”. Completa, por fim, que “ao jurista, cujo objeto primordial é o Direito posto, cabe distinguir a taxa do preço exatamente pelo regime jurídico de cada qual” (COELHO, 2004, p. 488).¹²⁶

A perspectiva apresentada pelo Autor é, a nosso ver, a que melhor articula as premissas adotadas por este trabalho. Como visto, a prestação de serviços públicos, quando submetida a prestação por concessionários e permissionários de serviços públicos, decorre de uma relação jurídica instituída por meio de contrato, e não de lei (art. 175, I, da CF) e submete-se ao regime tarifário disposto na Lei 8.987/1995 (art. 175, III da CF). Essa, por sua vez – em atenção ao disposto no art. 175, III - prevê que a tarifa é fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas na lei, no edital e no contrato (art. 9º). Seu objetivo é remunerar o concessionário e o permissionário e garantir o equilíbrio econômico e financeiro do contrato, podendo ser alterada conforme os instrumentos de modificação de contrato quando assim exigir a manutenção do seu equilíbrio econômico-financeiro – independentemente da edição de lei para majorá-la. E como bem nos lembra Paulo de Barros Carvalho, o valor da tarifa deve variar à medida que ocorram situações que majorem o ônus da prestação (CARVALHO, 2015, p. 429). Isso se dá em conformidade, veja-se, com uma regra que considera não só o custo da prestação,

¹²⁶ O entendimento do ilustre professor é digno de transcrição: “O preço é contratualmente acordado. A taxa é unilateralmente imposta pela lei. O primeiro parte da autonomia da vontade. A segunda é heterônoma. O contrato de prestação de serviço público mediante a contraprestação em pecúnia pode ser rescindido, e só o fornecimento efetivo dá lugar ao pagamento. A prestação de serviços públicos pelo pagamento de taxas inadmitte rescisão, e a só disponibilidade do serviço, quando legalmente compulsória a sua utilização, se específico e divisível, autoriza a tributação. Os regimes são diversos. [...] Certa feita, Aliomar Baleeiro, quando ministro da Suprema Corte, averbou, com felicidade, que ‘preço compulsório’ é taxa, e ‘taxa facultativa’ é preço” (COELHO, 2004, p. 488).

mas também o lucro esperado pelo concessionário/permissionário de acordo com o equilíbrio econômico. Aqui, releva trazer, também, as lições de Lúcia Valle Figueiredo, que enfatiza as disposições do texto constitucional ao tratar da natureza jurídica das tarifas, em contraposição ao regime jurídico-tributário das taxas:

Deveras, *tarifa* é o mesmo que *preço público*. [...] A remuneração das concessionárias, consoante os termos constitucionais (a CF, no art. 175, III, trata de *tarifas*, afirma textualmente a necessidade de ‘política tarifária’ e, no art. 145, II, refere-se expressamente a taxas), não se fará por taxa. Também, a tarifa deve remunerar o capital de forma que seja este amortizado ao longo do contrato de concessão [...] (FIGUEIREDO, 2008, p. 111).

Já as taxas são cobradas em razão da previsão legal de exigência de um tributo cuja materialidade consiste na descrição de uma atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte e cuja base de cálculo deve expressar proporção do custo da prestação do serviço relativamente ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária instaurada.¹²⁷ Nesse sentido, as taxas não remuneram o serviço, mas o custeiam. Aqui, a lógica é a da aplicação do princípio da isonomia: um indivíduo da coletividade, ao fazer uso de um serviço estatal que lhe é diretamente relacionado, dá causa a um dispêndio estatal, cujos recursos são designados à atenção de toda a coletividade. Nas palavras de André Mendes Moreira e César Vale Estanislau:

As taxas devem se aproximar, na maior medida possível, dos valores despendidos pelo poder público na prestação do serviço público ou na materialização do poder de polícia. De fato, esses tributos tornam-se tendencialmente inconstitucionais na medida em que se afastam do custo da atividade estatal. A equivalência entre o crédito tributário e o dispêndio público é nota característica do regime de taxas, confirmada amplamente pela teoria nacional e internacional. (MOREIRA; ESTANISLAU, 2019, p. 260)

¹²⁷ Trata-se da referência de Sérgio Vasques ao chamado *princípio da equivalência*, que rege os assim ditos *tributos comutativos* ou retributivos, cuja cobrança representa verdadeiro ressarcimento do indivíduo à coletividade por uma ação – e, portanto, um custo – estatal que lhe é diretamente dirigida e devem, por isso mesmo, expressar a justa medida dessa prestação individualmente considerada: “O sentido essencial do princípio da equivalência está em proibir que se introduzam nos tributos comutativos diferenciações alheias ao custo ou ao benefício, assim como em proibir que o valor destes tributos ultrapasse esse mesmo custo ou benefício, sacrificando os respectivos sujeitos passivos em proveito da comunidade. Ora deste que é o seu sentido essencial desprendem-se exigências diversas na delimitação da base de incidência objectiva e subjectiva dos tributos comutativos, na composição da sua base tributável, na fixação do respectivo valor, na afectação da receita que geram” (VASQUES, 2008, p. 15). “Em suma, enquanto expressão de igualdade tributária, o princípio da equivalência não apenas veda que na estrutura de taxas e contribuições se introduzam diferenças entre os contribuintes alheias ao custo ou ao benefício como veda que o respectivo montante seja fixado uniformemente acima do custo ou do benefício” (VASQUES, 2008, p. 363).

Por tudo isso, não há equivalência quanto ao regime constitucional e legal conferido a esses institutos. Considerado o disposto no art. 37, IX, da CF e os dispositivos que tratam da remuneração do contrato de concessão, em especial, aqueles contidos no art. 9º da Lei 8.987/1995, serviços públicos podem ser custeados por meio de taxas ou remunerados por meio de tarifas, a depender do regime jurídico ao qual esteja submetida sua prestação. As tarifas submetem-se a regime jurídico próprio das concessões e permissões de serviços públicos, as taxas, ao regime jurídico-tributário. Nesse contexto, entendemos ser possível sustentar, com a devida vênia aos ilustres doutrinadores citados, que não é critério de distinção entre os dois institutos a assim dita compulsoriedade da cobrança ou de sua prestação¹²⁸, mas sim o regime jurídico – constitucional e legal – a que se submete a prestação do serviço público de que decorre.

Assim, o que distingue essas duas figuras – taxas e tarifas – é o fundamento jurídico de sua cobrança. Se decorre de contrato entre o usuário de um serviço público concedido ou permitido, há tarifa; se de relação jurídico-tributária instituída por lei em razão da prestação de serviço ou exercício de poder de polícia pelo Estado, taxa. E nas lições de Sacha Calmon, uma delas será necessariamente instituída em lei, sob pena de nulidade – taxa –; a outra, será prevista – e ajustada – conforme os termos de um contrato de concessão ou adesão firmado entre as concessionárias e permissionárias de serviços públicos e o poder concedente.

2.3.1.3 Taxas e tarifas na jurisprudência do STF: critérios para verificação do regime jurídico aplicável a cobranças decorrentes da prestação de serviços públicos

Considerando a atribuição de regimes jurídicos distintos a taxas e a tarifas prevista na CF, a jurisprudência do STF ocupou-se não só em analisar a diferença entre esses regimes, como também em identificar critérios normativos para que se pudesse distinguir as cobranças pela prestação de serviços públicos entre taxas ou tarifas.

Pela análise da jurisprudência da Corte, é possível afirmar que a nota fundamental de diferenciação adotada é a existência de compulsoriedade no engajamento do sujeito na relação jurídica que dá ensejo à cobrança.¹²⁹ Contudo, a definição do termo

¹²⁸ Note-se, aliás, que todo serviço público pode ser considerado, por sua própria qualificação como tal, como *necessário* ou, pelo menos, *relevante*.

¹²⁹ Cabe, aqui, breve ressalva. Porque submetidas ao regime jurídico-tributário, a instituição e cobrança das taxas se dá mediante lei, e, como consequência, sua cobrança daquele que usufrui do serviço ou daquele

compulsoriedade, utilizado pelo STF sequer é precisa. A Corte parece a ela fazer referência para tratar de situações distintas, tais como: (i) contraposição entre o regime contratual e legal de que decorre a cobrança; (ii) necessidade do serviço e possibilidade de obtenção dos fins que pretende alcançar por outros meios; (iii) circunstância de visar a atender interesses do particular que arca com a cobrança ou do próprio Estado ou, diversamente, custear um ato de polícia estatal.

Além do critério da compulsoriedade, identificamos como fundamentos relevantes de decisão utilizados pela Corte (i) a destinação do produto de arrecadação da cobrança – a taxa, enquanto tributo, somente poderia constituir uma receita pública e, portanto, ser destinada à Administração Pública direta; (ii) o fato de ser decorrente de atividade desenvolvida por entidade da Administração Pública indireta em regime de monopólio.

Os principais paradigmas de decisão relativos ao tema são a Súmula 545 e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 800. A Súmula 545 do STF é anterior à Carta de 1988, mas a Corte continuou a aplicar o enunciado em análises feitas sob o novo sistema constitucional. Segundo o dispositivo, “preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu”. Os precedentes citados para a sua edição são os REs 54996/PE¹³⁰, 54.194/PE¹³¹ e RE 54.491/PE¹³², nos quais o STF afirmou a natureza de *preço público* das chamadas *taxas de água e esgoto*, concluindo que não dependeriam da edição de lei para sua instituição e cobrança – que poderia ser realizada por meio de decreto do Poder Executivo.

que é fiscalizado é sempre precedida de lei, que contenha todos os critérios normativos de sua exigência – conforme Teoria da Regra-Matriz de Incidência adotada por este estudo. Nesse sentido, a compulsoriedade é um reflexo da natureza tributária das taxas. Sua utilização como *critério de distinção* das tarifas pelo STF é de certa forma não acurada, porque atenta para a consequência de sua natureza jurídica, e não para os critérios que efetivamente a informam.

¹³⁰ “Ementa: Constituindo chamadas taxas d’água não propriamente taxas, mas preços públicos, não é inconstitucional a majoração impugnada, decorrente de atualização prevista em lei. Recurso extraordinário conhecido e provido” (DJ 28/06/1968, Rel. Min. Raphael de Barros Monteiro).

¹³¹ “Ementa: Embargos. Taxa de água e de saneamento. Questão de inconstitucionalidade da taxa, pois alegava-se que não havia lei que a autorizasse, segundo o art. 141, § 34 da Constituição. O Tribunal recebeu os embargos, visto não se ter alcançado o quórum para declaração de inconstitucionalidade do ato impugnado” (DJ 23/06/1965. Rel. Min. Hermes Lima).

¹³² “Ementa: Tributos. Impostos, taxas e serviços públicos. O preço de serviço não se confunde com taxa, não é tributo e não está sujeito às regras do art. 141, § 34 da Constituição Federal. Fato gerador. Critério diferencial com base na tipificação. Embargos rejeitados” (DJ 16/06/1965. Rel. Min. Alvaro Moutinho Ribeiro da Costa).

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 800 foi declarada a constitucionalidade de cobrança de *pedágio* instituído em decreto do Poder Executivo. O caso envolveu a contraprestação por utilização de rodovias administradas pelo Departamento Autônomo de Estradas e Rodagens do Estado do Rio Grande do Sul (DAER/RS), uma autarquia do Governo do Estado.¹³³ Na ocasião, o Partido Social Brasileiro (PSB), autor da ação, sustentou que o pedágio teria natureza de taxa e estaria sujeito ao regime jurídico-tributário, somente podendo ser instituído por meio de lei:

Mas, o que realmente interessa é que pedágio não se pode cobrar se não existir lei que autorize a sua cobrança. Não se admite cobrança de imposto através de Decreto, mesmo que diga se tratar de preço e não taxa, mas que na verdade é taxa e não preço, como ‘in casu’. Entendemos que a cobrança de pedágio somente poderá ser instituída através de Lei Estadual, uma vez que trata-se de TAXA e, portanto, tributo, obrigatoriamente terá que respeitar os princípios do Direito Tributário, dentre eles, a Legalidade e a Anterioridade, o que parece ser desconhecido da administração (grifo do autor).¹³⁴

Em sua análise, o Ministro Relator Teori Zavascki sintetizou a discussão como sendo dividida entre (i) aqueles que sustentam a natureza tributária da cobrança e (ii) aqueles que entendem pela sua caracterização como preço. Para os primeiros, os pedágios constituiriam *taxas* em razão da sua previsão em dispositivo constitucional que trata das limitações ao poder de tributar, da circunstância de sua cobrança decorrer da prestação de um serviço público específico ou divisível – tal como no caso do critério material possível das taxas – e da assim dita impossibilidade de *remunerar* serviços públicos senão por meio de taxa:

Os que sustentam sua natureza tributária, da subespécie taxa, o fazem sob os seguintes fundamentos, essencialmente: (a) estar o pedágio referido na Constituição quando tratou das limitações ao poder de tributar; (b) constituir pagamento de um serviço específico ou divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição; (c) não ser cabível remunerar serviços públicos por meio outro que não o de taxa [...] (trecho do voto, p. 3).

Já os argumentos relativos à admissão da natureza de *tarifa* ou *preço público* ao pedágio seriam a não implicação de natureza tributária dos pedágios apenas por conta da menção à cobrança no art. 150, V; a inexistência de compulsoriedade na utilização de rodovias e a impossibilidade de cobrança de pedágios pelo uso *potencial* do serviço de transporte:

¹³³ Criada pela Lei Estadual nº 750/1937.

¹³⁴ Petição inicial, p. 4.

[...] que sustentam tratar-se de preço público, com natureza contratual, o fazem com base nas seguintes considerações: (a) a inclusão no texto constitucional apenas esclarece que, apesar de não incidir tributo sobre o tráfego de pessoas ou bens, pode, excepcionalmente, ser cobrado o pedágio, espécie jurídica diferenciada; (b) não existir compulsoriedade na utilização de rodovias; e (c) a cobrança se dá em virtude da utilização efetiva do serviço, não sendo devida com base no seu oferecimento potencial [...] (trecho do voto, p. 3).

Em sede de medida cautelar, o Plenário da Corte afirmou ser o pedágio preço público e não taxa. Em seu voto, o Ministro Ilmar Galvão destacou que por não ser cobrado de forma compulsória de quem não utiliza a rodovia, constituiria o pedágio uma contribuição apenas daqueles que voluntariamente fazem uso da rodovia:¹³⁵

Por isso mesmo que de tributo não se trata, mas sim de tarifa, não pode ser exigido, indiscriminadamente, pela utilização de todas as estradas, mas tão somente em relação a estradas que apresentam ‘condições especiais de tráfego (via expressa de alta velocidade e segurança) seja bloqueada e ofereça possibilidade de alternativa para o usuário (outra estrada que o conduza livremente ao mesmo destino), embora em condições menos vantajosas de tráfego’ (ainda HELY MEIRELLES, ob. cit. pág. 19), que após observar ‘estes requisitos são hoje considerados indispensáveis pela doutrina rodoviária estrangeira e nacional’[...] (trecho do voto, p. 4).

A análise jurídica em caráter definitivo feita pelo Ministro Relator manteve a posição firmada em sede de medida liminar e reconheceu ao pedágio natureza de preço público. A decisão foi assim ementada:

Ementa: TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. PEDÁGIO. NATUREZA JURÍDICA DE PREÇO PÚBLICO. DECRETO 34.417/92, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, **não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público**, não estando a sua instituição, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.¹³⁶

¹³⁵ Note-se que o Relator chegou a consignar, em seu voto, na apreciação definitiva da ADI, que a circunstância de haver ou não via alternativa gratuita para o usuário trafegar seria irrelevante para o juízo da compulsoriedade realizado no caso (Acórdão da ADI 800, trecho do voto, p. 13).

¹³⁶ ADI 800, Relator(a): Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, julgado em 11/06/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-125 divulg. 27-06-2014 public. 01-07-2014.

Ficou, assim, assentado¹³⁷, que a conservação e administração de rodovias constitui serviço público, e que ainda assim a cobrança de remuneração por ela decorrente não possui natureza de taxa – tributo –, mas sim de preço público.

Além da ADI 800, houve outras ocasiões em que o STF se manifestou a respeito do tema da submissão ou não ao regime jurídico-tributário das cobranças individuais relativas às taxas e aos preços públicos. No RE 594.116, o Tribunal Pleno julgou recurso com repercussão geral no qual afirmou que as despesas de porte de remessa e retorno dos autos decorreriam da prestação de serviços postais e, como tais, estariam submetidas a remuneração mediante tarifa, diferenciando-se das chamadas *custas judiciais*, que conforme o entendimento da Corte, possuem natureza de taxas:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. TAXA JUDICIÁRIA. PREPARO RECURSAL. PORTE DE REMESSA E RETORNO. ISENÇÃO. INSS. JUSTIÇA ESTADUAL. 1. A despesa com porte de remessa e retorno não se enquadra no conceito de taxa judiciária, uma vez que as custas dos serviços forenses se dividem em taxa judiciária e custas em sentido estrito. Precedente: AI-ED 309.883, de relatoria do Ministro Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 14.06.2002. 2. **O porte de remessa e retorno é típica despesa de um serviço postal, prestado por empresa pública monopolística e, assim, remunerado mediante tarifas ou preço público** (grifos nossos).¹³⁸

A controvérsia dizia com a possibilidade de o INSS – pessoa jurídica de direito público – recolher o valor cobrado a título de porte de remessa e retorno, levando-se em conta que a jurisprudência do STF é firme no sentido de constituírem as custas judiciárias tributos da espécie taxa. Para diferenciar as custas de porte e retorno dos autos das demais custas judiciárias, atribuindo-lhe regime jurídico distinto das taxas, o STF levou em conta a circunstância de ser prestado por empresa pública detentora de monopólio sobre o serviço, “e, assim, remunerado mediante tarifa”, reconhecendo à prestação de serviços públicos por particulares – ainda que integrantes da Administração Pública Indireta – um regime jurídico distinto de remuneração.

A decisão remonta, ainda, ao entendimento constante na ADI 1.145¹³⁹, firmado sob relatoria do Ministro Carlos Velloso, de “impossibilidade de destinação do

¹³⁷ Os efeitos vinculantes de julgado com repercussão geral são previstos no art. 28, parágrafo único, da Lei 9.868/1999.

¹³⁸ RE 594116, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 03/12/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-061 divulg 04-04-2016 public. 05-04-2016

¹³⁹ ADI 1145, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 08.11.2002; ADI 948, Rel. Min. FRANCISCO REZEK, Tribunal Pleno, DJ 17.03.2000.

produto da arrecadação de taxas a instituições privadas”. Na ocasião, o STF afirmou ser inconstitucional a destinação do produto da arrecadação de taxas – tributo vinculado – a instituições privadas: as taxas devem custear integralmente serviços públicos desempenhados pelo Estado enquanto administração direta:

I. - As custas, a taxa judiciária e os emolumentos constituem espécie tributária, são taxas, segundo a jurisprudência iterativa do Supremo Tribunal Federal. Precedentes do STF. [...]

III. - **Impossibilidade da destinação do produto da arrecadação, ou de parte deste, a instituições privadas**, entidades de classe e Caixa de Assistência dos Advogados. Permiti-lo, importaria ofensa ao princípio da igualdade (ADI 1145).¹⁴⁰

Sob essa perspectiva, seria também critério de distinção relevante entre as figuras a destinação do seu produto de arrecadação. Se ao Estado de forma direta, a hipótese é a de cobrança de taxa. Se ao particular, o caso é de cobrança de preço ou tarifa.

Na ADI 3.863¹⁴¹, julgada em 20/09/2018, sob relatoria do Ministro Edson Fachin, o STF concluiu que o valor pago ao Instituto Nacional de Propriedade Intelectual

¹⁴⁰ Na ADI nº 1.145, sob relatoria do Ministro Carlos Velloso, o Tribunal Pleno do STF afirmou a inconstitucionalidade da destinação de parte do produto da arrecadação de custas judiciárias a entidades privadas. A ação julgou a constitucionalidade da previsão da Lei 5.672/1992, do Estado da Paraíba, de que parte do produto arrecadado por meio das custas e emolumentos da Justiça Estadual fosse destinada à chamada Caixa de Assistência dos Advogados da Paraíba, que é órgão da Ordem dos Advogados do Brasil, conforme disposto no art. 45, IV, da Lei 8.906/1994 (Estatuto da OAB), segundo o qual “são órgãos da OAB: [...] IV - as Caixas de Assistência dos Advogados. [...] § 4º As Caixas de Assistência dos Advogados, dotadas de personalidade jurídica própria, são criadas pelos Conselhos Seccionais, quando estes contarem com mais de mil e quinhentos inscritos. § 5º A OAB, por constituir serviço público, goza de imunidade tributária total em relação a seus bens, rendas e serviços”.

¹⁴¹ “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE INCENTIVOS. EQUIPAMENTOS PARA TV DIGITAL E COMPONENTE ELETRÔNICOS SEMICONDUCTORES. PROPRIEDADE INTELECTUAL. MP 352/2007. CONVERSÃO EM LEI. LEI 11.484/2007. RESERVA LEGAL. PREÇO PÚBLICO. RETRIBUIÇÃO AOS SERVIÇOS PRESTADOS PELO INPI. PEDIDO DE REGISTRO. DIREITO DE PROPRIEDADE E LIVRE INICIATIVA. 1. O princípio da reserva de lei tributária significa que as intervenções no patrimônio jurídico do contribuinte devem ser precedidas de lei formal. Não implica em ofensa a essa norma a possibilidade de suspender a aplicação de regime tributário a contribuinte que não satisfaz as contrapartidas exigidas, por tratar-se de dever-poder do Poder Público em exoneração fiscal. 2. Comando normativo que impõe a observância por parte dos participantes em regimes de incentivo aos regulamentos destes, assinalando infração e sanção no caso de descumprimento, é não só constitucional, mas decorrência lógica da teoria da norma jurídica e do papel central das sanções nesse contexto. **3. Preço pago como retribuição à análise de pleito de registro de marcas ou proteção das topografias de circuitos integradas ou pedidos de patentes no sistema de proteção à propriedade intelectual não ostenta compulsoriedade, possuindo natureza jurídica de tarifa ou preço público, devida por interesse do particular.** Art. 228 da Lei 9.279/1996. Súmula 545 do STF. Precedente: ADI 800, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, Tribunal Pleno, DJE 1º.07.2014. 4. Diante da relevância da extrafiscalidade na atividade financeira do Estado, não ofende o direito de propriedade ou a livre iniciativa a norma que restringe o uso dos recursos economizados em virtude de benefícios fiscais obtidos em programas de incentivo. Encontra-se no campo de conformação normativa do legislador ordinário desenhar um regime de incentivos consentâneo aos objetivos do programa. Nesse sentido, exigências de não distribuição desses recursos aos sócios ou, ao contrário, de sua utilização para absorção de prejuízos ou aumento de capital social não desbordam das possibilidades

(INPI)¹⁴² como retribuição à análise de pedido realizado ao instituto não teria caráter compulsório, de modo que possuiria natureza jurídica de tarifa ou preço público, cobrada em decorrência do atendimento de interesse do particular. Parece ter sido considerado, aqui, que o fato de o utente do serviço pagar por uma atividade que lhe beneficia diretamente poderia ser considerada situação de impossibilidade de cobrança de taxas, quando estas remuneram, justamente, serviços públicos específicos e divisíveis. O critério do assim dito “interesse do particular” somente poderia ser considerado relevante se estivéssemos diante de discussão a respeito de se tratar de taxa pela prestação de serviço público ou pelo exercício de poder de polícia¹⁴³.

Já no RE 597.854¹⁴⁴, julgado com Repercussão Geral em 26/04/2017, sob relatoria também do Ministro Edson Fachin, o STF entendeu constitucional a cobrança de mensalidades nos cursos de pós-graduação das universidades públicas, as quais ostentariam, no caso, natureza de tarifas. A discussão girou torno da delimitação da dimensão da gratuidade do ensino público, não tendo sido abordado especificamente se o caso seria de cobrança de taxa ou de tarifa.

No AI 753.964 AgR, relatado pelo Ministro Marco Aurélio¹⁴⁵, voltou a ser objeto de discussão pela Corte – agora sob o novo regime constitucional de 1988 – se os

de gastos públicos indiretos representados pelo custeio do regime de incentivos fiscais da lei hostilizada. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade improcedente” (ADI 3863, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2018, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 04-10-2018 PUBLIC 05-10-2018).

¹⁴² Autarquia federal criada pelo Decreto 5.648/1970.

¹⁴³ Nos termos do art. 78 do CTN, “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, **limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato**, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

¹⁴⁴ “Ementa: CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. COBRANÇA DE MENSALIDADE EM CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU **POR INSTITUIÇÃO PÚBLICA DE ENSINO**. CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA GRATUIDADE DO ENSINO EM ESTABELECIMENTOS OFICIAIS. INOCORRÊNCIA. 1. A garantia constitucional da gratuidade de ensino não obsta a cobrança, por universidades públicas, de mensalidade em curso de especialização. 2. Recurso extraordinário a que se dá provimento” (RE 597854, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-214 DIVULG 20-09-2017 PUBLIC 21-09-2017).

¹⁴⁵ “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. AGRADO – 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.” (AI 753964 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 15/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 29-10-2013 PUBLIC 30-10-2013)

serviços de tratamento de água e esgoto prestados por Sociedade de Economia Mista – Companhia Estadual de Águas e Esgotos (CEDAE) - seriam remunerados por meio de tarifas ou se, pelo contrário, seria necessária a instituição de tributo para cobrança pela sua fruição pelos usuários. A decisão limitou-se a reafirmar a jurisprudência anterior do STF sobre o tema, que, como vimos, foi firmada nos REs 54.996/PE, 54.194/PE e RE 54.491/PE, julgados entre 1965 e 1968.

Para as exações pagas à Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA)¹⁴⁶, entendeu o STF pela necessidade de instituição de taxa, submetida, portanto, ao regime jurídico-tributário. No RE 556854, julgado sob a relatoria da Ministra Carmen Lúcia, o STF entendeu que os pagamentos à SUFRAMA pelo desenvolvimento de suas atividades descritas em Lei – relacionados ao planejamento, promoção, coordenação e administração da Zona Franca (ZFM) – possuíam natureza compulsória e, portanto, somente poderiam ser instituídos por Lei. Nesse contexto, sua instituição por meio de *portaria* seria inconstitucional, porque violaria o princípio da legalidade em matéria tributária:

EMENTA: 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.

As cobranças especificamente questionadas por Empresa localizada na ZFM foram as de (i) anuência aos pedidos de guias de importação de insumos e bens de capital, e (ii) anuência aos pedidos de desembaraço aduaneiro e pelo controle dos internamentos na Zona Franca de Manaus. Alegou a SUFRAMA, em síntese, que as atividades por ela desenvolvidas possuem natureza de serviço público “facultativo e não obrigatório”, porque

¹⁴⁶ Autarquia federal criada pelo Decreto 61.244/1967.

desempenhadas pelo órgão em favor do “interesse no internamento das mercadorias da empresa que vislumbra a obtenção dos favores do Decreto-Lei n. 288/67”. Argumentou que sua relação com os sujeitos obrigados ao pagamento da exação seria de “natureza contratual, dado que ao habilitar-se junto a Suframa para receber os incentivos fiscais, a empresa apresenta um *projeto* que somente dá ensejo ao benefício caso seja aprovado pelo órgão”¹⁴⁷.

Todavia, prevaleceu o entendimento de que haveria compulsoriedade na cobrança de valores pela SUFRAMA das empresas. Isso porque as Empresas sediadas na ZFM não poderiam realizar as entradas de mercadoria na ZFM sem que a submetessem ao controle da SUFRAMA – e, portanto, ao pagamento dos valores cobrados para tanto.¹⁴⁸ Nesse sentido, o art. 12 do Decreto 62.244/1967 estabeleceu que toda entrada de mercadoria nacional ou estrangeira na ZFM ficaria sujeita ao controle da SUFRAMA.¹⁴⁹ A Ministra Relatora afirmou em seu voto, ainda, não haver atividade comercial ou industrial desenvolvida pela SUFRAMA, sendo ela própria do Estado. Fazendo referência às lições de Hugo de Brito Machado, que estabelece que a atividade própria do Estado é aquela assim definida pelo Legislativo, destacou a Ministra que a administração das instalações da ZFM seria atividade afeta ao Estado em razão do que dispõe o art. 10 do Decreto-Lei 288/1967.¹⁵⁰

Apesar de não ter sido objeto de menção expressa na decisão, o cerne da questão parece ter sido, na verdade, estabelecer se essas cobranças realizadas pela SUFRAMA decorriam da prestação de serviços públicos ou do exercício de poder de polícia por órgão da administração.^{151 152} Esse aspecto foi destacado pelo juízo de primeira

¹⁴⁷ Fl. 2811 do processo.

¹⁴⁸ Regula a Zona Franca de Manaus.

¹⁴⁹ Art. 12 do Decreto nº 61.244/1967: “Toda entrada de mercadoria nacional ou estrangeira na Zona Franca de Manaus fica sujeita ao controle da Suframa, respeitada a competência legal atribuída à fiscalização aduaneira e de rendas internas do ministério da Fazenda”.

¹⁵⁰ Nos termo do voto: “A administração das instalações e dos serviços da Zona Franca de Manaus é atividade afeta ao Estado em razão do que dispõe o art. 10 do Decreto-Lei n. 288/1967, que atribuiu à Superintendência da Zona Franca de Manaus, autarquia vinculada ao ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior: ‘Art 10. A administração das instalações e serviços da zona Franca será exercida pela Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa) entidade autárquica, com personalidade jurídica e patrimônio próprio, autonomia administrativa e financeira, com sede e foro na cidade de Manaus, capital do Estado do Amazonas’” (Voto RE 556/AM, p. 10).

¹⁵¹ Conforme o já exposto, é na prestação de serviços públicos que se pode falar na discussão sobre a natureza da cobrança como sendo decorrente de *taxa* ou *tarifa* ou *preço público*. Para o exercício de poder de polícia a previsão constitucional é a de instituição de taxa, apenas.

¹⁵² As mercadorias adquiridas por empresa da ZFM estão sujeitas a processo de *internamento* de mercadoria nacional, que consiste em ações desenvolvidas pela SUFRAMA para controle, fiscalização e formalização do ingresso de mercadorias de origem nacional nas áreas incentivadas.

instância, que afirmou que a SUFRAMA não prestava qualquer serviço às empresas, sendo sua atividade meramente fiscalizatória.

2.3.2 Remuneração por meio da exploração de outras fontes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados

Além das tarifas – remuneração das concessionárias e permissionárias por excelência –, a Lei 8.987/1995 prevê a possibilidade de obtenção de receita pela concessionária/permissionária por meio de outras fontes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, considerando o atendimento às peculiaridades de cada serviço público. O objetivo da exploração dessas atividades, de acordo com a lei, é o de favorecer a modicidade tarifária. Com o aumento de receita, é estabelecida menor dependência da arrecadação tarifária para estabelecimento do equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

A exploração de atividades econômicas paralelas deve ter sido prevista desde o edital de licitação e considerada para a aferição e manutenção do equilíbrio econômico-financeiro previsto no contrato de concessão (art. 11, *caput* e parágrafo único da Lei 8.987/1995¹⁵³). Pode, inclusive, dar causa à revisão do contrato para readequação da equação econômico-financeira, à medida em que novas fontes forem exploradas, como destaca Antonio Carlos Cintra do Amaral (AMARAL, 2002, p. 50).

A previsão de outras fontes de receita passa, então, a integrar o chamado equilíbrio econômico-financeiro do contrato, sendo relevantes para a própria fixação do valor das tarifas, como bem destaca Paulo e Barros Carvalho: “os critérios que coordenam a fixação do valor da tarifa estão relacionados com os custos do serviço a ser prestado, com as demais formas de receita e com a margem de lucro suficiente para conformar-lhe o caráter remuneratório e a necessária modicidade” (CARVALHO, 2015, p. 428).

O concessionário ou permissionário, com autorização do contrato¹⁵⁴, poderá explorar outras atividades que lhe garantam novas fontes de receita complementares às

¹⁵³ “Art. 11. No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas, observado o disposto no art. 17 desta lei. Parágrafo único. As fontes de receitas previstas neste artigo serão obrigatoriamente consideradas para a aferição do inicial equilíbrio econômico financeiro do contrato”.

¹⁵⁴ Marçal Justen Filho relativiza essa regra, ao sopesar a impossibilidade de se prever, de antemão, todas as potenciais formas de exploração econômica da concessão: “é impossível avaliar de antemão todos os aspectos potencialmente exploráveis de um empreendimento. A dificuldade é ainda maior quando se

tarifas pagas pelo usuário. Essas receitas poderão decorrer de cobrança pelo direito de exploração de bens públicos ou reversíveis – como áreas do subsolo ou contíguas à obra pública, para instalação de estabelecimentos comerciais, postos de abastecimento de combustível, estacionamento de automóveis, galerias, lojas, etc. – ou, ainda, pela prestação de serviços conexos àquele previsto no contrato de concessão.

Importa destacar que as atividades desenvolvidas como forma de geração de receitas alternativas não se confundem com a prestação de serviço público concedido/permitido, constituindo “atividade econômica em sentido estrito”. Nas palavras de Suzana Soares Melo, “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 nº 8.987/1995, representam atividade econômica em sentido estrito, regida nos termos do artigo 170 da Constituição” (MELO, 2014, p. 235).

Sua cobrança poderá ser caracterizada como preço, mas não se submeterá ao regime tarifário previsto na Lei 8.987/1995 como decorrente da prestação dos serviços públicos prestados por concessionárias e permissionárias de serviços públicos, apesar de ter influência direta na fixação das tarifas a serem cobradas. Aqui, como já fizemos em outras oportunidades, destacamos a necessidade de análise do contrato para identificação dos contornos tanto da atividade a ser explorada quanto da remuneração a ser exigida dos usuários – incluindo-se, aí, seus ajustes no decorrer da execução contratual.

2.3.3 Indenizações pagas ao particular pelo Poder Público

As *indenizações* pagas pelo Estado ao particular consistem forma de recompor prejuízos havidos por responsabilidades contratuais e extracontratuais assumidas pelo Poder Público na relação com os concessionários e permissionários de serviços públicos.¹⁵⁵ Passaremos a analisar o regime jurídico dos valores devidos pelo poder concedente ao delegatário nas hipóteses de recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato genericamente referidas como *indenizações* pela Lei 8.987/1995.

considera a evolução tecnológica, o progresso científico e as inovações econômicas. É perfeitamente imaginável que, durante o prazo da concessão, surjam novas modalidades de exploração econômicas desconhecidas por ocasião da outorga. Não haveria cabimento supor que o concessionário estaria impedido de valer-se de tais fontes de receita apenas porque não previstas no momento inicial da concessão. Isso significaria congelar o modelo de exploração econômica da concessão, impedindo suas modificações, acréscimos e melhoramentos” (JUSTEN FILHO, 2003, p. 374).

¹⁵⁵ O adjetivo *indene*, provém do latim *indemne*, e se refere àquele “que não sofreu dano ou prejuízo”, que está ileso.

2.3.3.1 Responsabilidade contratual do poder concedente prevista na Lei 8.987/1995

A responsabilidade do Estado com relação às concessões e permissões de serviços públicos decorre fundamentalmente da natureza contratual da avença firmada com o particular e da necessidade de atendimento de sua equação econômico-financeira contrato. O já citado art. 10 da Lei 8.987/1995 estabelece relação direta entre o cumprimento do contrato e a manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro.¹⁵⁶

Entre as cláusulas obrigatórias do contrato de concessão/adesão está aquela que prevê os critérios para o cálculo e a forma de pagamento das indenizações devidas à concessionária, de acordo com o art. 23 da Lei 8.987/1995. Além das previsões contratuais relativas a cada concessão/permissão individualmente considerada, a Lei refere-se de maneira expressa ao direito à indenização nos seguintes casos:

- a. O poder concedente realiza intervenção no serviço concedido sem atendimento aos pressupostos legais e regulamentares¹⁵⁷, causando prejuízos ao concessionário;
- b. Ocorre extinção da concessão por advento de termo contratual ou encampação¹⁵⁸, mas sem que tenha ocorrido completa amortização ou depreciação de bens reversíveis pelo concessionário¹⁵⁹;

¹⁵⁶ “Sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro.”

¹⁵⁷ Nos termos do art. 32, *caput*, e parágrafo único da Lei 8.987/1995, “o poder concedente poderá intervir na concessão por meio de decreto, com o fim de assegurar a adequação na prestação do serviço, bem como o fiel cumprimento das normas contratuais, regulamentares e legais pertinentes”. A intervenção implica instauração imediata de procedimento administrativo para apurar suas causas e determinar responsabilidades, com direito à ampla defesa do concessionário. Nesse processo, comprovado que a intervenção foi indevida, prevê o art. 33 devolução imediata do serviço ao concessionário, bem como direito à indenização.

¹⁵⁸ O direito à indenização por encampação do serviço já era reconhecido pela doutrina mesmo antes da previsão legal em referência. Nesse sentido, voto de Barbosa Moreira nos autos da Apelação Cível nº 7.772, julgada pela 5ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro: “A encampação (ou resgate) da concessão é figura bem estudada pelos administrativistas. Entre nós, os autores que se têm ocupado do assunto são todos concordes em caracterizá-la como modalidade unilateral de extinção da concessão, discricionariamente levada a efeito pelo poder concedente, ainda que não esgotado o prazo contratual e independentemente de qualquer previsão no contrato. A ela não pode opor-se o concessionário, ao qual fica salvo, como é natural, o direito de obter amplo ressarcimento dos prejuízos que o ato lhe acarreta – não, porém, o de reter consigo a exploração do serviço” (MOREIRA, 1979, p. 253).

¹⁵⁹ “Art. 35. Extingue-se a concessão por:

I - advento do termo contratual;

II – encampação [...]

- c. Ocorre extinção do contrato por inexecução total ou parcial do concessionário (caducidade) antes que tenha ocorrido completa amortização ou depreciação de bens reversíveis pelo concessionário.

No primeiro caso (item *a*), é fixado direito à indenização após comprovação de atitude ilegítima do poder concedente: realizar intervenção na concessão, suspendendo-a, sem que tivessem sido verificados os pressupostos legais e contratuais para tanto.

Na segunda hipótese (item *b*), o pagamento de indenização é apresentado como requisito prévio para extinção contratual nos casos de advento de termo contratual e encampação. O valor da indenização referido nas disposições normativas corresponde “às parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade do serviço prestado”.

Por fim, há direito legal à indenização quando ocorrida extinção do contrato por inexecução total ou parcial do contrato pelo delegatário¹⁶⁰ (item *c*).¹⁶¹ Diferentemente

§ 4º Nos casos previstos nos incisos I e II deste artigo, o poder concedente, antecipando-se à extinção da concessão, procederá aos levantamentos e avaliações necessários à determinação dos montantes da indenização que será devida à concessionária, na forma dos arts. 36 e 37 desta Lei.

Art. 36. A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.

Art. 37. Considera-se encampação a retomada do serviço pelo poder concedente durante o prazo da concessão, por motivo de interesse público, mediante lei autorizativa específica e após prévio pagamento da indenização, na forma do artigo anterior.”

¹⁶⁰ Constituem motivo para rescisão do contrato, nos termos do art. 78 da Lei 8.666: “I - o não cumprimento de cláusulas contratuais, especificações, projetos ou prazos; II - o cumprimento irregular de cláusulas contratuais, especificações, projetos e prazos; III - a lentidão do seu cumprimento, levando a Administração a comprovar a impossibilidade da conclusão da obra, do serviço ou do fornecimento, nos prazos estipulados; IV - o atraso injustificado no início da obra, serviço ou fornecimento; V - a paralisação da obra, do serviço ou do fornecimento, sem justa causa e prévia comunicação à Administração; VI - a subcontratação total ou parcial do seu objeto, a associação do contratado com outrem, a cessão ou transferência, total ou parcial, bem como a fusão, cisão ou incorporação, não admitidas no edital e no contrato; VII - o desatendimento das determinações regulares da autoridade designada para acompanhar e fiscalizar a sua execução, assim como as de seus superiores; VIII - o cometimento reiterado de faltas na sua execução, anotadas na forma do § 1º do art. 67 desta Lei; IX - a decretação de falência ou a instauração de insolvência civil; X - a dissolução da sociedade ou o falecimento do contratado; XI - a alteração social ou a modificação da finalidade ou da estrutura da empresa, que prejudique a execução do contrato; XII - razões de interesse público, de alta relevância e amplo conhecimento, justificadas e determinadas pela máxima autoridade da esfera administrativa a que está subordinado o contratante e exaradas no processo administrativo a que se refere o contrato; XIII - a supressão, por parte da Administração, de obras, serviços ou compras, acarretando modificação do valor inicial do contrato além do limite permitido no § 1º do art. 65 desta Lei; XIV - a suspensão de sua execução, por ordem escrita da Administração, por prazo superior a 120 (cento e vinte) dias, salvo em caso de calamidade pública, grave perturbação da ordem interna ou guerra, ou ainda por repetidas suspensões que totalizem o mesmo prazo, independentemente do pagamento obrigatório de indenizações pelas sucessivas e contratualmente imprevistas desmobilizações e mobilizações e outras previstas, assegurado ao contratado, nesses casos, o direito de optar pela suspensão do cumprimento das obrigações assumidas até que seja normalizada a situação; XV - o atraso superior a 90 (noventa) dias dos pagamentos

da indenização por advento do termo contratual ou encampação, não há previsão de indenização prévia como requisito da extinção, mas ela será devida também, com desconto dos valores apurados a título de multas contratuais e de danos causados pela concessionária.¹⁶²

2.3.3.2 Demais casos em que é devida indenização ao concessionário: responsabilidade do poder concedente pelas obrigações contratuais assumidas

As hipóteses citadas no tópico anterior não são as únicas para as quais haverá nascimento do dever do poder concedente de pagar indenização ao delegatário. Como afirmado nos tópicos e subtópicos deste capítulo dedicados aos contratos de adesão e de concessão regidos pela Lei 8.987/1995 (item 2.2.2.2), os contratos de adesão e permissão preveem deveres mútuos, cujo cumprimento pode ser exigido entre as partes que os celebram – e cujo descumprimento gera *dano indenizável*.

Logo, pode surgir dever de indenizar pelo descumprimento de obrigações assumidas e não cumpridas pelo poder concedente. Como a relação firmada entre o particular e o poder concedente em contrato de concessão/adesão tem como premissa a manutenção de sua equação econômico-financeira, o descumprimento do dever do poder concedente de realizar os atos que lhe competem e que são dela garantidores causam dano ao concessionário e, conseqüentemente, dever de indenizar. É o caso, por exemplo, da extinção prematura do contrato que não esteja fundada em razão de interesse público, na

devidos pela Administração decorrentes de obras, serviços ou fornecimento, ou parcelas destes, já recebidos ou executados, salvo em caso de calamidade pública, grave perturbação da ordem interna ou guerra, assegurado ao contratado o direito de optar pela suspensão do cumprimento de suas obrigações até que seja normalizada a situação; XVI - a não liberação, por parte da Administração, de área, local ou objeto para execução de obra, serviço ou fornecimento, nos prazos contratuais, bem como das fontes de materiais naturais especificadas no projeto; XVII - a ocorrência de caso fortuito ou de força maior, regularmente comprovada, impeditiva da execução do contrato; XVIII – descumprimento do disposto no inciso V do art. 27, sem prejuízo das sanções penais cabíveis.”

¹⁶¹ A declaração da caducidade da concessão deverá ser precedida da verificação da inadimplência da concessionária em processo administrativo, assegurado o direito de ampla defesa (art. 38, § 2º). Comprovada a inadimplência, a caducidade será declarada por decreto do poder concedente, independentemente de indenização prévia, calculada no decurso do processo.

¹⁶² Art. 38, *caput*, §§ 4º e 5º: Art. 38. A inexecução total ou parcial do contrato acarretará, a critério do poder concedente, a declaração de caducidade da concessão ou a aplicação das sanções contratuais, respeitadas as disposições deste artigo, do art. 27, e as normas convencionadas entre as partes. [...] “§ 4º Instaurado o processo administrativo e comprovada a inadimplência, a caducidade será declarada por decreto do poder concedente, independentemente de indenização prévia, calculada no decurso do processo. § 5º A indenização de que trata o parágrafo anterior, será devida na forma do art. 36 desta Lei e do contrato, descontado o valor das multas contratuais e dos danos causados pela concessionária.”

qual é frustrada expectativa contratual do concessionário de explorar o direito de prestar o serviço – e eventuais fontes acessórias ou complementares – no tempo contratual inicialmente previsto¹⁶³.

O Código Civil, ao tratar do tema *responsabilidade civil* (art. 927 e seguintes), prevê norma fundamental: aquele que, por *ato ilícito*, causar dano a outro, fica obrigado a repará-lo. A realização de um ato ilícito depende de dolo ou culpa do agente¹⁶⁴, mas o art. 927, parágrafo único, admite a atribuição legal de responsabilidade objetiva em casos em que a própria atividade, por sua natureza, implique riscos par aos direitos de outros.¹⁶⁵ Constatado o dano, prevê o art. 944, *caput*, que será devida a *indenização* conforme a sua extensão (art. 944, *caput*), o que inclui, inclusive, os assim ditos *lucros cessantes*, isto é, aquilo que se deixou de auferir por conta da ofensa a direito seu (art. 402¹⁶⁶).

As disposições da legislação civil são elucidativas. Mas, como visto no tópico relativo às *indenizações pagas ao particular pelo Poder Público* (Capítulo 2 – item 3.3), o tema das indenizações devidas a concessionárias e permissionárias deve ser

¹⁶³ Note-se, inclusive, que no caso de concessão precedida de obra pública, há menção expressa no art. 2º, III, da Lei 8.987/1995, ao direito do concessionário de ter seu investimento remunerado e indenizado no decorrer da execução da obra: “a construção, total ou parcial, conservação, reforma, ampliação ou melhoramento de quaisquer obras de interesse público, delegada pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de concorrência, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para a sua realização, por sua conta e risco, de forma que o investimento da concessionária seja remunerado e amortizado mediante a exploração do serviço ou da obra por prazo determinado.”

¹⁶⁴ A definição e regime jurídico dos atos ilícitos é dada pelos arts. 186 a 188 do Código Civil: “TÍTULO III - Dos Atos Ilícitos. Art. 186. Aquele que, por **ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência**, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito. Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. Art. 188. Não constituem atos ilícitos: I - os praticados em legítima defesa ou no exercício regular de um direito reconhecido; II - a deterioração ou destruição da coisa alheia, ou a lesão a pessoa, a fim de remover perigo iminente. Parágrafo único. No caso do inciso II, o ato será legítimo somente quando as circunstâncias o tornarem absolutamente necessário, não excedendo os limites do indispensável para a remoção do perigo” (grifos nossos).

¹⁶⁵ “Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo. Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.”

¹⁶⁶ “CAPÍTULO III - Das Perdas e Danos.

Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

Art. 403. Ainda que a inexecução resulte de dolo do devedor, as perdas e danos só incluem os prejuízos efetivos e os lucros cessantes por efeito dela direto e imediato, sem prejuízo do disposto na lei processual.

Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional. Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.

Art. 405. Contam-se os juros de mora desde a citação inicial.”

analisado considerando-se, sempre, as disposições da Lei 8.987/1995 e o tema da responsabilidade do Estado.

E considerada a Lei 8.987/1995, há um contrato a ser firmado e obedecido pelas partes. Da perspectiva *contratual*, o concessionário possui direito ao *equilíbrio econômico-financeiro*, isto é, à atenção da equação econômico-financeira prevista desde a proposta de licitação e formalizada no contrato de concessão ou adesão. Assim, ocorrido fato que impeça o gozo desse direito, há direito à recomposição desse reequilíbrio. É, portanto, com base na equação econômico-financeira e nos demais deveres contratuais assumidos pelo poder concedente que será medido o dano e, conseqüentemente, a indenização suficiente para repará-lo. Constatado problema no balanceamento da equação no decorrer de sua execução ou no momento de sua extinção, deverão ser tomadas medidas para seu reestabelecimento e recomposição. Deverá ser garantida, assim, não apenas a recomposição dos investimentos realizados pelo concessionário/permissionário na prestação do serviço público, mas o efetivo retorno financeiro planejado nas condições ordinárias de exploração e refletido nessa equação econômica.

Note-se, contudo, que o contrato terá previsão de outras formas de recomposição do equilíbrio que poderão ser aplicadas ao caso, por melhor se adequarem às disposições legais e contratuais, tais como o reajuste tarifário e a prorrogação da concessão. Desse modo, apesar de o equilíbrio econômico financeiro constituir critério de avaliação de eventual indenização a ser paga ao concessionário ou permissionário, a existência de um desequilíbrio em si é insuficiente para o surgimento de um dever de indenizar pelo poder concedente.

Portanto, o poder concedente assume perante o particular o dever de cumprir com os termos firmados no contrato de adesão/concessão. O descumprimento desse dever causa dano indenizável, que deverá considerar a perda patrimonial efetivamente ocorrida ou, ainda, o prejuízo ao equilíbrio econômico-financeiro do contrato inicialmente previsto. Mas é necessário avaliar, para cada caso, considerado o contrato e as disposições legais aplicáveis, se se estará diante de hipótese de indenização a ser paga pelo poder concedente ou de ajuste contratual para recuperação do equilíbrio, devendo ser relativizado o dever de indenização de que tratam as disposições do Código Civil para os desequilíbrios econômicos contratuais causados por ação ou omissão imputável ao poder concedente.

3 TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO DE CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS

3.1 Contextualização do capítulo

Como afirmado no Capítulo 1 deste trabalho, adotamos como premissa a tomada do direito positivo como um sistema comunicacional que se manifesta por meio de linguagem prescritiva, de modo que toda a atividade jurídica decorre de um processo interpretativo, ao qual nos referimos como *percurso de construção de sentido*. Nele, a construção do sentido das normas jurídicas é atividade que sempre leva em conta sua relação intertextual com as demais normas jurídicas integrantes do sistema do direito positivo, num processo intertextual. Temos, então, que o sistema do direito positivo, uno, caracteriza-se pela construção interpretativa de normas a partir do plano da literalidade, mas que leva em consideração, sempre, a sua interação sistêmica. Nessa visão, a distinção entre subsistemas pode ser útil para melhor compreensão das prescrições normativas responsáveis por regulamentar determinadas matérias, mas devem ser mantidas no plano da Ciência do Direito, eis que, em última instância, todas as normas estão correlacionadas e vinculadas a um mesmo fundamento de validade.

Para este estudo, foram propostos dois cortes do sistema do direito positivo: o primeiro, das normas que dispõem sobre o regime jurídico das concessões e permissões de serviços públicos de que trata a Lei 8.987/1995; o segundo, das normas que dispõem sobre as disposições constitucionais da tributação aplicáveis a essas hipóteses normativas – integrantes do campo de estudo do *subsistema constitucional tributário* – e as relações entre elas.

3.2 Da norma de competência à Regra-Matriz de Incidência Tributária

No *Sistema Tributário Nacional* – na nomenclatura utilizada pela CF¹⁶⁷ – ou, simplesmente, *subsistema constitucional tributário*, podemos incluir as disposições constitucionais da CF sobre a tributação, que incluem os dispositivos que tratam dos poderes do Estado no campo da tributação e as medidas que asseguram garantias das

¹⁶⁷ No Capítulo I do Título VI da CF são aglutinadas normas constitucionais que tratam do sistema tributário nacional, as quais são divididas em princípios gerais (Seção I); limitações do poder de tributar (Seção II); dos impostos da União (Seção III); dos impostos dos Estado e Distrito Federal (seção IV); dos impostos dos Municípios (Seção V); e da repartição de receitas tributárias (seção VI).

pessoas frente o dever e o poder do Estado de impor esses tributos (CARVALHO, 2019, p. 174).

O art. 150 da CF inaugura capítulo dedicado às assim chamadas *Limitações do Poder de Tributar*. Seu inciso I estabelece previsão fundamental da tributação: a de que somente por meio de lei pode o Estado instituir ou majorar tributos.¹⁶⁸

Mas os poderes outorgados ao legislador para instituição de tributos são limitados. O processo de instituição e majoração de tributos é disciplinado pela Constituição por meio de normas de competência. Nas lições de Roque Antonio Carrazza, a competência tributária é a regra que delimita toda a tributação no sistema brasileiro, de modo que essa atividade somente pode ser legitimamente realizada se estiver em conformidade com ela (CARRAZZA, 2011, p. 531). Define-a, então, como “a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e alíquotas” (CARRAZZA, 2011, p. 533).

Nessa linha, e considerados os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho a que fizemos referência no capítulo 1 deste trabalho (item 1.4), a competência predefine aspectos da chamada Regra-Matriz de Incidência Tributária. O tributo instituído, para que seja objeto de cobrança legítima, deve refletir a autorização constitucional de sua criação.¹⁶⁹ Por essa razão, é possível avaliar, da perspectiva constitucional, a potencial

¹⁶⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

¹⁶⁹ Estamos tomando *competência tributária* na acepção de norma constitucional autorizativa e reguladora da instituição de tributos. Mas essa não é a única acepção do termo, como advertem Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 244-245), Tárek Moussallem (2006, p. 97-98) e Tácio Lacerda Gama (2009, p. 224-227), que pode referir-se também à qualidade do sujeito (pessoa política) que pode instituir o tributo e até mesmo cobrá-lo – instituto por vezes denominado *capacidade tributária* –, à relação jurídica estabelecida entre este sujeito e a comunidade que poderá submeter-se às normas tributárias, dentre outros. Nos estudos de Tárek Moysés Moussallem sobre os possíveis significados que a expressão *competência* foram identificadas pelo menos seis acepções possíveis: “(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 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 de produção jurídica, dando por resultados uma norma específica que também a todos obriga” (MOUSSALLEM, 2006, p. 97-98). Essa acepção plurívoca do termo, aplicada ao tema da *competência tributária*, é sinalizada por Paulo de Barros Carvalho, que conclui ser necessário que o sentido utilizado seja apresentado para que se possa compreender *de que competência tributária* se fala: “Não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, competência tributária o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu Ministro ao editar a correspondente” (CARVALHO, 2019, p. 244).

incidência de tributos sobre determinadas matérias, a partir da circunstância de haver ou não autorização constitucional para que um determinado ente federado o institua.

Tácio Lacerda Gama define competência tributária como “a aptidão jurídica, modalizada em obrigatório ou permitido, para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” (GAMA, 2009, p. 359). O Autor divide a norma de competência em norma de competência em sentido amplo e norma de competência em sentido estrito: a primeira, a ser entendida como toda proposição prescritiva que estabelece disposições voltadas a informar como deve ser a criação de outras normas relacionadas à tributação; a segunda, como juízo condicional que vincula, em sua estrutura, os elementos fundamentais para regular como deve ser a produção de norma inferior¹⁷⁰ (GAMA, 2009, p. 359).

No caso da competência tributária *legislativa*, a norma que a institui prevê a aptidão jurídica, modalizada como permitida, imputada aos entes federativos para criar normas relativas à instituição, arrecadação e fiscalização de tributo, por meio de processo legislativo (GAMA, 2009, p. 231). Há, então, a programação da forma de seu exercício e da matéria: qualificação de um determinado ente federado e de processo legislativo a ser por ele realizado, em determinadas condições de tempo e espaço (GAMA, 2009, p. 232). No conseqüente da norma de competência é realizada, então, o que o Autor denomina *programação da matéria*, que envolve a delimitação: do sujeito que realiza a conduta, do espaço e tempo para a realização desta conduta e do tipo de conduta propriamente dita – aquilo que poderá ou não ser feito pelo sujeito (GAMA, 2009, p. 235).

Na proposta do Autor, integram a norma de competência os enunciados de autorização – que permitem que determinado sujeito institua tributos sobre materialidades especificadas, para atingir determinadas finalidades ou ambos – e, ainda, os princípios, imunidades e os enunciados complementares. Os primeiros – princípios – condicionam a

¹⁷⁰ A norma de competência em sentido estrito seria a proposição jurídica que (i) qualifica um sujeito que pode criar normas; (ii) indica o processo a ser atendido para essa criação, (iii) as coordenadas de espaço em que a ação de criar normas deve ser desempenhada, (iv) as condições de tempo em que essa ação deve ser desempenhada; (v) prescreve o vínculo existente entre quem cria a norma e quem deve se sujeitar à norma criada; (vi) a modalização da conduta de criar outra norma – se obrigatória, permitida ou proibida; e (vii) estabelece a programação material da norma inferior que é feita segundo quatro variáveis, sujeito, espaço, tempo e comportamento (GAMA, 2009, p. 360). Acrescenta, ainda, que a norma completa de competência, além da norma primária, possui sanção coercitiva, preordenada a assegurar o seu cumprimento caso seja descumprida: editar norma incompatível com os preceitos da norma de competência enseja a aplicação de norma sancionatória, “cuja aplicação ensejará a suspensão da eficácia ou vigência da norma ilicitamente criada, nos pontos em que for conflitante com a norma de competência” (GAMA, 2009, p. 360-361).

forma e a matéria das normas que prescrevem, direta ou indiretamente, a instituição, a arrecadação e a arrecadação de tributos (GAMA, 2009, p. 250); as segundas – imunidades – restringem um ou mais aspectos da materialidade da imunidade tributária (GAMA, 2009, p. 253); e os terceiros – enunciados complementares – delimitam, por meio de lei complementar, aspectos das normas de competência conforme disposição do art. 146 da Constituição Federal (GAMA, 2009, p. 256-257).

A programação da matéria é realizada, então, por quatro elementos fundamentais: os enunciados de autorização¹⁷¹, os princípios, as imunidades e os enunciados complementares (GAMA, 2009, p. 235).¹⁷²

Tomadas essas lições, podemos afirmar, para os fins a que nos propomos, que para que haja válida instituição de tributo sobre um determinado fato econômico, é preciso que lei o institua conforme os critérios previstos numa norma de competência legislativa. Desse modo, é possível avaliar, da perspectiva constitucional, a potencial incidência de tributos sobre determinadas matérias, a partir da circunstância de haver ou não autorização constitucional para que um determinado ente federado o institua, considerados, também, os princípios constitucionais, as imunidades e os enunciados da legislação complementar sobre o tema objeto de tributação.

Dito isso, passaremos a analisar, a partir das premissas fixadas, a potencial incidência de tributos sobre o exercício de atividades econômicas realizadas por concessionárias e permissionárias de serviços públicos a partir de contratos de concessão e

¹⁷¹ Seriam, nessa perspectiva, constituídos pelas proposições que qualificam sujeitos como competentes para instituir tributos sobre certas materialidades ou, diversamente, para criar normas voltadas à consecução de certas finalidades ou, ainda, para gravar materialidades e atingir finalidades” (GAMA, 2009, p. 235). No caso dos impostos e taxas, os sujeitos qualificados como competentes podem instituí-los sobre determinadas matérias; no caso das contribuições e empréstimos compulsórios, para consecução de certas finalidades e, no caso das contribuições sociais, para gravar determinadas materialidades e, ainda, atingir certas finalidades.

¹⁷² Nas palavras de Tácio Lacerda Gama, a relação entre a norma de competência e a conduta normativa de instituir tributo “pressupõe, entre outras providências, identificar os limites prescritos pelo direito positivo para instituição de cada um dos critérios que compõem a sua regra matriz” (GAMA, 2003, p. 203). Nesse contexto, cabe a advertência de Paulo de Barros Carvalho: “Quero advertir que o esquema da regra-matriz de incidência é uma fórmula simplificadora, reduzindo, drasticamente, as dificuldades do feixe de enunciados constituidores da figura impositiva. Obviamente, não esgota as especulações que a leitura do texto suscita, porquanto o legislador lida com múltiplos dados da experiência, promovendo mutações que atingem o sujeito passivo, o tempo da ocorrência factual, as condições de espaço, a alíquota e as formas de mensurar o núcleo do acontecimento. Essa gama de liberdade legislativa, contudo, não pode ultrapassar os limites lógicos que a regra matriz comporta. Se as mutações chegarem ao ponto de modificar os dados essenciais da hipótese e, indo além, imprimir alterações na base de cálculo, estaremos, certamente, diante de violação à competência constitucionalmente traçada. O emprego desse modelo normativo apresenta, portanto, extrema utilidade, possibilitando esclarecer questões jurídicas mediante a exibição das fronteiras dentro das quais o legislador e o aplicador das normas devem manter-se para não ofender o Texto Constitucional” (CARVALHO, 2015, p. 792-793).

adesão previstos na Lei 8.987/1995 e que foram objeto do capítulo 3 deste trabalho. Dividiremos a análise em duas categorias de *pressupostos constitucionais para a tributação* de concessionárias e permissionárias, que se amoldam aos questionamentos a que nos propusemos responder – se é possível a incidência de tributação sobre atividades de prestação de serviços públicos por concessionárias e permissionárias e, caso positivo, que tributos poderão gravar as receitas dessa prestação:

- (i) Primeiro pressuposto: aplicação ou não da imunidade recíproca aos serviços públicos prestados mediante concessão ou permissão ou de outras espécies específicas de imunidade aplicáveis à prestação de serviços públicos por concessionárias e permissionárias de serviços públicos;
- (ii) Segundo pressuposto: enquadramento das formas de remuneração e dos ingressos previstos na Lei 8.987/1995 para os contratos de adesão/concessão aos arquétipos constitucionais dos tributos a serem instituídos sobre a receita, o lucro e a receita decorrente de atividades de prestação de serviços ou circulação de mercadorias previstas nesses contratos.¹⁷³

Dito isso, passamos então aos pressupostos de tributação mencionados.

3.3 Pressupostos constitucionais de tributação das concessionárias e permissionárias a partir da norma de competência tributária

A partir da competência tributária para gravar as atividades das concessionárias e permissionárias de serviços públicos, analisaremos se há no exercício das atividades econômicas das concessionárias e permissionárias de serviços públicos potenciais fatos sujeitos à tributação. Primeiramente, se há restrição a um ou mais aspectos da materialidade contida em norma de imunidade. Em seguida, se essas atividades

¹⁷³ Relativamente ao segundo pressuposto, destacamos nossa compreensão de que os conceitos eleitos pelo constituinte para delimitação dos arquétipos tributários possíveis possuem um conteúdo semântico mínimo, que não poderão ser desprezados, sob pena de nulidade da norma de incidência instituída. Como leciona Humberto Ávila: “não é ocioso lembrar que a Constituição Federal de 1988 optou por atribuir poder aos entes políticos por meio de regras jurídicas e, não, de princípios. As regras estabelecem, por sua própria estrutura, razões que afastam a livre ponderação de valores por parte do Estado no exercício das suas competências, tornando determinável o âmbito material do poder. Além disso, a instituição de um sistema rígido numa República Federativa conduz a uma repartição de competências marcada exatamente por conceitos mínimos, na medida em que os mesmos fatos não poderão ser tributados por mais de uma pessoa política de direito interno” (ÁVILA, 2004, p. 167).

constituem fatos sujeitos à tributação conforme os arquétipos constitucionais de competência previstos no texto constitucional.

3.3.1 Imunidade tributária: regras imunizantes aplicáveis a concessionárias e permissionárias de serviços públicos

3.3.1.1 Considerações iniciais

Colocamos ênfase, ao tratar da competência tributária, na percepção da imunidade como proposição normativa integrativa da própria competência para instituição de tributos, essa também entendida como uma norma jurídica. Essa primeira visão foi apresentada para que pudéssemos indicar o caminho a ser trilhado na análise proposta neste estudo.

Mas o tema das imunidades tributárias recebe outros tratamentos doutrinários distintos desse, que, aliás, são bastante variados. Neste tópico, trataremos brevemente dessas diferentes abordagens, para, então, analisar a aplicação das normas de imunidade à prestação de serviços públicos por concessionárias e permissionárias.

O exame será iniciado por um breve apanhado das perspectivas doutrinárias existentes sobre o tema da imunidade e seguido, então, de estudo específico a respeito da imunidade recíproca, com ênfase nas operações realizadas pelas concessionárias e permissionárias de serviços públicos.¹⁷⁴ Dada a relevância do tema e a controvérsia que deu ensejo no âmbito do STF, daremos especial destaque ao que vem sendo decidido pela Corte a respeito do tema.

Mais adiante, apresentaremos outra previsão de imunidade que poderá beneficiar as concessionárias e permissionárias, por recair especificamente sobre atividades classificadas como serviços públicos (imunidade objetiva).

3.3.1.2 Perspectivas doutrinárias acerca do tema da imunidade

A natureza jurídica das imunidades tributárias é tema controvertido e recebeu tratamentos doutrinários diversos ao longo dos anos. Serão expostos, aqui, as

¹⁷⁴ Valemo-nos da divisão do tema proposto por Susana Soares Melo, para quem é possível classificar as imunidades afetas aos assim ditos *serviços de infraestrutura* entre aquelas relacionadas ao prestador de serviços concessionário ou permissionário (subjetivas) e aquelas decorrentes das operações por eles realizadas (objetivas). As subjetivas estão relacionadas com a submissão das concessões e permissões de serviços públicos à imunidade recíproca do art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal (MELO, 2014).

principais correntes doutrinárias e seus representantes, sem pretensão de esgotá-lo, por não ser esse o objeto central deste trabalho.

A corrente liderada por Ruy Barbosa Nogueira compreende-as como integrantes de categoria constitucional que promove “exclusão do poder de tributar”, com limitação da competência tributária.¹⁷⁵ Para o Autor, a imunidade “é limitação por proibição ou vedação, *a priori*, contra o próprio nascimento da competência” (NOGUEIRA, 1991, p. 354).

Por sua vez, Aliomar Baleeiro propõe serem as imunidades *limitações ao poder de tributar*, tais como os princípios e normas reguladoras dos direitos e garantias dos contribuintes. Misabel Derzi, em nota sobre a atualização da obra do jurista, destaca que a definição por ele proposta, ao se referir aos efeitos da aplicação do instituto – a limitação do poder tributário dos entes –, não permite identificar o traço característico das imunidades em relação às demais regras que limitam o exercício da competência tributária dos entes, como o princípio da legalidade, anterioridade e assim por diante.¹⁷⁶

A Autora propõe, então, a compreensão da imunidade como uma regra de exceção à competência tributária (“não competência”) atribuída aos entes federados, que não necessariamente precisa estar expressa no texto constitucional.¹⁷⁷ Também para Hugo de Brito Machado, trata-se de “limitação da competência tributária”. Em sua visão, a imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência “aquilo que é imune”, de modo que ela atua sobre uma norma de competência positiva: “a imunidade é o obstáculo

¹⁷⁵ Em suas palavras, “a imunidade é categoria constitucional, é precisamente limitação da competência, mais genericamente, é exclusão do poder de tributar” (NOGUEIRA, 1995, p. 169).

¹⁷⁶ Nas palavras da Autora: “Aliomar Baleeiro, o autor clássico das imunidades, define-as, por seus efeitos, como limitações constitucionais ao poder de tributar. Não obstante, são limitações constitucionais ao poder de tributar, ainda, o princípio da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da vedação ao confisco etc., enfim, o conteúdo do Capítulo VI de ‘As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar’ e, dentro dela, inclui, de modo não exaustivo, as imunidades propriamente ditas e os demais princípios e normas reguladoras dos direitos e garantias dos contribuintes, como legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco e outros. Qual seria, então, a especificidade das imunidades? Como distingui-las no seio das demais limitações constitucionais ao poder de tributar?” (BALEEIRO, 1999, p. 226).

¹⁷⁷ A Autora menciona o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho como contraposto ao seu, já que, para ele, as imunidades são necessariamente expressas no texto constitucional e não suprimem competências, já que as próprias competências já são resultado da conjunção de várias normas, dentre elas as de imunidade (BALEEIRO, 1999, p. 227-228). Destaca que, em sua visão, somente por meio da análise das normas de competência – ou normas atributivas de poder – é possível identificar o campo material de incidência do tributo e, então, as limitações a esse campo, decorrentes da aplicação de princípios e imunidades: “A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal” (BALEEIRO, 1999, p. 228).

decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação”¹⁷⁸ (MACHADO, 2005a, p. 282).

Já para José Souto Maior Borges, a imunidade consiste em regra constitucional que estabelece situação de não incidência juridicamente qualificada. Essa *não incidência* ocorreria por meio da exclusão impositiva do poder tributário para uma determinada situação.¹⁷⁹ Sustenta que a competência tributária já nasce limitada, conformando-se, desde logo, pelo somatório das atribuições constitucionais do poder tributante (BORGES, 2007, p. 217). Também para Rubens Gomes de Souza, tratar-se-ia de regra de não incidência, ou, em suas palavras, “hipótese especial de não incidência” (SOUSA, 1975, p. 96-97).

Paulo de Barros Carvalho adota visão crítica às ideias de que a imunidade compõe *limitação* às competências tributárias, ao poder de tributar ou à própria hipótese de incidência. Propõe tratá-las como regras de estrutura previstas no texto constitucional que condicionam a atividade dos entes tributantes. Para ele, não seria acurado considerar a existência de cronologia entre a incidência da imunidade e da norma de competência. Consequentemente, não haveria falar, também, na supressão ou limitação de uma pela outra¹⁸⁰, já que compõem, juntas, a competência dos entes tributantes.¹⁸¹

¹⁷⁸ “O importante é notar que a regra de imunidade estabelece exceção. A Constituição define o âmbito do tributo, vale dizer, o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação. A regra de imunidade retira desse âmbito uma parcela, que torna imune. Opera a regra imunizante, relativamente ao desenho constitucional do âmbito do tributo, da mesma forma que opera a regra de isenção relativamente à definição da hipótese de incidência tributária” (MACHADO, 2005a, p. 280).

¹⁷⁹ “regra imunizante configura, desta sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo – as regras tributárias – a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno denominado não-incidência: I) a não-incidência genérica ou pura e simples, e II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa. A não-incidência pura e simples ocorre quando inexistentes os pressupostos de fato idôneos para desencadear a incidência, automática e infalível, de norma sobre a sua hipótese de incidência realizada concretamente (fato gerador). A não-incidência por imunidade constitucional decorre da exclusão de competência impositiva do poder tributário” (BORGES, 1980, p. 181).

¹⁸⁰ “Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político” (CARVALHO, 2015, p. 349).

Outra importante crítica formulada pelo Autor refere-se à proposição de que a imunidade constituiria *hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada*. Segundo ele, há imprecisão nessa afirmação, por confundir dois momentos distintos: o da qualificação das competências impositivas dos entes federados para instituir tributos pelo texto constitucional e o da instituição do tributo pelo ente federado propriamente dita, como exercício dessa competência. A norma de competência – e, portanto, a de imunidade – não age sobre o fato que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária, mas delimita a ação do legislador, que é pressuposto para que possa haver a incidência.¹⁸² Estabelecidos os pontos de discordância do Autor, apresenta sua definição de imunidade como classe de normas jurídicas constitucionais que estabelecem, de forma expressa, a incompetência para instituição de tributos sobre determinados fatos.¹⁸³

Tacio Lacerda Gama, conforme já pudemos destacar, propõe definição de imunidade tributária uma proposição que compõe a norma de competência tributária, restringindo aspectos de sua materialidade (GAMA, 2009, p. 253). Na visão do Autor, essa proposição integrativa da norma de competência integra, juntamente com os princípios tributários, os enunciados complementares e os enunciados de autorização, a programação da matéria da norma de competência tributária.¹⁸⁴

¹⁸¹ “Em última *ratio*, concebemos os dispositivos que identificam a chamada imunidade tributária como singelas regras que colaboram no desenho do quadro das competências, expostas, todavia, por meio de esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios. Nada mais. O constituinte estabeleceu muitas prescrições sobre o exercício da atividade impositiva. Para tanto, utilizou, indiscriminadamente, os modais deônticos na linguagem do produto legislado, isto é, *permiu* (fazer ou omitir), *obrigou* (a fazer ou omitir) e *proibiu* (de fazer ou de omitir). Por essa maneira, fixou a fraseologia constitucional a larga pauta de diretrizes que se vira ao legislador ordinário, demarcando-lhe a competência tributária” (CARVALHO, 2019, p. 204).

¹⁸² “Tudo ocorre para afirmar que, não sendo o específico momento de disciplinar a ocorrência do fato e o concomitante aparecimento do vínculo, também não será o tempo cientificamente correto para vermos levantados os obstáculos impeditivos do nascimento da obrigação (*que ainda não foi descrita pelo legislador*), ou imaginarmos fatores que obstruam o fato típico (*que somente virá a lume com a lei instituidora do gravame*). A sucessividade não é temporal. É lógica, do mesmo teor daquela que nos compele a examinar primeiro a prestação, para depois cogitarmos do descumprimento do dever, antecedente da regra sancionatória, ou a que nos manda verificar a premissa maior e a menor antes da conclusão, no raciocínio inferencial-dedutivo.” (CARVALHO, 2019, p. 206).

¹⁸³ “*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 instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*” (CARVALHO, 2019, p. 213).

¹⁸⁴ “Imunidades tributárias são proposições que compõem a norma de competência tributária restringindo um ou mais aspectos de sua materialidade. Essa definição do conceito de imunidade autoriza a conclusão de que as imunidades nada mais representam que princípios. Noutra dizer: não há diferença objetiva entre princípios e imunidades” (GAMA, 2009, p. 253-254). O autor cita as lições de Eurico Marcos Diniz de Santi, para quem “a imunidade [...] não é um valor, mas sim um limite objetivo. Isso não nega que por detrás da regra de imunidade há valores que ela visa a atingir” (GAMA, 2009, p. 254).

É ainda possível compreender o tema sob outro enfoque, que não infirma as ideias a respeito da relação entre a imunidade e a norma de competência apresentadas. Como leciona Roque Antonio Carrazza, o instituto também figura como *direito subjetivo* de não ser tributado daquele afetado pela limitação da competência prevista na regra imunizante. Esse direito subjetivo o autoriza a obter, do Poder Judiciário, reconhecimento de sua não submissão àquela cobrança tributária.¹⁸⁵ ¹⁸⁶ Tal assertiva é importante especialmente quando verificamos, da perspectiva daquele gravado pela exação tributária, se há alguma inconstitucionalidade a ela relacionada, decorrente da não adequação da norma que institui o tributo ou daquela que prevê sua cobrança no caso concreto aos preceitos normativos constitucionais que delimitam o exercício da competência tributária pelos entes políticos.

Helena Taveira Torres (2011), aliando as duas perspectivas apresentadas, destaca haver nas imunidades um aspecto *formal* a ser destacado, relativo à norma de estrutura que demarca competências tributárias, e um *material*, relacionado tanto aos princípios constitucionais, que visa a positivizar, quanto ao direito subjetivo daqueles, que, em razão da norma constitucional imunizante, deixam de ser gravados pela cobrança tributária.

Adotaremos, aqui, perspectiva da imunidade como delimitação da competência tributária, restringindo aspectos de sua materialidade (GAMA, 2009, p. 253-254). Tal perspectiva é a mais adequada ao paradigma normativista e sistêmico adotado por este estudo. Entenderemos a imunidade, também, como direito subjetivo de seus destinatários ou daqueles que realizam as atividades por elas previstas, de não serem gravados pela incidência tributária, sob pena de inconstitucionalidade da cobrança instituída em lei ou realizada pela autoridade fiscal.

Nos dois tópicos seguintes (3.2.1.3 e 3.2.1.4), passaremos a tratar das previsões de imunidade de que trata o Texto Constitucional que podem constituir restrição à materialidade das normas que preveem a competência para instituição de tributos sobre

¹⁸⁵ “as regras de imunidade, além de explicitar formalmente a incompetência do legislador ordinário (ou, em alguns casos, complementar) para instituir tributos nas situações abarcadas por seus preceitos, conferem aos beneficiários [...] o direito fundamental de defesa, vale dizer, de bater às portas do Poder Judiciário para que ele, caso constatada a violação, ponha cobro à inconstitucionalidade” (CARRAZZA, 2011, p. 774).

¹⁸⁶ Misabel Derzi destaca, para esse ponto, que, da perspectiva da eficácia para o contribuinte, imunidades e isenções têm o mesmo efeito: impedem a cobrança legítima. Seria, de acordo com ela, a mesma situação do “direito do contribuinte isento” a que se refere Alberto Xavier (BALEIRO, 1999, p. 229).

as atividades econômicas desenvolvidas pelas concessionárias e permissionárias de serviços públicos.

3.3.1.3 Imunidade subjetiva relacionadas às concessões e permissões de serviços públicos: o tema da imunidade recíproca

Neste tópico, discutiremos a aplicação de imunidade recíproca à prestação de serviços públicos por meio de concessões e permissões. No tópico subsequente, trataremos de outra regra de imunidade aplicável especificamente a atividades classificadas como serviços públicos.

3.3.1.3.1 Previsões constitucionais a respeito da imunidade recíproca

O art. 150 da Constituição Federal inaugura a Seção II – “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar” – do Capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional da CF.¹⁸⁷ O *caput* do dispositivo prevê que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, ali serão previstas normas restritivas da atividade de instituição e cobrança de tributos pelos entes políticos. Dentre as vedações, o inciso VI, alínea “a”, estabelece não estarem autorizados União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços “uns dos outros”¹⁸⁸.

Enquanto o inciso IV, *a*, impede a instituição de impostos pelos entes da federação entre si, o § 2º estabelece que a imunidade recíproca se estende às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, relativamente ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.¹⁸⁹

A imunidade tributária, como prevista aqui, estende-se às entidades da Administração Pública Direta de forma ampla: basta integrar os quadros da Administração Pública Direta que estará garantida a imunidade recíproca. Já para as fundações públicas e autarquias, entidades da Administração Pública Indireta, a norma do § 2º estabelece direito

¹⁸⁷ O Título IV da Constituição Federal prevê disposições a respeito Da Tributação e do Orçamento, sendo o Capítulo I dedicado ao assim chamado Sistema Tributário Nacional, que é dividido em 6 (seis) seções: (I) Princípios gerais (arts. 145 a 149-A); (II) Das Limitações ao Poder de Tributar (arts. 150 a 152); (III) Dos Impostos da União (Art. 153 e 154); (IV) Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal (art. 155); (V) Dos Impostos dos Municípios (art. 156); (VI) Da Repartição das receitas tributárias (art. 157 a 162).

¹⁸⁸ “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.”

¹⁸⁹ Como se vê, há aqui um conceito mais restrito de *Poder Público* do que aquela utilizado para designar toda a administração pública centralizada e descentralizada.

à imunidade quando atendido, também, um critério funcional: nos casos em que relacionadas às finalidades essenciais para as quais foram criadas.¹⁹⁰

Outra limitação à imunidade recíproca é prevista no art. 150, § 3º, da CF. O dispositivo restringe o âmbito de incidência da norma imunizante ao estabelecer não se aplicar ao patrimônio, renda e serviços (i) relacionados com a exploração de *atividades econômicas* regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privado, ou (ii) em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

O termo *atividades econômicas* destacado no primeiro item (i) deve ser compreendido como atividades econômicas em sentido estrito. Como visto no tópico 2.2.2 do Capítulo 2 deste Estudo – *Serviço Público e exercício da atividade econômica pelo Estado* –, quando a Constituição Federal utiliza o termo *atividades econômicas* em oposição à realização de serviços públicos, como atividade prioritariamente desenvolvida pelos entes privados, refere-se às atividades desenvolvidas em regime de livre iniciativa, nas quais a atuação do Estado é excepcional e que se submetem a regras tributárias idênticas àquelas a que se submetem as empresas privadas (art. 173 da CF).

A disposição do art. 150, § 3º veda, ainda, a extensão da regra de imunidade a atividades remuneradas por meio de preços ou *tarifas*, excluindo a prestação de serviços públicos por meio de regime de concessões e permissões, já que estas, nos termos do art. 175, III, e da Lei 8.987/1995, submetem-se ao regime tarifário.

Portanto, em uma perspectiva inicial baseada na literalidade do texto¹⁹¹, parece não haver dúvidas: as disposições da CF limitam a imunidade recíproca a entidades da Administração Pública Direta e autarquias e fundações públicas no exercício de suas finalidades essenciais. Sociedades de economia mista, empresas públicas e também as concessionárias e permissionárias de serviços públicos parecem ter sido excluídas da regra imunizante. As razões são as seguintes: (i) quando a CF previu a restrição da competência dos entes para instituição impostos sobre patrimônio, renda ou serviços “uns dos outros”, previu de forma expressa as entidades da administração indireta para as quais esse direito seria estendido (art. 150, § 2º da CF); (ii) para as concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o regime de remuneração é tarifário, hipótese para a qual não há

¹⁹⁰ Conforme as lições de Renato Lopes Becho, as autarquias e fundações públicas nada mais são que uma divisão administrativa da pessoa jurídica de Direito Público interno que as criou, razão pela qual seu regime jurídico e, conseqüentemente, as imunidades tributárias a que estão submetidas, é o mesmo de sua criadora (BECHO, 1999, p. 84).

¹⁹¹ Como visto no Capítulo 1, primeiro plano de análise por nós realizado para construção das normas jurídicas no sistema do direito positivo.

aplicação da regra imunizante (art. 150, § 3º da CF); além disso, (iii) as entidades da Administração Pública Indireta, quando realizam atividades econômicas em sentido estrito, não podem “gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado” (art. 173, § 2º da CF); (iv) as concessionárias e permissionárias de serviços públicos não compõem nem a administração direta nem a administração indireta do Estado.

Contudo, não há consenso sobre a extensão da imunidade às demais entidades da administração indireta e às concessionárias e permissionárias de serviços públicos, discutida amplamente na doutrina e na jurisprudência do STF. Seria possível afirmar que as discussões têm como causa especialmente o seguinte:

- (i) A prestação de serviços públicos não constitui atividade econômica em sentido estrito e não se submete ao regime das empresas privadas (tais como livre concorrência e livre iniciativa). Desse modo, a vedação da parte inicial do art. 150, § 3º da CF – de que a imunidade não se aplica *ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados* – apenas é aplicável quando não se está diante da prestação de prestação de serviço público.¹⁹²
- (ii) Uma empresa privada pode compor um conceito amplo de poder público, como entidade da administração indireta – por sua composição societária – ou da administração descentralizada – por exercício de função pública.¹⁹³
- (iii) A circunstância de terem sido mencionadas as entidades da administração indireta que se submetem ao regime de imunidade recíproca (art. 150, § 2º da CF) pode ser tida como insuficiente para que se conclua por um caráter taxativo das entidades da administração

¹⁹² Importa sempre destacar que esse mesmo dispositivo veda a extensão da imunidade a serviços remunerados por meio de taxas. Trata-se, especificamente dos serviços públicos objeto de concessões e permissões reguladas pela Lei 8.987/1995.

¹⁹³ Tal perspectiva poderia ser suportada, inclusive, pela previsão do Decreto-Lei nº 200/1967, de que as entidades privadas que firmem contratos ou concessões com a Administração Pública Federal compõem o quadro da Administração descentralizada: “CAPÍTULO III - DA DESCENTRALIZAÇÃO. Art. 10. A execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada. § 1º **A descentralização será posta em prática em três planos principais:** a) dentro dos quadros da Administração Federal, distinguindo-se claramente o nível de direção do de execução; b) da Administração Federal para a das unidades federadas, quando estejam devidamente aparelhadas e mediante convênio; c) **da Administração Federal para a órbita privada, mediante contratos ou concessões.**”

indireta ou menos descentralizada submetidas à regra de imunidade. O dispositivo poderia ser interpretado como uma limitação da imunidade para autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (para estas, a necessária vinculação à sua finalidade essencial).

Além disso, há quem argumente ser necessário prestigiar os serviços públicos de forma objetiva, desonerando seus custos e permitindo a sua fruição pela coletividade, como forma de dar maior efetividade aos objetivos que seu exercício se presta a cumprir, o que autorizaria uma interpretação ampliada das normas de imunidade.

Passaremos a tratar, a seguir, das principais discussões doutrinárias e, ainda, da jurisprudência do STF sobre a problemática da imunidade recíproca. Ao final, apresentaremos conclusões a respeito de ser possível sustentar ou não a aplicação da vedação às atividades desenvolvidas por empresas privadas concessionárias e permissionárias de serviços públicos.

3.3.1.3.2 A imunidade recíproca na doutrina e a (im)possibilidade de sua extensão às concessionárias e permissionárias de serviços públicos

O art. 150, VI, *a*, da CF prevê que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é “vedado” “instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros”. Trata-se de regra especificamente relacionada ao exercício da competência tributária pelos entes políticos, havendo consenso doutrinário a respeito de seu enquadramento no conceito de imunidade, sendo comum sua denominação como *imunidade recíproca* pela doutrina e pela jurisprudência.

Paulo de Barros Carvalho, citando posições de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, sustenta que a imunidade recíproca é decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes políticos. Considera que ainda que não houvesse disposição expressa nesse sentido, seria vedado aos entes federados tributar uns aos outros. Assim, a imunidade recíproca se imporia “como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal” (CARVALHO, 2019, p. 216). O Autor adota posição segundo a qual a imunidade recíproca relaciona-se de forma direta com a atividade da pessoa jurídica

de direito público, atribuindo-lhe caráter subjetivo.¹⁹⁴ Entende serem imunes não determinadas atividades, mas sim determinadas pessoas. Em sua visão, a imunidade recíproca dirige-se a pessoas jurídicas de direito público, munidas de personalidade política e autonomia.

Roque Antonio Carrazza, por sua vez, refere-se à figura como *imunidade das pessoas políticas*. Também em sua visão, a imunidade recíproca decorre do princípio federativo, e ainda que não existisse a disposição constitucional, estariam as pessoas políticas proibidas de gravar umas às outras por meio de impostos, que por não dependerem de uma atuação estatal, pressupõem “uma supremacia de quem tributa sobre quem é tributado”, incompatível com a isonomia e a autonomia dos entes federados. Vale-se desse argumento, inclusive, para afirmar que todos os impostos – não só aqueles incidentes sobre *patrimônio, renda ou serviços* –, estão abarcados pela regra imunizante (CARRAZZA, 2011, p. 788-790).

Misabel de Abreu Machado Derzi, em suas anotações à atualização de *Limitações ao Poder de Tributar* de Aliomar Baleeiro, afirma também que a imunidade recíproca é decorrente do princípio federativo. Tal como Paulo de Barros Carvalho, entende que não precisaria ter sido expressamente prevista no Texto Constitucional, decorrendo de forma sistemática de outras disposições (BALEEIRO, 1999, p. 290).

Também relacionando o tema da imunidade recíproca ao princípio federativo constitucionalmente prestigiado, Paulo Ayres Barreto e Aires Fernandino Barreto a ela se referiram como “reiteração expressa do princípio da isonomia entre as pessoas político-constitucionais” e, como tal, “corolário imediato do princípio federal” (BARRETO; BARRETO, 2001, p. 59). Para Humberto Ávila, as imunidades exercem uma função, uma finalidade a ser atingida pelo Estado, que, no caso da imunidade recíproca, é o seu dever de garantir a sua estrutura federativa (ÁVILA, 2004, p. 218).

Trata-se, pois, na visão dos professores, de norma constitucional cujo peso valorativo está relacionado à própria estrutura federativa do Estado, assentada já no art. 1º,

¹⁹⁴ “É em nome do cânone da supremacia do interesse público ao do particular que a atividade de administração tributária ganha foros de efetividade prática. E não poderíamos compreender como, debaixo dessa mesma linha diretiva, uma pessoa jurídica de direito público, munida de personalidade política e autonomia, pelos dizeres explícitos da Constituição, viesse a submeter-se aos poderes de fiscalização e de controle, que são ínsitos ao desempenho daquele tipo de atividade” (CARVALHO, 2019, p. 217).

caput, da Constituição Federal.¹⁹⁵ A ênfase por eles posta parece estar, portanto, no aspecto subjetivo da imunidade, isto é, na preservação da estrutura federativa do Estado por meio da relação entre os entes.

Há, contudo, ponderações à relação entre o critério subjetivo da imunidade recíproca e a circunstância de haver a prestação de um serviço público pela entidade privada¹⁹⁶.

Paulo de Barros Carvalho, como vimos, enfatiza elemento subjetivo da imunidade recíproca, relacionando-a diretamente às atividades de pessoas jurídicas de direito público. Mas o Autor ressalta haver discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da possibilidade de aplicação da regra a empresas públicas e sociedade de economia mista que prestem serviços públicos, cuja realização tenha sido atribuída pela Constituição exclusivamente ao Poder Público em regime de exclusividade:

Com efeito, deve-se notar que a indigitada imunidade tem ganhado contornos mais amplos à luz da doutrina e jurisprudência para, além das autarquias, abranger com a imunidade as empresas públicas e até sociedades de economia mista, desde que cumpram, cumulativamente, os seguintes requisitos: (i) prestem serviço público, (ii) cuja realização tenha sido atribuída pela Constituição exclusivamente ao Poder Público e (iii) exercida em regime de exclusividade, isto é, fora de um regime de concorrência com pessoas privadas. Ausente quaisquer destes requisitos, não estará a empresa abrangida pela imunidade recíproca em função do que dispõe o art. 173, § 2º, da Constituição: ‘As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado’ (CARVALHO, 2019, p. 218).

Robson Maia Lins também pondera a relevância de se compreender a imunidade recíproca sob uma perspectiva subjetiva (LINS, 2019, p. 299), com o fato circunstância de haver na prestação de serviços públicos por entidades da Administração Pública Indireta atividades potencialmente imunes:

Quanto às empresas estatais – empresas públicas e sociedades de economia mista – a Constituição da República não dispôs expressamente sobre a possibilidade, ou não, de receberem o benefício da imunidade recíproca. [...] Nessa última hipótese (quando prestam serviços públicos), o regime jurídico da empresa estatal sofrerá significantes influxos de normas de direito público, devido à natureza da atividade desempenhada.

¹⁹⁵ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.”

¹⁹⁶ Defenderam a extensão da imunidade aos serviços públicos de forma independente da pessoa que o presta, mas em estudos anteriores à promulgação da CF de 1988, Aliomar Baleeiro (1954); Gilberto de Ulhôa Canto (1958) e Cristina Lino Moreira (1985).

Sendo assim, poderão se beneficiar da imunidade tributária recíproca se atenderem a alguns requisitos necessários à preservação da finalidade essencial dessa norma imunizante, qual seja, assegurar a isonomia entre os entes políticos, bem como prestigiar a persecução do serviço público”. (LINS, 2019, p. 302).

Roque Antonio Carrazza, por sua vez, defende o reconhecimento da condição de imunes a empresas públicas e sociedades de economia mista quando delegatárias de serviços públicos. De acordo com ele, o texto constitucional impede que pessoas políticas, no desempenho de atividades tipicamente privadas, ou ao realizar atividades econômicas remuneradas por meio de tarifas, estejam submetidas ao *direito subjetivo à imunidade*, sendo tal raciocínio válido também para empresas estatais (CARRAZZA, 2011, p. 791-792). Por outro lado, as empresas públicas e sociedades de economia mista, “quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia, são tão imunes aos impostos quanto as pessoas políticas”. Neste caso, defende o autor, constituem “longa manus das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar” (CARRAZZA, 2011, p. 799).

De acordo com ele, a circunstância de as empresas públicas ou as sociedades de economia mista atuarem como delegatárias de serviços públicos ou de poder de polícia implica sua não concorrência com as empresas privadas, afastando, nesses casos, as disposições do art. 173 da CF (CARRAZZA, 2011, p. 801). Agem como e na condição de Administração Pública, a elas não se estendendo a competência para impor a instituição e cobrança de impostos.¹⁹⁷ Estaria presente, aqui, uma situação excepcional em que seria possível vislumbrar a extensão da imunidade a concessionárias e permissionárias de serviços públicos.

Hugo de Brito Machado (2005b) assume posição segundo a qual a imunidade recíproca estaria relacionada a um critério objetivo: a prestação de serviços públicos. Sustenta que mesmo entidades privadas poderiam estar por ela contempladas quando prestadoras de serviços públicos, dado que “existem para atender às necessidades essenciais do público”¹⁹⁸. Todavia, reconhece que, como limitação a essa regra mais ampla, está à disposição do art. 150, § 3º, enquanto garantidora da livre concorrência.

¹⁹⁷ “Em suma, a empresa estatal delegatária de serviço público é Administração Pública, faz Administração Pública e tem os atributos (positivos ou negativos) da Administração Pública. Desfruta, pois, do regime protetor que a Constituição Federal reservou aos bens e dinheiros públicos, inclusive no pertinente à imunidade tributária” (CARRAZZA, 2011, p. 808).

¹⁹⁸ “A razão da imunidade tributária dos serviços públicos é a própria natureza pública desses serviços. Na medida em que o ordenamento jurídico qualifica um serviço como público, pela mesma razão que o faz

Para o Autor, não se poderia pretender que o Estado “valha-se da condição para, gozando de imunidade, desenvolva atividades em regime de direito privado, competindo com as empresas que pagam tributos”. Conclui que, caso se trate de atividade desenvolvida sob controle direto do Estado, inclusive quanto à fixação das tarifas, haverá imunidade. Em sua visão, a repercussão econômica da tributação sobre o preço suportado pelo usuário faz com que seja incompatível com princípios da prestação do serviço público a cobrança de tributos, já que este recai sobre o preço praticado, que onera o consumidor final.¹⁹⁹

A respeito da relação entre a imunidade recíproca e as normas introduzidas pelo art. 173, § 1º, do texto constitucional, Luís Eduardo Schoueri defende posição de que o princípio da Livre Concorrência deve direcionar a compreensão da limitação à competência dos entes para tributar o patrimônio uns dos outros. O art. 150, § 3º, que expressamente exclui do âmbito da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, consistiria, nesse contexto, em delimitação da imunidade recíproca com o objetivo de resguardar o exercício de atividades econômicas pelos demais agentes em condições isonômicas.²⁰⁰

De forma oposta, o entendimento de Lúcia Valle Figueiredo, para quem “o regime tributário das concessionárias é igual ao das empresas privadas”, razão pela qual “não são imunes à tributação e o gozo de isenções, evidentemente autorizadas por lei,

deve também imunizar a atividade de prestação respectiva. A mesma razão pela qual a entidade estatal, ou entidade política, é *subjetivamente* imune à tributação, justifica plenamente que os serviços públicos sejam, objetivamente, imunes à tributação. A entidade política é *subjetivamente* imune porque existe para servir ao público. Da mesma forma, os serviços públicos devem ser *objetivamente* imunes porque existem para atender às necessidades essenciais do público” (MACHADO, 2005b, p. 286).

¹⁹⁹ “A questão mais delicada diz respeito a atividades que alguns qualificam como atividades econômicas enquanto para outros constituem serviços públicos. E essa questão há de ser resolvida sob controle direto do Estado, inclusive quanto à fixação das tarifas, a nosso ver existe imunidade. É uma evidente falácia o argumento segundo o qual sendo o agente da atividade uma empresa privada, que vise o lucro, deve ser afastada a imunidade. Falácia porque na verdade o tributo nada tem a ver com o lucro que pode ser auferido, posto que a lei garante o ajuste da tarifa, para menos ou para mais, sempre que ocorre alteração no ônus tributário, o que deixa fora de qualquer dúvida não ser a empresa o destinatário desse ônus, que em qualquer caso é suportado pelos usuários” (MACHADO, 2005b, p. 287).

²⁰⁰ “É no sentido de preservar a Livre Concorrência que deve ser interpretado o § 1º do artigo 173 do texto constitucional. Tratando da exploração direta de atividade econômica pelo Estado, assegura que esta se sujeite ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributários. Tem este preceito vínculo imediato com o § 3º do art. 150 do texto constitucional que, tratando da imunidade recíproca, afirma que esta não se aplica ‘ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados’ (exatamente aquelas regidas pelo artigo 173). Daí constatar que a limitação à imunidade recíproca, regida pelo artigo 150, § 3º, depende, para sua correta interpretação da compreensão do conteúdo do artigo 173, que se inspira no princípio da livre concorrência” (SCHOUERI, 2018, p. 380-381).

dependeria expressamente de não haver agressão à isonomia (...)” (FIGUEIREDO, 2008, p. 109).

Já para Heleno Taveira Torres e Suzana Soares Melo (2015), a imunidade recíproca não se esgota no elemento subjetivo – atividades de pessoas jurídicas de direito público e autarquias – e poderia ser classificada como uma imunidade *mista*. Nessa perspectiva, seria outorgada pela Constituição para abranger determinados *atos, bens ou situações* praticados por pessoas específicas, sendo ambos os critérios relevantes para a identificação das hipóteses por ela abrangidas.²⁰¹

3.3.1.3.3 Perspectiva pragmática do tema: a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a imunidade recíproca

O tema da imunidade recíproca é vasto na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Pesquisa indexada do dispositivo da CF que prevê a imunidade (art. 150, VI, *a*)²⁰² no sistema de busca de jurisprudência do STF no período compreendido entre 05/10/1988 (data de promulgação do texto constitucional) e 13/01/2020 (corte de pesquisa deste estudo) ofereceu retorno de 240 acórdãos. Foram considerados relevantes, porque atenderam aos fins deste estudo – compreensão genérica dos contornos da imunidade recíproca e sua relação com a prestação de serviços públicos por entidades privadas e do Poder Público –, 128 acórdãos, os quais foram objeto de análise a seguir de forma categorizada. Foram também analisadas decisões monocráticas correlatas ao tema. Mas, com relação a estas últimas, a análise foi apenas exemplificativa e não considerou todas as decisões proferidas pela Corte no período.

²⁰¹ Nas palavras dos autores: “As imunidades podem ser outorgadas em função de determinados fatos, bens ou situações, bem como 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 ou mistas. Entre as imunidades classificadas como mistas, merece destaque a chamada imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, ‘a’, da Constituição da República, o qual veda ‘à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] instituir impostos sobre [...] patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros’” (TORRES; MELO, 2015, p. 124-125). Destacam, nesse sentido, parecer de Aliomar Baleeiro em que o doutrinador defendeu a imunidade do então chamado “Banco de Borracha”, sociedade de economia mista que prestava serviços de natureza pública: apesar de ser pessoa jurídica de direito privado, sua dedicação a atividade de interesse público lhe conferiria a condição de prestadora de serviços públicos e, como tal, sujeita à imunidade. Destacam, ainda, o posicionamento de Gilberto de Ulhôa Canto, segundo o qual, também, serviços públicos, delegados a União, Estados e Municípios, seriam, por essa condição, intributáveis (TORRES; MELO, 2015, p. 127), aos quais fizemos referência no início deste tópico.

²⁰² A pesquisa de jurisprudência realizada no site do STF pode ser realizada por meio de busca de acórdãos indexados a um determinado dispositivo normativo. No caso desta pesquisa, a pesquisa foi realizada para obtenção de resultados que vinculadas pelo sistema ao art. 150, inciso VI, alínea *a* da CF.

Esforçamo-nos para sistematizar os principais critérios de decisão do STF relativos ao problema posto, sem a pretensão de esgotar a análise de cada decisão individualmente e de todos os argumentos suscitados nas decisões. O intuito é o de oferecer um panorama geral da jurisprudência do STF a respeito da imunidade recíproca que nos permita avaliar se a circunstância de se tratar ou não de serviço público concedido/permitido pode ser considerada como decisiva para o reconhecimento da imunidade, bem como a eventual vinculação deste critério a outros fundamentos normativos de que se vale o STF para reconhecimento de imunidade recíproca.

Para iniciar este estudo, dividiremos as decisões do STF conforme parâmetros de fundamento utilizados na decisão com maior destaque ou proeminência. Tal segregação visa apenas a facilitar a compreensão global da abordagem do instituto da imunidade recíproca, sem prejuízo do reconhecimento de que estão inter-relacionados e de que, não raro, mais de um deles é utilizado pela Corte para reconhecimento ou afastamento da imunidade.

a) Atividade desempenhada constitui serviço público e o fato de ser prestado por entidade da Administração Pública direta ou indireta

O primeiro fundamento a ser destacado relaciona-se à circunstância de uma determinada atividade ser qualificada como serviço público, sendo a competência de seu desenvolvimento outorgada ao Estado. Alguns julgados utilizam o termo “atividade própria do Estado”; outros, “serviço público ou serviço essencial”:

O Plenário da Corte, no exame do ARE nº 638.315/BA, Relator o Ministro Cezar Peluso, com repercussão geral reconhecida, assentou que a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal alcança a INFRAERO, na qualidade de **empresa pública prestadora de serviço público** (grifo nosso).²⁰³

Contudo, nas decisões analisadas, a prestação de serviço público foi considerada relevante, mas não suficiente para o reconhecimento da imunidade. A seguir transcrevemos trechos de decisões que exigiram, além dessa qualificação da atividade, seu desempenho em regime de exclusividade e por entidade que integre o quadro da administração estatal direta ou indireta²⁰⁴:

²⁰³ RE 901412 AgR, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 27/10/2015, Acórdão Eletrônico DJe 10/12/2015.

²⁰⁴ Nos termos dos arts. 3º e 4º da Lei 13.303/2016, empresa pública é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com criação autorizada por lei e com patrimônio próprio, “cujo capital social é

A jurisprudência do STF afirma que o desempenho de **serviço público essencial em regime de exclusividade** autoriza o reconhecimento de imunidade tributária recíproca a **sociedade de economia mista**. Precedentes (grifo nosso).²⁰⁵

É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a imunidade recíproca é **aplicável às sociedades de economia mista prestadoras de serviço de distribuição de água e saneamento**, tendo em vista que desempenham atividade de prestação **obrigatória e exclusiva** do Estado (grifo nosso).²⁰⁶

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. **SERVIÇO PÚBLICO. COMPANHIA DOCAS DO RIO DE JANEIRO. EXTENSÃO. POSSIBILIDADE**. 1. A imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, alcança as **sociedades de economia mista que prestam serviços público** de administração portuária, mediante outorga da União. Precedente: RE 253.472, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Plenário, DJe de 1º/2/2010. [...] (grifo nosso).²⁰⁷

Foram identificados outros julgados que fizeram uso desse critério, os quais, para evitar transcrição excessiva, disponibilizamos em nota de rodapé.^{208 209 210 211 212}

integralmente detido pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios; e sociedade de economia mista” é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com criação autorizada por lei, sob a forma de sociedade anônima, “cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios” ou a entidade da administração indireta.

²⁰⁵ ACO 2304 AgR, Relator(a): Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 07/08/2018, Processo Eletrônico DJe 16/08/2018.

²⁰⁶ ARE 905129 AgR, Relator(a): Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, julgado em 04/04/2018, Acórdão Eletrônico DJe 13/04/2018.

²⁰⁷ RE 749006 AgR, Relator(a): Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 08/10/2013, Processo Eletrônico DJe-229 20/11/2013.

²⁰⁸ “IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO- IPTU. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇO PÚBLICO DE GERAÇÃO E TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. IMÓVEL DESAPROPRIADO PARA FINS DE UTILIDADE PÚBLICA. IMUNIDADE RECÍPROCA. APLICABILIDADE.” - RE 744699 AgR, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, julgado em 08/10/2013, Processo Eletrônico DJe-211 23/10/2013.

²⁰⁹ “As empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado são abrangidas pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal” (ACO 959, Relator(a): Min. Menezes Direito, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2008, DJe-088 15/05/2008).

²¹⁰ “A CODESP, que é sociedade de economia mista, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de administração de porto marítimo constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea “f”, da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, “a”), do poder de tributar dos entes políticos em geral, inclusive o dos Municípios. - Conseqüente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do IPTU referente às atividades executadas pela CODESP na prestação dos serviços públicos de administração de porto marítimo e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim” (RE 265749 ED-ED, Relator(a): Min. Celso De Mello, Segunda Turma, julgado em 28/06/2011, DJe 19/08/2011). O tema foi objeto de julgamento com Repercussão geral nos autos do RE 253.472).

Foram também identificadas decisões monocráticas que aplicaram a imunidade recíproca nesses casos, como decorrência da sedimentação do entendimento pela Corte.²¹³ Nesse sentido, observe-se trecho de decisão monocrática proferida pelo Ministro Celso de Mello, que deu provimento ao recurso da Companhia Brasileira de Trens Urbanos – empresa pública – e reconheceu imunidade pela prestação de serviço público de titularidade da União Federal:

“Muito bem, as pessoas administrativas delegatárias de serviços públicos ou do poder de polícia titularizam interesses públicos, que lhes dão grande cópia de prerrogativas, inclusive no que concerne à tributação, a elas se aplicando, por inteiro, a imunidade do art. 150, VI, ‘a’, da CF. Sendo mais específicos, tais pessoas, enquanto, no exercício de suas funções típicas, auferem rendimentos, são imunes ao IR e aos demais tributos que incidem sobre lucros, receitas, rendimentos etc.; enquanto proprietárias dos imóveis que lhes dão ‘base material’ para o desempenho de suas atividades típicas, são imunes ao IPTU; enquanto proprietárias de veículos automotores utilizados na prestação dos serviços públicos ou na prática de atos de polícia, são imunes ao IPVA; e assim avante. Remarque-se que a circunstância de estas pessoas terem personalidade de direito privado não impede recebam especial proteção tributária, justamente para possibilitar a prestação de

²¹¹ “EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO- IPTU. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇO PÚBLICO DE GERAÇÃO E TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. IMÓVEL DESAPROPRIADO PARA FINS DE UTILIDADE PÚBLICA. IMUNIDADE RECÍPROCA. APLICABILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (RE 744699 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 08/10/2013, Processo Eletrônico DJe 23/10/2013).

²¹² “RECURSO EXTRAORDINÁRIO – CBTU – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA INCUMBIDA DE EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO – MATÉRIA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO ESTATAL (CF, ART. 21, XII, “d”) – POSSIBILIDADE DE A UNIÃO FEDERAL OUTORGAR, A UMA EMPRESA GOVERNAMENTAL, O EXERCÍCIO DESSE ENCARGO, SEM QUE ESTE PERCA O ATRIBUTO DE ESTATALIDADE QUE LHE É PRÓPRIO – OPÇÃO CONSTITUCIONALMENTE LEGÍTIMA – CBTU COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO – CONSEQUENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA GOVERNAMENTAL, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, “a”) – O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA CBTU, EM FACE DO IPTU, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA OUTORGADO, FOI DEFERIDO, CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL” (RE 966050 AgR, Relator(a): Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 02/12/2016, Processo Eletrônico DJe-267 15/12/2016).

²¹³ “Pela jurisprudência deste Supremo Tribunal, a imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, al. a, da Constituição da República estende-se às sociedades de economia mista concessionárias ou delegatárias de serviços públicos não atuantes em ambiente concorrencial. Na espécie vertente, tem-se a prestação exclusiva de serviço público essencial (abastecimento de água e coleta de esgotos sanitários) por ente da Administração Pública indireta (sociedade de economia mista), não por empresa particular concessionária de serviço público, circunstância a atrair a incidência da imunidade recíproca” (ARE 951025 / SE DJE 30.03.2016, Rel. Min. Cármen Lúcia).

serviços públicos ou a prática de atos de polícia. Reforçando estas idéias, é ponto bem averiguado que algumas atividades só podem ser exploradas pelo Estado, entre nós representado pelas pessoas políticas (a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal). É que a Constituição entendeu que elas são tão essenciais ou dizem tão de perto com a soberania nacional, que não convém naveguem ao sabor da livre concorrência. **De fato, embora entre nós vigore o regime da livre iniciativa, aos particulares – e, por extensão, às empresas privadas – não é dado imiscuir-se em determinados assuntos. Quais assuntos? Basicamente os adnumerados nos arts. 21, 25, 30 e 32 da CF, que tratam, respectivamente, das competências administrativas da União, dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal.”**

O exame da presente causa evidencia, neste ponto, que o acórdão ora impugnado ajusta-se à diretriz jurisprudencial que esta Suprema Corte firmou na análise da matéria em referência. (grifo nosso)²¹⁴

As decisões de concessão de imunidade a empresas privadas estiveram, de fato, sempre vinculadas a atividades da Administração Pública Indireta. No caso da Concessionária *Rede Celpa*, apesar de se tratar de pessoa jurídica de direito privado concessionária de serviço público essencial, o STF negou o direito ao gozo da imunidade por se tratar de entidade privada concessionária de serviço público, que não compõe a administração indireta como sociedade de economia mista ou empresa pública:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMUNIDADE. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ART. 150, VI, a, DA CF. MUNICÍPIO DE SANTARÉM. SERVIÇO PRESTADO POR CONCESSIONÁRIA. INAPLICABILIDADE. 1. **A imunidade tributária pressupõe a instituição de imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio Município, o que não ocorre no caso, já que o fornecimento de energia elétrica é prestado por intermédio da concessionária.** Precedentes. 2. Agravo regimental improvido (grifo nosso).²¹⁵

A mesma orientação foi firmada em acórdão proferido sobre a impossibilidade de aplicação da imunidade à Investco S.A., empresa privada não integrante da administração indireta, concessionária de serviço público de geração de energia elétrica. Nos termos da ementa, “a imunidade tributária recíproca não deve servir de instrumento

²¹⁴ “Sendo assim, e em face das considerações expostas, e considerando, ainda, a existência de precedente específico sobre a matéria em análise (ARE 816.538-AgR/MG, Rel. Min. Roberto Barroso) conheço em parte do presente recurso extraordinário, para, nessa parte, dar-lhe provimento, em ordem a reconhecer a imunidade tributária, postulada pela parte ora recorrente, no que se refere ao IPTU. RE 896577/MG, DJE 17.08.2015.

²¹⁵ AI 574042 AgR, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 06/10/2009, DJe-204 28/10/2009.

para a geração de riquezas incorporáveis ao patrimônio de pessoa jurídica de direito privado cujas atividades tenham manifesto intuito lucrativo”.²¹⁶

Exceção ao requisito de compor a entidade a Administração Pública Indireta foi identificada no caso da OAB. O entendimento da Corte firmado em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3026), foi o de extensão da imunidade a entidade caracterizada, na visão do STF, como um “serviço público independente”²¹⁷, submetido à regra de imunidade recíproca por “desempenhar atividade própria de Estado”:

2. É pacífico o entendimento de que a imunidade tributária gozada pela Ordem dos Advogados do Brasil é da espécie recíproca (CF, 150, VI, “a”), na medida em que a OAB desempenha **atividade própria de Estado**. 3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta, tal como as autarquias, porquanto não se sujeita a controle hierárquico ou ministerial da Administração Pública, nem a qualquer das suas partes está vinculada. ADI 3.026, de relatoria do Ministro Eros Grau, DJ 29.09.2006. 4. Na esteira da jurisprudência do STF, considera-se que a Ordem dos Advogados possui finalidades institucionais e corporativas, além disso ambas devem receber o mesmo tratamento de direito público. (Grifo nosso)²¹⁸

²¹⁶ “AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ITBI. EMPRESA PRIVADA. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. BENS IMÓVEIS ADQUIRIDOS PARA O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. EXTENSÃO INDEVIDA. 1. A discussão relacionada à extensão da imunidade tributária recíproca para favorecimento de empresa privada fornecedora de energia elétrica encontra solução nos Temas 437 e 385 da repercussão geral. 2. **A imunidade tributária recíproca não deve servir de instrumento para a geração de riquezas incorporáveis ao patrimônio de pessoa jurídica de direito privado cujas atividades tenham manifesto intuito lucrativo.** 3. É inviável o processamento de recurso extraordinário se, para se divergir do entendimento adotado na origem, for necessário reexaminar fatos e provas. Súmula 279/STF. 4. Agravo regimental a que se nega provimento, com previsão de aplicação de multa, nos termos do art. 1.021, §4º, do CPC.” (RE 1170302 AgR, Relator(a): Min. Edson Fachin, Segunda Turma, julgado em 06/09/2019, Processo Eletrônico DJe-219 08/10/2019)

²¹⁷ O STF entendeu, na ocasião, que a Ordem é um “serviço público independente, ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro”: “[...] 2. Não procede a alegação de que a OAB sujeita-se aos ditames impostos à Administração Pública Direta e Indireta. 3. A OAB não é uma entidade da Administração Indireta da União. A Ordem é um serviço público independente, categoria ímpar no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro. 4. A OAB não está incluída na categoria na qual se inserem essas que se tem referido como ‘autarquias especiais’ para pretender-se afirmar equivocada independência das hoje chamadas ‘agências’. 5. Por não consubstanciar uma entidade da Administração Indireta, a OAB não está sujeita a controle da Administração, nem a qualquer das suas partes está vinculada. Essa não-vinculação é formal e materialmente necessária. 6. A OAB ocupa-se de atividades atinentes aos advogados, que exercem função constitucionalmente privilegiada, na medida em que são indispensáveis à administração da Justiça [artigo 133 da CB/88]. É entidade cuja finalidade é afeita a atribuições, interesses e seleção de advogados. Não há ordem de relação ou dependência entre a OAB e qualquer órgão público. 7. A Ordem dos Advogados do Brasil, cujas características são autonomia e independência, não pode ser tida como congênere dos demais órgãos de fiscalização profissional. A OAB não está voltada exclusivamente a finalidades corporativas. Possui finalidade institucional. 8. Embora decorra de determinação legal, o regime estatutário imposto aos empregados da OAB não é compatível com a entidade, que é autônoma e independente” (ADI 3026, Relator(a): Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 08/06/2006, DJ 29/09/2006).

²¹⁸ RE 405267, Relator(a): Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 06/09/2018, DJe 17/10/2018.

Há nesse julgado, ainda, outra peculiaridade: nele, o STF estendeu a imunidade recíproca às Caixas de Assistência de Advogados, de forma distinta dos dois julgados precedentes da Corte sobre o tema²¹⁹:

5. As Caixas de Assistências dos Advogados prestam serviço público delegado, possuem status jurídico de ente público e não exploram atividades econômicas em sentido estrito com intuito lucrativo. 6. A Caixa de Assistência dos Advogados de Minas Gerais encontra-se tutelada pela imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, do Texto Constitucional, tendo em vista a impossibilidade de se conceder tratamento tributário diferenciado a órgãos da OAB, de acordo com as finalidades que lhe são atribuídas por lei. 7. Recurso extraordinário parcialmente conhecido a que se nega provimento.

À exceção do julgado transcrito, que reconhece à OAB e suas Caixas de Assistência personalidade jurídica *sui generis*, para o STF a prestação de serviço público não foi critério suficiente para o reconhecimento de imunidade. Exigiu, também, que a atividade fosse desempenhada por entidade da Administração Pública direta ou indireta. Em alguns casos, afirmou que a entidade, para que fosse considerada imune, não poderia desempenhar *atividade lucrativa*; em outros, que a atividade haveria de ser desenvolvida em regime de exclusividade, fora do âmbito concorrencial. Nesse sentido, no RE 1.173.440-SP, a Ministra Cármen Lúcia afirmou que, no entendimento do STF “a imunidade tributária prevista na al. a do art. 150 da Constituição da República alcança as empresas públicas e sociedades de economia mista ou concessionárias de serviços públicos não atuantes em ambiente concorrencial.” (trecho do voto, p. 2)²²⁰. O requisito será tratado no tópico seguinte.

b) Princípio da livre concorrência, exclusividade da atividade e finalidade de lucro

Nos casos a seguir, a prestação de serviço público é desempenhada por entidade de Administração Pública Indireta de natureza privada que não as fundações e associações públicas (empresa pública ou sociedade de economia mista). Neles, a imunidade foi reconhecida por não haver violação ao princípio da *livre concorrência* e tratar-se, no caso, de prestação de serviço público.

²¹⁹ RE-AgR 662.816, de relatoria do Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 27.03.2012, e RE 233.843, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 18/12/2009.

²²⁰ ARE 1173440 AgR, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, julgado em 06/08/2019, DJe 15/08/2019. Em sentido idêntico: RE 1188668 AgR, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, julgado em 06/08/2019, DJe 15/08/2019.

Em julgado com repercussão geral, a Corte entendeu ter direito à imunidade a sociedade de economia mista prestadora de serviços de saúde – *serviço público* – desde que não desempenhe atividade com finalidade de obtenção de lucro²²¹:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE. 1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis). 2. **A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro.** 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral (grifos nossos).²²²

Também para a Companhia de Saneamento de Alagoas (CASAL) e para a Casa da Moeda do Brasil (CMB) foi reconhecida a imunidade pelo STF. Entendeu-se que em razão de a atividade estar submetida a regime de *monopólio*, não haveria potencial risco ao princípio da livre concorrência no afastamento da tributação:

É possível a concessão de imunidade tributária recíproca à Companhia de Saneamento de Alagoas (CASAL), pois, em que pese ostentar, como sociedade de economia mista, natureza de ente privado: (i) executa serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto; e (ii) o faz de modo exclusivo; (iii) o percentual de participação do Estado de Alagoas no capital social da empresa é de 99,96%; (iv) trata-se de empresa de capital fechado.²²³

CASA DA MOEDA DO BRASIL (CMB) – EMPRESA GOVERNAMENTAL DELEGATÁRIA DE SERVIÇOS PÚBLICOS – EMISSÃO DE PAPEL MOEDA, CUNHAGEM DE MOEDA METÁLICA, FABRICAÇÃO DE FICHAS TELEFÔNICAS E IMPRESSÃO DE SELOS POSTAIS – REGIME CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO (CF, ART. 21, VII) – OUTORGA DE DELEGAÇÃO À CMB, MEDIANTE LEI, QUE NÃO DESCARACTERIZA A ESTATALIDADE DO SERVIÇO PÚBLICO,

²²¹ Conforme informações do julgado, a imunidade foi reconhecida a hospitais que atendem pacientes exclusivamente por meio do Sistema Único de Saúde, sendo sua receita constituída de repasses públicos do Governo Federal e da Prefeitura Municipal de Porto Alegre (RE 580264, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/2010, Repercussão Geral - DJe-192 05/10/2011).

²²² RE 580264, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/2010, Repercussão Geral - Mérito DJe-192 05/10/2011.

²²³ ACO 2243 AgR-segundo, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2016, Processo Eletrônico DJe-108 25/05/2016.

NOTADAMENTE QUANDO CONSTITUCIONALMENTE MONOPOLIZADO PELA PESSOA POLÍTICA (A UNIÃO FEDERAL, NO CASO) QUE É DELE TITULAR – A DELEGAÇÃO DA EXECUÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO, MEDIANTE OUTORGA LEGAL, NÃO IMPLICA ALTERAÇÃO DO REGIME JURÍDICO DE DIREITO PÚBLICO, INCLUSIVE O DE DIREITO TRIBUTÁRIO, QUE INCIDE SOBRE REFERIDA ATIVIDADE (grifos nossos).²²⁴

O aspecto – exclusividade no exercício da atividade – foi também considerado relevante na maior parte dos julgados que reconheceram a imunidade como decorrência de uma análise *funcional* do serviço público que foram citados no subitem anterior. Apesar disso, não é possível afirmar que a jurisprudência da Corte tenha aliado esses dois critérios em todos os julgados em que reconheceu a imunidade a empresas privadas prestadoras de serviços públicos concessionárias e permissionárias de serviços públicos. No caso da imunidade reconhecida para o Hospital Nossa Senhora da Conceição, a imunidade foi reconhecida a sociedade de economia mista que presta serviço público de saúde, que não é exclusivamente desenvolvido pelo Estado. Ainda assim, foi-lhe reconhecida a imunidade em razão de não haver **finalidade lucrativa** na exploração, o que justificaria a não tributação com base no art. 150, VI, *a*, da CF:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. **SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE.** 1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis). 2. **A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro.** 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral (grifos nossos).²²⁵

No caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, o STF afirmou ser *irrelevante* a circunstância de haver serviços prestados em regime de concorrência com a iniciativa privada. De acordo com a Corte, dadas as peculiaridades das atividades da ECT,

²²⁴ RE 610517 AgR, Relator(a): Min. Celso De Mello, Segunda Turma, julgado em 03/06/2014, Acórdão Eletrônico DJe-120 20/06/2014.

²²⁵ RE 580264, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, julgado em 16/12/2010, Repercussão Geral - Mérito DJe-192 05/10/2011.

estariam indistintamente sujeitas à norma de imunidade. Assim, seriam imunes não só os serviços postais prestados em regime de monopólio, mas todos os serviços por ela desempenhados:

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 (grifos nossos).²²⁶

O Relator para acórdão, Ministro Ayres Brito, afirmou, em seu voto, que o fato de a ECT obter lucro na exploração de serviços é irrelevante para a identificação da incidência da regra de imunidade, já que este teria como finalidade garantir a continuidade e ininterrupção do serviço. Em suas palavras: “é obrigação do poder público manter esse tipo de atividade, por isso que **o lucro, eventualmente obtido pela empresa, não se revela como um fim em si mesmo, é um meio para a continuidade, a ininterrupção dos serviços** a ela afetados” (trecho do voto, p. 25, grifamos).

Em outros julgados acerca da imunidade da ECT, o STF afirmou que o serviço postal, por se tratar de serviço público, não consubstanciaria atividade econômica em sentido estrito, razão pela qual o reconhecimento de sua qualidade de imune não violaria os princípios da livre concorrência e livre iniciativa. A distinção foi utilizada em diversos julgados da ECT para justificar a concessão de imunidade, e parece destoar do argumento utilizado para concessão de imunidade à CMB, à CASAL e aos hospitais prestadores de serviços exclusivamente pelo SUS:

VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE CONCORRÊNCIA E LIVRE INICIATIVA. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. ARGUIÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO CONFERIDA AO ARTIGO 42 DA LEI N. 6.538, QUE ESTABELECE SANÇÃO, SE CONFIGURADA A VIOLAÇÃO DO PRIVILÉGIO POSTAL DA UNIÃO. APLICAÇÃO ÀS ATIVIDADES POSTAIS DESCRITAS NO ARTIGO 9º, DA LEI. 1. O serviço postal --- conjunto de atividades que torna possível o envio de correspondência, ou objeto postal, de um remetente para endereço final e determinado --- não consubstancia atividade econômica em sentido estrito. Serviço postal é serviço público. 2. A atividade econômica em sentido amplo é gênero que compreende duas espécies, o

²²⁶ RE 601392, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 28/02/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-105 04/06/2013.

serviço público e a atividade econômica em sentido estrito. (Grifos nossos)²²⁷

No caso da Petrobrás, foi igualmente considerada irrelevante a circunstância de a atividade estar sujeita ou não ao regime de monopólio para a análise de sua submissão à imunidade tributária. Mas, diferentemente do caso da ECT, a Corte entendeu que a lucratividade da atividade seria critério determinante, relacionando-a a um potencial risco de seu reconhecimento à livre concorrência, à livre iniciativa e ao pacto federativo, e, ainda, à própria demonstração de capacidade contributiva da empresa para recolher tributos sobre suas atividades. Desse modo, o STF afirmou não ter direito à imunidade a empresa lucrativa, ainda que sociedade de economia mista, prestadora de serviço público e em regime de monopólio:

2. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica. 3. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois: 3.1. Trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário; 3.2. **A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos entes federados;** 3.3. A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo (grifos nossos).²²⁸

Também no caso da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN), o STF entendeu que, a despeito de prestar serviço público, a empresa, por realizar atividade econômica com objetivo de persecução e distribuição de lucro, teria vantagem concorrencial, com risco de quebra de equilíbrio da livre concorrência caso lhe fosse reconhecida a imunidade.:

A pretendida desoneração tributária pela CASAN – que, **a despeito de prestar serviço público, desempenha atividade econômica com persecução e distribuição de lucro** – beneficiaria os agentes econômicos privados que participam de seu capital social, gerando risco de quebra do equilíbrio concorrencial e da livre iniciativa, o que não se pode admitir,

²²⁷ ADPF 46, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2009, DJe-035 25/02/2010, grifos nossos.

²²⁸ RE 285716 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-04 PP-00892.

sob pena de desvirtuamento da finalidade da imunização constitucional.
5. Agravo regimental não provido. (Grifo nosso)²²⁹

Por fim, no caso de serviços cartorários e notariais, o fato de tratar-se de serviços públicos foi também insuficiente para o reconhecimento de imunidade. O STF verificou, no caso, a existência de intuito lucrativo de sua prestação e de capacidade contributiva de seus prestadores, invocando a aplicação do art. 150, § 3º, da CF para negar-lhes o gozo à imunidade tributária:

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.²³⁰

Como se pode observar dos julgados transcritos, esses critérios – enquadramento da atividade como serviço público, circunstância de ser prestada em regime de monopólio, confronto com o princípio da livre concorrência e finalidade lucrativa da atividade – são aliados frequentes na análise de se estar diante ou não de entidade imune. Mas não é possível precisar qual deles prevalecerá em cada caso, sendo pertinente destacar sua relevância argumentativa para a discussão do tema no âmbito do STF. Prosseguindo a análise, verificaremos outros critérios considerados pela Corte como necessários ao gozo da imunidade.

c) Circunstância de haver cobrança de tarifa como contraprestação pelo desenvolvimento da atividade econômica

Como vimos, o § 3º do art. 150 da Constituição Federal estabelece como um dos critérios normativos da imunidade recíproca não se tratar de atividade em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. A previsão, como tratamos no tópico 3.3.1.3.1 deste capítulo, relaciona-se de forma direta com o regime jurídico das concessionárias e permissionárias de serviços públicos, caracterizado pela remuneração por meio de tarifas. Mas apesar do que parece uma disposição expressa acerca da não extensão da regra imunizante ao regime das concessões e permissões de serviços públicos, a jurisprudência do STF afirma, nos julgados referidos a seguir, ser

²²⁹ ACO 1460 AgR, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 07/10/2015, DJe-249 Divulg. 10/12/2015, grifos nossos.

²³⁰ ADI 3089, Relator(a): Min. Carlos Britto, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 13/02/2008, DJe-142 31/07/2008.

irrelevante o fato de haver cobrança de tarifas do usuário do serviço oferecido pela entidade imune:

COBRANÇA DE TARIFAS COMO CONTRAPRESTAÇÃO. FATO IRRELEVANTE QUE NÃO DESCARACTERIZA A IMUNIDADE.

[...] exigência de contraprestação pelos serviços públicos prestados, mediante o pagamento de tarifas, não constitui óbice à incidência da imunidade recíproca sobre determinada sociedade de economia mista (grifo nosso).²³¹

Esta Corte já fixou entendimento no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição se aplica ao patrimônio, renda ou serviços inerentes ao desempenho de atividades iminentes ao Estado, ainda que sejam executadas por sociedades de economia mista ou empresas públicas e **independentemente da cobrança por elas de tarifas como contraprestação** (grifo nosso).²³²

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que a imunidade tributária recíproca **alcança a autarquia que presta serviço público remunerado por meio de tarifas**. Precedentes.

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** (grifo nosso).²³³

Nesse sentido, é possível afirmar que há tendência na jurisprudência do STF a não considerar como critério normativo relevante ao reconhecimento ou negativa de imunidade recíproca a cobrança de tarifas dos usuários do serviço remunerado, apesar da disposição do art. 150, § 3º, da CF. Nesse sentido, decisão monocrática proferida pelo Ministro Dias Toffoli, que negou seguimento a recurso extraordinário em face de acórdão que reconheceu a imunidade recíproca à Empresa Baiana de Águas e Saneamento S/A (EMBASA) (Sociedade de Economia Mista):

O Supremo Tribunal Federal já adotou entendimento no sentido de que as sociedades de economia mista que prestam serviços públicos, em princípio, são alcançadas pela imunidade tributária disciplinada no artigo 150, inciso VI, alínea a, da Carta Magna. **Note-se que a cobrança de tarifas não descaracteriza a referida imunidade, haja vista que o fator primordial para que uma entidade pública tenha o benefício da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Carta Magna é o caráter da**

²³¹ RE 897104 AgR / MG - Relator(a): Min. Roberto Barroso Julgamento: 27/10/2017 Órgão Julgador: Primeira Turma, grifos nossos.

²³² ARE 816120 AgR, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 12/08/2014, Processo Eletrônico DJe-162 21/08/2014, grifos nossos.

²³³ RE 399307 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 16/03/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010.

atividade desenvolvida, ou seja, a prestação inequívoca de um serviço público (grifo nosso).²³⁴

Como afirma o Ministro, a cobrança de tarifas não seria circunstância apta a afastar a imunidade recíproca de empresa privada prestadora de serviços públicos, de acordo com a jurisprudência do STF.²³⁵

d) Relação do fato a ser objeto da norma imunizante com impostos incidentes sobre patrimônio, renda ou serviço da entidade

A jurisprudência do STF afirma ser a imunidade apenas extensível ao patrimônio, à renda e aos serviços prestados pela entidade imune. Nesse sentido, ainda que se reconheça que uma entidade esteja abarcada pela regra do art. 150, VI, *a*, não estará livre do pagamento de todo e qualquer tributo, mas tão somente os impostos incidentes sobre seu patrimônio, sua renda e a receita decorrente da prestação de serviços. Nesse contexto, o STF deixa de reconhecer o direito a imunidade quanto às contribuições sociais, por serem espécies tributárias distintas dos *impostos*:

O STF, ao delinear os contornos da denominada imunidade recíproca, estampada no art. 150, VI, inciso a, da Constituição Federal, firmou jurisprudência no sentido de sua **inaplicabilidade às contribuições sociais, porque a regra negativa de competência tributária se destina exclusivamente à instituição e à cobrança de impostos**. Precedentes (grifo nosso).²³⁶

Contribuição previdenciária. Imunidade recíproca. Inexistência. [...] A imunidade recíproca do art. 150, VI, a, da Constituição alcança tão somente a espécie tributária imposto. Na ADI nº 2.024/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, quando decidiu sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelos entes da Federação aos exercentes de cargo em comissão, a Corte assentou, mais uma vez, que a imunidade encerrada no art. 150, VI, a, da Constituição não pode ser invocada na hipótese de contribuição previdenciária.²³⁷

²³⁴ ARE 810585, Relator(a): Min. Dias Toffoli, julgado em 25/02/2015, publicado em DJe-065 07/04/2015 PUBLIC 08/04/2015.

²³⁵ No mesmo sentido, decisão do Ministro Alexandre de Moraes recentemente proferida no caso CEMIG: “Tal entendimento, todavia, diverge da orientação firmada pela jurisprudência desta CORTE SUPREMA no sentido da extensão da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “a”, da CF/88 às empresas e sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos de fornecimento obrigatório e exclusivo do Estado, **independentemente da cobrança de tarifas** como contraprestação pelos serviços públicos prestados” (RE 913652, Relator(a): Min. Alexandre De Moraes, julgado em 02/02/2018, Processo Eletrônico DJe-023 07/02/2018).

²³⁶ ACO 602, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/2018, Acórdão Eletrônico DJe-157 03/08/2018, grifos nossos.

²³⁷ RE 626837, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 25/05/2017, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - DJe-018 31/01/2018.

Os impostos para os quais houve expresse reconhecimento de possibilidade de estarem abarcados pela norma de imunidade no período analisado foram os seguintes: IPTU²³⁸, ITCMD em doação a entidade imune²³⁹, ICMS-Serviços²⁴⁰, ITBI²⁴¹, IOF²⁴², IPVA²⁴³, ISS²⁴⁴.

e) Casos em que a entidade imune é contribuinte de fato do imposto

O STF afasta a possibilidade de extensão das imunidades do art. 150, VI – dentre as quais a *imunidade recíproca* – aos casos em que a entidade imune apenas arca com o ônus econômico de tributos nos quais há transferência do encargo financeiro ao contribuinte de fato. Nesse sentido:

ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. MUNICÍPIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, “A”, DA LEI MAIOR. INAPLICABILIDADE. CONTRIBUINTE DE FATO. [...] O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, divergiu da **jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, no sentido da não aplicação da imunidade tributária recíproca constante do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal ao Município que não é contribuinte de direito do ICMS sobre serviços de energia elétrica** (grifo nosso).²⁴⁵

A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, do Diploma Maior, a impedir a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de pessoas jurídicas de direito público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – **está umbilicalmente ligada ao contribuinte de direito não alcançando o contribuinte de fato** (grifo nosso).²⁴⁶

²³⁸ RE 966050 AgR; AR 1949 AgR; ARE 947142 AgR; RE 773992; RE 462704 AgR; AI 712802 AgR-ED-ED.

²³⁹ RE 938594 AgR. Relator(a): Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 25/11/2016, Processo Eletrônico DJe-017 DIVULG 31/01/2017.

²⁴⁰ RE 627051. Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 12/11/2014, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-028 10/02/2015. ACO 1331 AgR, Relator(a): Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, Acórdão Eletrônico DJe-244 11/12/2014.

²⁴¹ MS 30323, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 30/10/2012, Processo Eletrônico DJe-228 20/11/2012.

²⁴² ACO 502 AgR, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2016, Acórdão Eletrônico DJe-097 12/05/2016.

²⁴³ ACO 879, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 26/11/2014, Acórdão Eletrônico DJe-027 09/02/2015.

²⁴⁴ RE 524615 AgR, Relator(a): Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 09/09/2008, DJe-187 DIVULG 02/10/2008.

²⁴⁵ RE 864471 AgR, Relator(a): Min. Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em 06/02/2017, Processo Eletrônico DJe-035 21/02/2017, grifos nossos.

²⁴⁶ RE 600480 AgR, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 25/06/2013, Acórdão Eletrônico DJe-160 15/08/2013, grifos nossos.

Destaque-se que a vedação afirmada pela Corte não é a de gozo do benefício para tributos indiretos, mas diz com a posição da entidade na relação de que decorre a cobrança. Isso fica evidenciado em julgado relativo ao ICMS-importação, em que reconheceu o STF a extensão da imunidade à entidade imune que *realiza a importação do bem*, constituindo contribuinte de direito do imposto: “ICMS. IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE RECÍPROCA. APLICABILIDADE A MUNICÍPIO NA HIPÓTESE DE ENTE FEDERADO OCUPAR POSIÇÃO PRÓPRIA DE CONTRIBUINTE (IMPORTADOR).”²⁴⁷

Portanto, o contribuinte de direito é, na visão da Corte, o único a ser contemplado pela norma do art. 150, VI, *a*, da CF. Desse modo, as entidades imunes, ao adquirirem bens e serviços e arcarem com o ônus financeiro do tributo, não estão autorizadas a requerer restituição do montante arrecadado pelo contribuinte de direito na operação, uma vez que é somente sobre aquele que realiza o fato imponible do imposto que se pode cogitar da proteção da regra de imunidade recíproca.

f) Para imposto incidente sobre propriedade territorial urbana (IPTU): circunstância de o bem ser de titularidade do Estado e o problema da cessão de direito de uso ao particular

Tema muito discutido na Corte refere-se à extensão da regra aos tributos incidentes sobre o patrimônio estatal *cedido* a empresas privadas para exploração de atividade econômica. A discussão, para o titular do imóvel, envolve os pontos suscitados nos subitens anteriores – prestação de serviços públicos, em regime de exclusividade, submetido ou não à livre concorrência e à persecução do lucro, realizado por pessoas jurídicas da Administração Pública Indireta e assim por diante. Mas conta com um elemento adicional, não referido à imunidade recíproca, mas sim aos critérios material e pessoal da Regra-Matriz de Incidência desses tributos: o detentor da posse precária e desdobrada, decorrente de contrato de concessão de uso, não poderia figurar no polo passivo da obrigação tributária. Assim, como somente o titular da propriedade poderia figurar no polo passivo do tributo, o reconhecimento da imunidade ao titular da posse teria como consequência a impossibilidade de tributação daquele que a ocupa.

²⁴⁷ AI 518405 AgR, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-076 29/04/2010.

No caso das empresas Lider Signature S.A. e Rio Sport Center Academia Ltda., foi reconhecido que imóvel da União cedido a pessoa jurídica de direito privado permaneceria intributável, de forma independente de esta se tratar de empresa prestadora de serviço público ou integrante da Administração Pública. Essas empresas privadas, ao deterem posse precária de imóveis da União, não preencheriam o critério pessoal de incidência de IPTU, de detenção de posse com *animus domini*. A seguir, trechos das decisões em que essa perspectiva foi adotada pela Corte:

IPTU. IMÓVEL DE PROPRIEDADE DA UNIÃO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. POSSE PRECÁRIA. PÓLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, "A", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO. 1. O Supremo Tribunal Federal, em caso análogo ao presente, o RE n. 451.152, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 27.4.07, fixou entendimento no sentido da **impossibilidade do detentor da posse precária e desdobrada, decorrente de contrato de concessão de uso, figurar no pólo passivo da obrigação tributária** (grifo nosso).²⁴⁸

EMENTA: Recurso Extraordinário. 2. IPTU. Imóvel da União destinado à exploração comercial. 3. Contrato de concessão de uso. Posse precária e desdobrada. 4. Impossibilidade de a recorrida figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Precedente. Recurso extraordinário a que se nega provimento.²⁴⁹

Também no caso da CODESP, a Corte afirmou a extensão da imunidade às delegatárias de serviços públicos que ocupam imóvel de titularidade de entidade da Administração Pública Direta:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS QUE COMPÕEM O ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNIÃO. **Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal.** Dispositivo, todavia, restrito aos impostos, não se estendendo às taxas. Recurso parcialmente provido (grifo nosso).²⁵⁰

Entretanto, duas recentes decisões do STF com força vinculante afirmam um novo parâmetro para a interpretação da imunidade recíproca quanto ao IPTU. Com

²⁴⁸ RE 599417 AgR, Relator(a): Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 29/09/2009, DJe-200 22/10/2009, grifos nossos.

²⁴⁹ RE 451152, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 22/08/2006, DJe-004 26/04/2007 PUBLIC 27-04-2007.

²⁵⁰ RE 253394, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 26/11/2002, DJ 11/04/2003.

fundamento constitucional determinante no princípio da livre concorrência²⁵¹ a Corte reconheceu a constitucionalidade de cobrança de IPTU (i) da PETROBRÁS, sociedade de economia mista, relativo a terreno arrendado no porto de Santos, e (ii) de uma concessionária de veículos no Rio de Janeiro (BARRAFOR), que ocupa terreno em contrato de concessão com a INFRAERO. Seguem trechos das ementas dos julgados:

IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público.

IPTU – BEM PÚBLICO – CESSÃO – PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora.²⁵²

Afastou-se, assim, a aplicação da imunidade recíproca com relação ao IPTU para duas situações: (1) ocupação de bem público por sociedade de economia mista que presta serviço público em regime de monopólio (caso PETROBRAS) e (2) posse precária de imóvel por entidade privada que ocupa terreno em contrato de concessão com a Infraero (caso BARRAFOR). Foram fixadas, então, as seguintes teses:

Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo (RE nº 601.720 - caso BARRAFOR).

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município (RE nº 594.015 - caso PETROBRAS).

Os casos BARRAFOR e PETROBRÁS representam mudança de jurisprudência da Corte sobre o tema. A circunstância de se deter apenas posse precária sobre o bem de titularidade do Estado sempre foi tida como insuficiente para dar ensejo à cobrança de IPTU do possuidor de bem imóvel. Especificamente no caso de concessão de portos e aeroportos, como a titularidade do bem é da União Federal, não se cogitava da incidência do imposto, independentemente de se tratar ou não de bem utilizado na

²⁵¹ No caso Barrafor, votaram favoravelmente à incidência do imposto com fundamento expresso no princípio da livre concorrência os Ministros Marco Aurélio, Alexandre de Moraes e Carmen Lúcia. No caso Petrobrás, manifestaram-se nesse sentido, igualmente, Marco Aurélio (Relator do caso), Luís Roberto Barroso, Alexandre de Moraes e Luiz Fux.

²⁵² RE 601720, Relator(a): Min. Edson Fachin, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2017, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-200 04/09/2017.

prestação de serviços públicos^{253 254}. O problema principal, nesses casos, não era identificar se a arrendatária prestava serviços públicos, mas sim se o bem a ela cedido era, em razão de sua titularidade pública, submetido à regra imunizante.

No caso PETROBRÁS, a decisão do STF não levou em conta o fato de a empresa ser sociedade economia mista prestadora de serviços públicos em regime de monopólio, critérios ordinariamente tomados como relevantes para análise do tema da imunidade recíproca pela Corte – ainda que para negá-la.²⁵⁵ Mas cumpre destacar, por outro lado, que o STF já havia negado o direito da PETROBRÁS à imunidade recíproca, entendendo que seria irrelevante o fato de suas atividades serem desenvolvidas em regime de monopólio.²⁵⁶

²⁵³ Nesse sentido, além das já citadas decisões, decisões monocráticas proferidas pelo Min. Alexandre de Moraes no RE 626317/MG, DJe 08/06/2018; pelo Min. Celso de Mello, no RE 363126 AgR-segundo-AgR/MG, DJ 28/08/2015, pelo Ministro Eros Grau no RE 599417/RJ, DJe 04/06/2009 e pela Min. Rosa Webber no ARE 741.355, DJe 04/09/2013. A jurisprudência do STJ seguiu essa mesma orientação, até hoje não modificada: AgRg no REsp 1.228.093/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 15/12/2011; AgRg no REsp 1.207.808/MG, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 24/08/2011; AgRg no REsp 1.096.229/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/02/2010; AgRg nos EDcl no REsp 744.910/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 21/08/2009; AgRg no REsp 1.073.474/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 12/11/2008. Destaque-se, por outro lado, que no caso de cobrança de IPTU de credor fiduciário, sem discussão a respeito da imunidade recíproca, há decisões monocráticas da Corte que entendem não se tratar de tema sujeito à análise constitucional, por envolver conceito de direito privado de posse e propriedade. São elas: RE 1123527/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 24/04/2018; ARE 1104400/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 15/02/2018; RE 1100052/SP, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 19/12/2017; RE 1100003/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 01/02/2018; ARE 1098743/SP, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 01/02/2018; RE 1097936/SP, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 15/12/2017; ARE 1091507/SP, DJ 05/12/2017.

²⁵⁴ Apesar da clara distinção entre os temas, os recursos foram julgados com base em fundamentos praticamente idênticos. O RE nº 594.015, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, foi o primeiro a ser julgado, sendo apreciado em seguida o RE nº 601.720. A partir de divergência iniciada também pelo Ministro Marco Aurélio, designado relator do acórdão, a decisão proferida no RE nº 601.720 foi embasada em fundamentos quase idênticos aos adotados no RE nº 594.015.

²⁵⁵ Exemplificam o entendimento as decisões nos casos da CODESP, CBTU e COMPANHIA DOCAS DO RIO DE JANEIRO, destacados no item 3.3.1.3.3.

²⁵⁶ “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO). IMÓVEL UTILIZADO PARA SEDIAR CONDUTOS DE TRANSPORTE DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS OU DERIVADOS. OPERAÇÃO PELA PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS. MONOPÓLIO DA UNIÃO. INAPLICABILIDADE DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou tributável propriedade imóvel utilizada pela Petrobrás para a instalação e operação de condutos de transporte de seus produtos. Alegada imunidade tributária recíproca, na medida em que a empresa-agravante desempenha atividade sujeita a monopólio. 2. É irrelevante para definição da aplicabilidade da imunidade tributária recíproca a circunstância de a atividade desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal. O alcance da salvaguarda constitucional pressupõe o exame (i) da caracterização econômica da atividade (lucrativa ou não), (ii) do risco à concorrência e à livre-iniciativa e (iii) de riscos ao pacto federativo pela pressão política ou econômica. 3. A imunidade tributária recíproca não se aplica à Petrobrás, pois: 3.1. Trata-se de sociedade de economia mista destinada à exploração econômica em benefício de seus acionistas, pessoas de direito público e privado, e a salvaguarda não se presta a proteger aumento patrimonial dissociado de interesse público primário; 3.2. A Petrobrás visa a distribuição de lucros, e, portanto, tem capacidade contributiva para participar do apoio econômico aos

Como o caso BARRAFOR foi julgado com repercussão geral, a tendência seria a de que se deixasse de reconhecer a imunidade recíproca nesses casos. Contudo, destacamos que a jurisprudência do STJ segue imutável a respeito da exigência de posse com *animus domini* ou propriedade do bem para que seja possível a cobrança de IPTU²⁵⁷, não tendo sido proferido julgado que tenha revisto o entendimento da Corte até o período em que realizada a pesquisa. Além disso, há decisão monocrática²⁵⁸ proferida pelo

entes federados; 3.3. A tributação de atividade econômica lucrativa não implica risco ao pacto federativo. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento” (RE 285716 AgR, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 02/03/2010).

²⁵⁷ “TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRIBUINTE. ARTS. 32 E 34 DO CTN. IMÓVEL PÚBLICO PERTENCENTE À UNIÃO. CONTRATO DE CESSÃO DE USO. CESSIONÁRIO É POSSUIDOR POR RELAÇÃO DE DIREITO PESSOAL. IMPOSSIBILIDADE DE FIGURAR NO PÓLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. 1. Os impostos caracterizam-se pela compulsoriedade que encerram, sem a necessidade da comprovação de contraprestação específica, por isso que, tratando-se de IPTU, o seu fato gerador, à luz do art. 32 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse. 2. O cessionário do direito de uso não é contribuinte do IPTU, haja vista que é possuidor por relação de direito pessoal, não exercendo *animus domini*, sendo possuidor do imóvel como simples detentor de coisa alheia. Precedentes: AgRg no Ag 1207082/RJ, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 14/04/2010; AgRg no Ag 1243867/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe 12/03/2010; AgRg no REsp 885.353/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe 06/08/2009; AgRg no Ag 1129472/SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJe 01/07/2009; REsp 933.699/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe 28/03/2008; AgRg no REsp 947267/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ 18/10/2007; REsp 681406/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, DJ 28/02/2005; REsp 325489/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJ 24/02/2003. 3. O STF consolidou o mesmo entendimento, no seguintes termos: ‘Recurso Extraordinário. 2. IPTU. Imóvel da União destinado à exploração comercial. 3. Contrato de concessão de uso. Posse precária e desdobrada. 4. Impossibilidade de a recorrida figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Precedente. Recurso extraordinário a que se nega provimento’ (RE 451152, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, DJ 27-04-2007) 4. A doutrina assevera que ‘O preceito do CTN que versa a sujeição passiva do IPTU não inova a Constituição, ‘criando por sua conta’ um imposto sobre a posse e o domínio útil. Não é qualquer posse que deseja ver tributada. Não é a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação) ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova etc.). A posse prevista no Código Tributário como tributável é a de pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa ‘Corolário desse entendimento é ter por inválida a eleição dos meros detentores de terras públicas como contribuintes do imposto’ (Aires Barreto in Curso de Direito Tributário, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, 8ª Edição - Imposto Predial e Territorial Urbano, p. 736/737) 5. Agravo regimental desprovido” (AgRg no REsp 1205250/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 16/11/2010).

²⁵⁸ “Passo, desse modo, a apreciar o recurso extraordinário deduzido pelo Município de Ipatinga. E, ao fazê-lo, verifico que a controvérsia jurídica suscitada na presente causa consiste em saber se se revela constitucionalmente lícito, ou não, ao Município em questão, fazer incidir o IPTU sobre bens imóveis que compõem o acervo patrimonial de propriedade da União Federal (Estrada de Ferro Vitória-Minas), utilizados por empresa privada (Vale S/A), na execução de serviços de transporte ferroviário de cargas e de passageiros cuja exploração foi-lhe delegada mediante Decreto Presidencial. Cumpre enfatizar, por relevante, que a exploração dos serviços de transporte ferroviário poderá ser executada, diretamente, pela própria União Federal, ou, então, indiretamente, mediante utilização, por essa mesma pessoa política, de instrumentos de descentralização administrativa. Na realidade, a VALE S/A detém a posse dos bens imóveis em questão para executar e prestar serviço público que lhe foi outorgado pela União Federal, que é o ente político a quem foi constitucionalmente deferido, em regime de monopólio, o encargo de ‘explorar [...] os serviços de transporte ferroviário’ (CF, art. 21, XII, ‘d’). [...] Assim definida a questão, cumpre ressaltar que não assiste razão à parte recorrente, quando afirma que, ‘quando a Constituição

Ministro Alexandre de Moraes e posterior ao julgamento do caso BARRAFOR, que aplica entendimento da Corte de que a posse de bem da União para prestação de serviços públicos não dá ensejo à incidência de IPTU – caso de exploração de ferrovias pela VALE S/A. Há, ainda, diversas manifestações monocráticas até hoje não infirmadas – algumas proferidas, inclusive, posteriormente ao caso BARRAFOR – segundo as quais o tema da natureza da posse, para fins de incidência de IPTU, é infraconstitucional, não cabendo ao STF resolvê-lo.²⁵⁹

Mais recentemente, o STF julgou caso em que reconheceu direito à imunidade de IPTU a sociedade de economia mista delegatária de serviço público em regime de exclusividade:

Agravamento regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. Sociedade de Economia Mista. **Prestadora de Serviço de**

brasileira, no art. 156, I, dá competência aos Municípios para que instituem impostos sobre a ‘propriedade predial e territorial urbana’, a palavra ‘propriedade’ deve ser teleologicamente interpretada. A evidência, não é só a ‘propriedade plena’, vale dizer, o ‘domínio pleno’, que é fato impositivo do imposto em questão. O CTN (arts. 32 e 34), que hoje se apoia diretamente no art. 146, III, ‘a’, da Constituição de 1988, desdobrou o conceito de ‘propriedade’, para fins de incidência de IPTU, em ‘domínio útil’ e ‘posse a qualquer título’ (fls. 280). É que a colenda Segunda Turma desta Suprema Corte, ao julgar o RE 599.417-AgR/RJ, Rel. Min. EROS GRAU, fixou entendimento que desautoriza a pretensão de direito material deduzida pela parte ora recorrente: ‘AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. IMÓVEL DE PROPRIEDADE DA UNIÃO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. POSSE PRECÁRIA. PÓLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, ‘A’, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO. 1. O Supremo Tribunal Federal, em caso análogo ao presente, o RE n. 451.152, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 27.4.07, fixou entendimento no sentido da impossibilidade do detentor da posse precária e desdobrada, decorrente de contrato de concessão de uso, figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Precedentes. 2. Impossibilidade de tributação, pela Municipalidade, dos terrenos de propriedade da União, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento (grifei) **Cabe ressaltar, por necessário, que esse entendimento vem sendo observado em sucessivos julgamentos, proferidos no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a propósito de questões assemelhadas à que ora se examina nesta sede recursal** (AI 761.869/RJ, Rel. Min. DIAS TOFFOLI – AI 779.930-AgR/RJ, Rel. Min. EROS GRAU – RE 606.564/DF, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, v.g.). O exame da presente causa evidencia que o acórdão ora impugnado ajusta-se, integralmente, à diretriz jurisprudencial que esta Suprema Corte firmou na análise da matéria em referência. Sendo assim, e tendo presentes as razões expostas, conheço do presente recurso extraordinário, para negar-lhe provimento.’ No mesmo sentido, cite-se a decisão monocrática proferida no ARE 741.355 (Rel. Min. ROSA WEBBER, DJe de 4/9/2013). Diante do exposto, com base no art. 21, § 1º, do Regimento Interno do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, NEGO SEGUIMENTO AO RECURSO” (RE 626317, Relator(a): Min. Alexandre de Moraes, julgado em 25/05/2018, publicado em Processo Eletrônico DJe-114 08/06/2018). A decisão foi objeto de Agravo Interno julgado em 10/09/2018, ocasião em que a Primeira Turma do STF entendeu que a decisão é coerente com a jurisprudência do STF.

²⁵⁹ Trata-se de discussões a respeito de cobrança de IPTU de credor fiduciário, para a qual a Corte vem entendendo não se tratar de tema sujeito à análise constitucional, por envolver conceito de direito privado de posse e propriedade. São elas: RE 1123527/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJe 24/04/2018; ARE 1104400/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 15/02/2018; RE 1100052/SP, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 19/12/2017; RE 1100003/SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 01/02/2018; ARE 1098743/SP, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 01/02/2018; RE 1097936/SP, Rel. Min. Edson Fachin, DJe 15/12/2017; ARE 1091507/SP, DJ 05/12/2017.

Transporte Público. Atuando como delegatária de serviço público em regime de exclusividade. 4. IPTU. Imunidade. Precedentes. 5. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 6. Agravo regimental a que se nega provimento. Sem majoração da verba honorária (grifo nosso).²⁶⁰

A discussão, aqui, relacionou-se não com a conformação do critério material do IPTU, mas, sim, com a possibilidade de tributação de sociedade de entidade da administração pública que presta serviços públicos em regime de concessão e permissão de serviços públicos. Considerou-se relevante identificar, portanto, a submissão à imunidade da empresa que presta o serviço público, independentemente de tratar-se de bem público, de titularidade estatal.

g) Síntese dos julgados analisados sobre o tema da imunidade recíproca

O presente trabalho propôs análise dos julgados do STF conforme os seguintes critérios: (i) espécie da atividade desempenhada; (ii) pessoa responsável pelo seu desempenho – circunstância de integrar a Administração Pública; (iii) fato econômico decorrer exploração de atividade lucrativa; (iv) atividade ser desenvolvida em regime de monopólio ou exclusividade; (v) atividade estar sujeita à cobrança de tarifa; (vi) extensão apenas a impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços; (vii) para tributos incidentes sobre o patrimônio, circunstância de se tratar de bem de titularidade do Estado cedido com posse precária ao particular.

Da análise conjunta dos julgados proferidos, pode-se concluir pela inexistência de um parâmetro claro e linear para o reconhecimento da imunidade recíproca. Há hipóteses de reconhecimento da condição de imunes a sociedades de economia mista e empresas públicas e foram identificadas, também, hipóteses nas quais a circunstância de haver cobrança de tarifas foi considerada irrelevante para o afastamento da regra, apesar de parecer terem sido expressamente afastadas da hipótese de imunidade recíproca pelo art. 150, § 2º e 3º, como já oportunamente afirmado.

O regime de concessões e permissões de serviços públicos foi por vezes compatibilizado com a regra de imunidade, para os casos em que concessionárias e permissionárias são entidades privadas que integram a Administração Pública Indireta. Para empresas privadas concessionárias de serviços públicos, remuneradas por tarifas e que

²⁶⁰ ARE 1112414 AgR, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 28/06/2019. DJe 31/07/2019.

não constituem sociedades de economia mista ou empresas públicas, não foram identificadas hipóteses de reconhecimento da qualidade de imunes pelo STF.

3.3.1.3.4 Conclusão: imunidade recíproca e concessão de serviços públicos na Constituição, na doutrina e na jurisprudência do STF

Boa parte da doutrina relaciona a imunidade recíproca ao princípio federativo e lhe atribui indissociável caráter orgânico. Essa perspectiva parece-nos coerente com as disposições constitucionais que integram esse enunciado. O problema é que a figura do Estado não é simplesmente limitada à Administração Pública Direta e seus órgãos. A depender do paradigma adotado, e considerada a legislação que trata da organização administrativa federal²⁶¹, é possível sustentar a inclusão das entidades da Administração Pública Indireta (para além das autarquias e fundações públicas instituídas e mantidas pelo Poder Público), bem como da Administração Pública Descentralizada nessa classe.²⁶²

Há, também, entendimentos que relacionam a imunidade recíproca a um critério objetivo, relacionado à prestação de serviços públicos.²⁶³ Para Hugo de Brito Machado (2005b), nesse critério repousa o direito à imunidade, desde que não haja prejuízo à livre concorrência.²⁶⁴ Para os demais entendimentos doutrinários consultados, os dois critérios (objetivo e subjetivo) caminham juntos: não basta prestar serviço público, é preciso ser membro da Administração Pública Indireta.

Paulo de Barros Carvalho, além dos critérios objetivo e subjetivo, dialoga também com o problema da livre concorrência: o jurista destaca a necessidade de que o serviço público seja prestado em caráter exclusivo e faz referência, ainda, à previsão do art. 173, §2º, da CF, de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos àqueles concedidos ao setor privado.

²⁶¹ Decreto-Lei 200/1967, que “dispõe sobre a organização da Administração Federal”.

²⁶² Uma interpretação possível do art. 150, § 2º, aliás, é a de que, especificamente para essas figuras, a imunidade é vinculada ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Essa interpretação possível se contrapõe a uma visão restritiva da extensão da imunidade recíproca às entidades privadas integrantes da administração pública indireta, de acordo com a qual as fundações públicas e autarquias seriam as únicas dessa categoria que estariam submetidas à regra.

²⁶³ Dentre os autores citados: Paulo de Barros Carvalho (2019) Aliomar Baleeiro (1954); Gilberto de Ulhôa Canto (1958), Cristina Lino Moreira (1985), Hugo de Brito Machado (2005b), Roque Antonio Carrazza (2011), Heleno Taveira Torres e Suzana Soares Melo (2015).

²⁶⁴ A necessária conformação da hipótese de imunidade com a livre concorrência é também destacada por Luis Eduardo Schoueri (2018).

Todavia, para que permaneçamos coerentes com as premissas aqui firmadas, é preciso que reafirmemos que a disposição do art. 173, §2º, da CF aplica-se apenas e tão somente ao exercício de atividades econômicas em sentido estrito por empresas públicas e sociedades de economia mista. Estas, quando prestadoras de serviços públicos, seja em cumprimento de seu estatuto social e sua missão legal, seja em regime de concessões e permissões de serviços públicos, não se submetem às regras de livre iniciativa e livre concorrência que ordinariamente regem as atividades das empresas privadas. Assim, a disposição constitucional não constitui, na visão apresentada neste estudo, impedimento ao gozo da imunidade por sociedades de economia mista e empresas públicas quando prestadoras de serviços públicos. Ademais, a imunidade não representa, em nossa perspectiva, um *privilégio fiscal*, mas sim enunciado que compõe a norma de competência e limita seu critério material.

Para nós, não são os princípios da livre iniciativa e livre concorrência, previstos para o exercício de atividades econômicas outras que não os serviços públicos, que impedem a incidência da norma de imunidade para entidades da administração indireta ou mesmo descentralizada. Parece-nos que a Constituição Federal expressamente afastou o direito à imunidade na prestação de serviços públicos submetidos ao regime das concessões e permissões, já que se submetem ao regime tarifário de remuneração. A Constituição Federal é clara, em seu art. 150, §3º: não há direito à imunidade nos casos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, e este é o traço decisivo do regime jurídico das concessões e permissões de serviços públicos, como visto no Capítulo 2 deste estudo. Mas, como pudemos verificar, essa perspectiva aqui apresentada é infirmada pela jurisprudência do STF, que possui manifestações expressas no sentido de considerar a submissão da atividade ao regime tarifário como irrelevante para a verificação de situação imune.

Estamos de acordo com o Professor Roque Antonio Carrazza no afastamento do problema da contraposição entre livre concorrência e prestação de serviços públicos, inclusive em regime de concessões e permissões. Reiteramos que, para nós, a livre concorrência é pertinente apenas para os casos em que não se está diante da prestação de um serviço público de titularidade do Estado. Mas, com a devida vênia, discordamos de outro ponto de seu entendimento, de que seria possível estender a imunidade às empresas públicas e sociedades de economia mista quando concessionárias ou permissionárias de serviços públicos. Isso porque, para nós, a CF afastou de modo expreso a aplicação da

imunidade às prestações de serviços públicos submetidas ao regime de remuneração tarifário, que é, justamente, o das concessões e permissões referidas no art. 175 da CF.

Assim, em nossa visão, a imunidade recíproca não abrangeria serviços públicos submetidos ao regime de concessões e permissões de que trata a Lei 8.987/1995. Entidades da Administração Pública Indireta poderiam, em casos excepcionais, ter reconhecida sua condição de imune nos casos de: (i) autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público, com relação a suas atividades essenciais; e (ii) prestadoras de serviços públicos não submetidos ao regime de concessões e permissões e não remuneradas mediante tarifas.

Contudo, identificamos neste trabalho casos em que o STF reconheceu gozo da imunidade por empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos remunerados por meio de tarifas e, ainda, pela OAB e suas Caixas Assistenciais. Por vezes, exigiu, para reconhecimento do direito à imunidade, que essas pessoas de direito privado atuem fora do âmbito de livre concorrência, cuja atenção é obrigatória ao exercício de qualquer atividade econômica no país (art. 170, IV, da CF), seja porque a atividade é submetida a prestação exclusiva pelo Estado, seja porque é explorada sem finalidades lucrativas. Não foram identificadas ocasiões em que a Corte tenha reconhecido a imunidade a empresas privadas não integrantes da administração indireta enquanto concessionárias e permissionárias de serviços públicos.

Por fim, cumpre ressaltar que, no caso de concessionárias de serviços públicos – e demais entidades privadas – que realizam suas atividades em áreas de titularidade de entidades da Administração Pública direta ou indireta consideradas imunes – tal como portos e aeroportos –, houve oscilação da jurisprudência do STF. Havia firme jurisprudência anterior pela extensão da regra imunizante, em razão da inexistência de pressuposto normativo de incidência do IPTU – exercício da posse com *animus domini*. Nos julgados mais recentes encontrados, reconheceu-se a imunidade daquele que ocupa o bem de entidade imune apenas quando o possuidor for também, ele mesmo, entidade cuja imunidade tenha sido reconhecida.

3.3.1.4 Imunidades objetivas relacionadas à prestação de serviços públicos por concessionárias e permissionárias

Quando abordamos o conceito de serviço público, afirmamos ser atividade de relevante interesse social a ser qualificada pelo direito positivo por meio de norma de

competência que definirá a titularidade do poder público para regulá-la e promover seu desempenho de forma direta, ou por meio de concessão ou permissão. Colocamos ênfase, também, no papel do legislador na delimitação dos contornos de sua prestação e na determinação a certa entidade da Administração Pública para desenvolvê-la diretamente ou promover sua execução mediante concessões e permissões.

Destacamos que para que possa haver tributação dessas atividades será necessária sua conformação à Regra Matriz de Incidência Tributária, editada em conformidade com norma de competência para instituição de tributo sobre esses fatos. Sobre esse ponto, afirmamos que um dos aspectos relevantes dessa norma que dispõe sobre a competência dos entes políticos para instituir tributos é a existência de enunciado imunizante que limite um ou mais aspectos de sua materialidade.

E no tópico anterior, apresentamos nossa visão de que a prestação de serviços públicos mediante concessão e permissão não está compreendida na limitação de competência prevista no enunciado de imunidade recíproca.

Mas para algumas atividades que poderão ser qualificadas como serviços públicos e ser objeto de concessões e permissões, há hipótese de imunidade objetiva relacionada a fatos relacionados à sua realização²⁶⁵, a que nos referimos, nesse estudo, como imunidades objetivas relacionadas à prestação de serviços públicos.

A primeira delas é prevista no art. 155, § 2º, X, *b*, da CF, que dispõe sobre a competência para instituição de ICMS. O dispositivo estabelece que o imposto não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.²⁶⁶

A segunda é disposta no § 3º desse mesmo dispositivo (art. 155 da CF). O texto constitucional estabelece que à “exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”. Desse modo, sobre essas operações há competência para

²⁶⁵ As hipóteses de imunidades objetivas apresentadas nesse trabalho foram reunidas por Suzana Soares Melo em sua tese de doutorado. *Tributação nos serviços de infraestrutura: uma análise estrutural-funcionalista da utilização de mecanismos tributários como instrumento para o desenvolvimento* (2014, p. 143-147).

²⁶⁶ Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho: “O art. 155, X, ‘b’ traduz imunidade (não incidência por determinação constitucional = imunidade). A regra é compreensível à luz do interesse nacional em favor do mercado comum brasileiro e do barateamento do custo desses insumos, vitais não só à produção de mercadorias, como à vida do povo em geral. O dispositivo é autoaplicável.” (COELHO, 2019, p. 23)

instituição, apenas, do ICMS, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação, sendo elas imunes de todos os demais impostos.

3.3.2 O Ingresso decorrente da exploração das atividades econômicas concedidas ou permitidas como receita ou lucro tributável

No tópico 2.3 – *Remuneração dos concessionários e permissionários de serviços públicos* – do Capítulo 2 deste estudo, listamos as remunerações previstas na Lei 8.987/1995 como decorrentes das concessões e permissões.

Verificamos que as concessões e permissões submetidas ao regime geral da Lei 8.987/1995 são remuneradas fundamentalmente por meio de tarifas. Superadas discussões sobre (i) sua potencial submissão ao regime jurídico-tributário no tópico 2.3.1 e, também (ii) sobre a competência para instituição de tributos sobre essas atividades, considerada a imunidade recíproca e demais hipóteses de imunidades objetivas previstas no texto constitucional, conforme tratado no tópico 3.2.1 deste terceiro capítulo, passamos à parte final deste trabalho.

Cumpre-nos, agora, verificar a adequação das espécies de remuneração previstas na Lei 8.987/1995 – tarifas, outras fontes de receitas acessórias e indenizações – a arquetipos constitucionais que autorizam aos entes políticos instituir tributos sobre as materialidades que caracterizam.

3.2.2.1 Tributos cuja materialidade possível é a receita ou o faturamento da sociedade

3.2.2.1.1 Contribuições sobre receita e o conceito constitucional de receita

Em sua redação atual, o art. 195, I, *b*, da Constituição Federal²⁶⁷ prevê competência para instituição de Contribuição sobre a *receita ou faturamento* das empresas e entidades a elas equiparadas. A disposição constitucional é limitação ao exercício da competência para instituição desses tributos e condiciona a validade da exação criada.

A amplitude do critério material da norma de competência é debatida há muito pela doutrina e jurisprudência. Os debates têm como marco inicial a edição da Emenda Constitucional 20/1998, que estendeu a competência constitucional, antes limitada

²⁶⁷ Redação dada pela Emenda Constitucional 20/1998. O texto original previa a incidência de contribuições dos empregadores sobre *a folha de salários, o faturamento e o lucro*.

ao faturamento, também à receita. As discussões anteriores à emenda diziam com a extensão da competência considerada a definição do conceito de *faturamento*, usualmente tido como a somatória dos valores constantes das faturas (KNOPFELMACHER, 2004, p. 52).

Anteriormente à edição da EC 20/1998, já tinha ocorrido, com a Lei 9.718/1998, uma tentativa de alargamento da materialidade do tributo. A lei previra a incidência das contribuições sobre *receita bruta*, definindo-as, em seu art. 3º, § 1º, como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”. E porque na época de sua edição não havia previsão constitucional para exercício da competência com relação às receitas das pessoas jurídicas, o dispositivo foi declarado inconstitucional pelo STF²⁶⁸.

Outorgada, enfim, competência para instituição de contribuições sobre a receita – e não mais apenas sobre o faturamento –, iniciou-se nova discussão: afinal, qual a amplitude do termo *receita*, que limita o critério material possível dessas contribuições?²⁶⁹

Para Lourival Vilanova, será receita o ingresso definitivo de recursos financeiros ao patrimônio, decorrente do exercício da atividade empresarial de venda de mercadorias, de prestação de serviços, de remuneração de investimentos ou de cessão onerosa e temporária de bens a terceiros. O Autor destaca, ainda, que são aferidas “instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos” (VILANOVA, 2003, p. 41, 199).

Aires Fernandino Barreto (2018, p. 605) defende a distinção entre entradas como meros ingressos e aquelas que efetivamente aderem ao patrimônio. Os primeiros – meros ingressos – não se amoldariam efetivamente ao conceito de receita

²⁶⁸ Ricardo Mariz de Oliveira, em artigo publicado após a EC 20/98, afirmou que “até agora formos aceitando definições de receita, porque sempre voltadas para diferenciações tópicas e particulares, e jamais preocupadas, assim como também não nos preocupamos. Em atentar para sua fronteira final. E, com esta atitude, ficamos sujeitos a correr o risco de não encontrarmos um limite ou fronteira, elevando o conceito a um alcance ilimitado e imediato” (OLIVEIRA, 2001, p. 43).

²⁶⁹ Em dissertação de mestrado dedicada à abordagem do conceito de receita na Constituição Federal de 1988, constatou Marcelo Knopfelmacher que poucos trabalhos doutrinários teriam se preocupado em definir, da perspectiva constitucional, o conteúdo, sentido e alcance do termo *receita*, como base de cálculo possível para as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social (KNOPFELMACHER, 2006, p. 62-63). O autor destaca, entre essas produções, os trabalhos de Eduardo Botallo, que contribuiu para a construção de diferenciação entre *meros ingressos* e *receitas* para fins de incidência de ISS (BOTALLO, 1996, p. 16) e de Marco Aurélio Greco, que afirmou ser a receita conceito mais amplo que faturamento, de modo que todo faturamento seria uma receita, mas nem toda receita seria faturamento (GRECO, 1999, p. 129-130).

constitucionalmente pressuposto.²⁷⁰ Conclui, então, por um conceito de receita referido à entrada que, “sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o” (BARRETO, 2018, p. 608).

Em sua tese de doutorado, posteriormente publicada, José Antonio Minatel se dedicou a tratar do conteúdo constitucional do conceito de receita no direito positivo. Nela, defendeu a existência de um conceito de receita pressuposto no texto constitucional. Após analisar todas as circunstâncias nas quais a CF faz uso do termo para atribuição de regimes jurídicos, concluiu ser também elemento indispensável do conceito, quando relativo a tributos que tem como base de incidência a receita, a caracterização de efetiva disponibilidade de recursos.²⁷¹ Afirma a partir dos estudos realizados, ser possível sustentar o seguinte conceito constitucional de receita:

[...] anunciamos ser receita qualificada pelo ingresso de recursos no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente de negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos (MINATEL, 2005, p. 124).

²⁷⁰ O autor apresenta as questões que devem ser suscitadas quando se está diante de uma receita, para que se possa cogitar de sua tributação, lições que nos parecem cruciais. Além da questão da oposição entre receita e meros ingressos, destaca a necessidade de se avaliar o fundamento, a causa do ingresso, com o objetivo de identificar eventual incidência tributária a que o valor estará submetido – no caso de uma prestação de serviços, por exemplo, constituiria potencial fato sujeito à incidência do ISS, além das contribuições incidentes sobre a receita.: “Nem tudo que se recebe, no desenvolvimento de uma atividade – mesmo se ela envolver eventual prestação de serviços – pode integrar a base de cálculo do ISS. É sempre necessário examinar qual o fundamento jurídico da obtenção de determinada receita. Foi um negócio mercantil? Foi a industrialização de um produto? Foi a exportação de bens? Foi uma operação financeira? Foi a prestação de serviços? No caso de se tratar de ingresso em caixa de contribuinte prestador de serviços, ainda é preciso responder às seguintes indagações: foi em virtude da efetiva prestação de serviço ou se trata de valores pertencentes a terceiros? Trata-se de receita ou de mero reembolso de despesas? O valor correspondente foi efetivamente auferido pelo contribuinte e ingressou em seu patrimônio, incrementando-o? Só neste último caso é que se poderá integrar essa receita ao preço, para efeito do ISS, devido pelo contribuinte ao Município” (BARRETO, 2018, p. 605).

²⁷¹ Após transcrever os seguintes dispositivos constitucionais: arts. 34; 157; 165, § 8º; 167, IV; 167, § 4º; 195, III; e 212 conclui que há, na ideia de receita neles expressa, a circunstância comum de ser pressuposta a existência de necessário ingresso de recursos e, não apenas, de direitos a crédito ou probabilidade de ingressos. Em suas palavras: “Os exemplos parecem suficientes para confirmar que o conceito de receita, quando isoladamente adotado como base mensurável para quantificação de tributos sobre ela instantaneamente incidente, não pode prescindir do atributo indispensável que caracteriza a *disponibilidade dos recursos* que a exterioriza, sob pena, repita-se por relevante, de transmutar-se a base constitucional de incidência para outra categoria econômica, v.g., o ‘direito a crédito’, o ‘patrimônio’, o ‘orçamento’, a ‘expectativa de ingresso’ ou até mesmo a ‘perda’, na hipótese de não-implemento de todas as condições do negócio jurídico entabulado para a obtenção da receita, como, por exemplo, pela consumada inadimplência do devedor” (MINATEL, 2005, p. 68).

De forma analítica, apresenta os elementos do conceito proposto como sendo os seguintes: (a) o conteúdo material seria o ingresso de recursos no patrimônio da pessoa jurídica; (b) a natureza desse ingresso seria a sua vinculação ao exercício de atividade empresarial; (c) a causa do ingresso seria a contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como a cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos; (d) a disponibilidade seria caracterizada pela definitividade do ingresso; e (e) a mensuração instantânea seria a circunstância de se aferir a existência de receita independentemente dos custos que contribuíram para seu recebimento e da circunstância de seu confronto com outras variações patrimoniais ocorridas num determinado período.

A discussão foi levada ao STF em algumas oportunidades e parece ser possível, hoje, identificar critérios constitucionais da definição de receita sob a perspectiva da Corte. No RE 606107, julgado com repercussão geral, o STF estabeleceu ser requisito de incidência de tributo com base em *receita* ou *faturamento* a verificação de um efetivo ingresso financeiro que represente um elemento novo e positivo a acrescer o patrimônio da pessoa jurídica sem reservas ou condições.²⁷² Quanto à sua relação com as atividades

²⁷² “EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. 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. [...] V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema

realizadas, nos REs 683.334 e RE 738757, afirmou que os conceitos de receita bruta e de faturamento são convergentes, e ambos dizem com a totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.^{273,274} No RE 574.706²⁷⁵, julgado com repercussão geral tal como o RE 606107, o STF afirmou a impossibilidade de incidência de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, considerada a impossibilidade de tributação, como receita bruta, de ingressos que representam valores de terceiros.²⁷⁶

decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC” (RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013).

- ²⁷³ “Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTO SUFICIENTE DA DECISÃO AGRAVADA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283 DO STF. TRIBUTÁRIO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DE LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA. COFINS E PIS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES DESTINADOS AO PAGAMENTO DE SALÁRIOS, ENCARGOS SOCIAIS E TRABALHISTAS DOS TRABALHADORES TEMPORÁRIOS. RECEITA BRUTA E FATURAMENTO: TOTALIDADE DOS VALORES AUFERIDOS COM A VENDA DE MERCADORIAS, DE SERVIÇOS OU DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. AGRAVO IMPROVIDO. [...] II – Para a definição da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS, a receita bruta e o faturamento são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Precedentes. III – Agravo regimental improvido” (RE 683334 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 26/06/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-158 DIVULG 10-08-2012 PUBLIC 13-08-2012). “Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DAS DESPESAS COM SALÁRIOS E ENCARGOS TRABALHISTAS E SOCIAIS. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS. RECEITA BRUTA E FATURAMENTO. SINÔNIMOS. ACÓRDÃO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DESTES TRIBUNAL. ALEGADA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 93, IX, DA CF/88. INEXISTÊNCIA. 1. A receita bruta e o faturamento são termos sinônimos e consistem na totalidade de receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, para fins de definição da base de cálculo de incidência do PIS e da COFINS, nos termos da jurisprudência fixada por esta Corte. Precedente: RE 683.334-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe de 13/8/2012. 2. A decisão judicial tem que ser fundamentada (art. 93, IX) [...]” (RE 738757 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-180 DIVULG 16-09-2014 PUBLIC 17-09-2014).

- ²⁷⁴ A relevância dessa colocação é a de que o exercício da competência constitucional pela legislação na instituição das contribuições foi feito com base no conceito de *receita bruta*, mais restritivo que o de receita propriamente dito. Por essa razão, mesmo tendo havido autorização constitucional para que as contribuições incidissem sobre a totalidade das receitas, a sua base de cálculo definida pela Lei 12.973/2014 compreende a *receita bruta* das pessoas jurídicas, entendido como “I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”. Exceções são as receitas financeiras, para as quais há autorização para incidência no regime não cumulativo (art. 27, § 2º da Lei 10.865/2004).

- ²⁷⁵ RE 574706, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017.

- ²⁷⁶ “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não

Portanto, para que haja remuneração possível de ser tributada pelas contribuições incidentes sobre receita ou faturamento, pode-se firmar o seguinte: (i) deve representar efetivo ingresso de valores na contabilidade da pessoa jurídica; (ii) este ingresso deve constituir riqueza nova e se integrar ao patrimônio; (iii) não pode corresponder a valor destinado a repasse a terceiro; (iv) deve decorrer do exercício normal das atividades econômicas da pessoa jurídica.

3.2.2.2 Tributos cuja materialidade possível é o lucro

3.2.2.2.1 Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

Seguindo os pressupostos aqui adotados, de que há uma predefinição constitucional de fatos que podem ser objeto de tributação, trataremos, aqui, do Imposto sobre a Renda. Consideraremos, para tanto, as disposições da legislação complementar – no caso, o Código Tributário Nacional – sobre o tema, que, como vimos no item 3.2 deste capítulo, compõe a programação da matéria da norma de competência tributária²⁷⁷.

O art. 153, III, da CF outorga à União competência para instituir imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*. O § 2º desse mesmo dispositivo estabelece, ainda, que esse imposto *será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei*. O CTN, por sua vez, prevê, em seus art. 43, definições de renda e proventos de qualquer natureza, sendo: (i) a renda o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (ii) os proventos de qualquer natureza os demais acréscimos patrimoniais.²⁷⁸

cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS” (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017).

²⁷⁷ Destacamos, nesse sentido, disposição do art. 146, III, *a* da CF: “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.”

²⁷⁸ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto

Estabelece a legislação complementar, ainda, regra a ser observada pelo legislador ordinário na eleição da base de cálculo do tributo. Nos termos do art. 44 do CTN, deve corresponder ao “montante real, arbitrado ou presumido da renda ou proventos tributáveis”. O art. 45 do CTN dispõe ser o contribuinte do imposto o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, “sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor dos bens produtores de renda ou proventos de qualquer natureza”. Por fim, autoriza a lei a atribuir responsabilidade à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributários a condição de responsável pelo imposto.

O critério material possível do imposto, que nas lições de Paulo de Barros Carvalho é composto por um verbo e um complemento, é expresso pela locução *auferir renda* e proventos de qualquer natureza²⁷⁹. E como leciona Paulo Ayres Barreto, em decorrência do princípio da capacidade contributiva, somente pode ser contribuinte do imposto aquele que auferir a renda tributável (BARRETO, 2005, p. 773).²⁸⁰

A extensão dos conceitos de *renda* e *proventos de qualquer natureza* não é uníssona. Foi e é, até os dias de hoje, discutida pela doutrina.

Em estudo sobre o tema, Luiz Cesar Souza de Queiroz analisa o uso do vocábulo *renda* pela Constituição Federal e pelas diversas teorias existentes na doutrina. A respeito do seu tratamento pela CF, conclui não haver ali uma acepção única. E no levantamento doutrinário realizado conclui haver três principais correntes teóricas sobre o conceito: **(i)** a *legalista*, que reconhece no legislador ordinário toda a incumbência de definir o objeto da tributação; **(ii)** a *renda-produto*, que considera renda como acréscimo patrimonial necessariamente decorrente do exercício de atividade econômica/produzida²⁸¹; e **(iii)** renda-acréscimo patrimonial, que a considera como acréscimo de valor patrimonial

do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

²⁷⁹ Nas palavras do Autor: “Vamos trazer à tona, novamente, o arcabouço lógico da regra-padrão, o mínimo normativo, a unidade irredutível que define a incidência tributária. Recordemos que na sua hipótese há um critério material, formado por um verbo e seu complemento, um critério espacial e um critério temporal. No consequente normativo temos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).” (CARVALHO, 2019, p. 500).

²⁸⁰ “Como o imposto sobre a renda deve ter caráter pessoal e progressivo, e obedece, ainda, ao magno princípio da capacidade contributiva, à expressão *renda* e *proventos de qualquer natureza* deve se associar, necessariamente, o verbo *auferir*. [...] A efetiva manifestação da capacidade contributiva, no caso do imposto sobre a renda, dá-se na ação de *auferir renda*. Dessa forma, só pode ser contribuinte do imposto a pessoa (física ou jurídica) que *auferir renda*” (BARRETO, 2005, p. 773).

²⁸¹ Paulo de Barros Carvalho a ela se refere como “teoria da fonte” (CARVALHO, 2015, p. 699).

de uma forma mais ampla, não necessariamente relacionada de forma direta a um exercício de atividade produtiva.²⁸²

Filiando-se à terceira corrente, enfatiza que para haver renda é necessário e relevante considerar, num certo período, não apenas os fatos que contribuem para o acréscimo do patrimônio, mas também aqueles que implicam sua diminuição, sendo algo próximo de um “encontro de contas”²⁸³.

A ideia de um conceito constitucional de renda como confronto entre entradas e saída num determinado momento foi defendida por José Artur Lima Gonçalves, em estudo referencial sobre o tema (GONÇAVES, 2002). Nesse mesmo sentido, as lições de Paulo de Barros Carvalho, que destaca o “caráter dinâmico ínsito à ideia de renda” (CARVALHO, 2015, p. 700).²⁸⁴

Por decorrer de confronto entre o que Luiz Cesar Souza de Queiroz denomina *fatos acréscimos* e *fatos decréscimos* é que se pode afirmar que o Imposto sobre a Renda pode incidir sobre o *lucro*. Leciona Roque Antonio Carrazza ao tratar da *base de cálculo possível* do IRPJ na Constituição Federal, que a própria Constituição Federal, “sistematicamente interpretada”, sinaliza que a base de cálculo possível do IRPJ é o lucro

²⁸² O Autor opta pela terceira corrente ao apresentar sua definição do conceito de renda e proventos de qualquer natureza como base da tributação do IR, colocando especial ênfase na necessidade e na relevância de se considerar, num certo período de tempo, não apenas os fatos que contribuem para o *acréscimo do patrimônio*, mas também aqueles que implicam sua diminuição, sendo de fato um *encontro de contas*: “Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) e conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo do valor do patrimônio (fatos-decréscimos).

²⁸³ “Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) e conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo do valor do patrimônio (fatos-decréscimos)” (QUEIROZ, 2003, p. 239).

²⁸⁴ Há discussão na doutrina a respeito da circunstância de ser o fato jurídico que dá ensejo à tributação da renda *instantâneo* – porque ocorrido num dado momento – ou *complexivo* – porque extensível num determinado período de tempo. Mas como todo e qualquer fato somente pode existir num dado momento, importa qualificá-lo para que se possa identificar que momento é este, independentemente das circunstâncias que contribuem para que ocorra. Por essa razão, parecem-nos pertinentes as lições de Paulo de Barros Carvalho sobre o tema: “se o chamado fato gerador complexivo aflora no mundo jurídico, propagando seus efeitos, apenas em determinado instante, é força convir em que, anteriormente àquele momento, não há que se falar em obrigação tributária, pois nenhum fato ocorreu na conformidade do modelo normativo, inexistindo portanto os efeitos jurídicos fiscais próprios da espécie” (CARVALHO, 2011, p. 188).

“(receitas menos custos e despesas) obtido durante o exercício financeiro (ou período de apuração menor, desde que previsto em lei)” (CARRAZZA, 2006a, p. 99).

Importa observar, em paralelo às observações apresentadas a respeito do conceito constitucional de *receita*²⁸⁵, dois pontos fundamentais de distinção possível entre esse conceito e o de *renda*: **(i)** a tributação da receita exige efetiva disponibilidade econômica – caixa – de um ganho²⁸⁶, enquanto a tributação da renda convive com a possibilidade de tributação da *disponibilidade econômica ou jurídica* de um ativo, conforme dispõe o art. 43, *caput* do CTN²⁸⁷; **(ii)** a tributação da receita independe de um confronto de *entradas e saídas*, tal como se dá no caso do Imposto sobre a Renda: havendo ingresso que efetivamente se incorpore ao patrimônio da pessoa jurídica, ali estará um fato passível de amoldar-se ao arquétipo normativo de incidência do Imposto.²⁸⁸ Por outro lado, ambas estão condicionadas à ocorrência de acréscimo patrimonial efetivo da pessoa jurídica decorrente daquele ganho.

²⁸⁵ Ver tópico 3.2.2.1.1 *Contribuições sobre receita*.

²⁸⁶ “A definitividade do ingresso, aqui registrada como imprescindível para identificar a existência de receita, não se refere ao tempo de permanência no patrimônio da pessoa jurídica. Tem a ver com a *titularidade e disponibilidade* dos valores ingressados, aferidas pelo título jurídico que acoberta a respectiva operação, ou seja, ingresso definitivo é aquele que adentra o patrimônio do vendedor em contrapartida da mercadoria transferida ao comprador, ou do cedente do direito de uso onerosamente transferido ao cessionário, conferindo aos beneficiários remunerados a disponibilidade plena dos valores ingressados, sem qualquer outra condição que possa vincular a eficácia das operações” (MINATEL, 2005, p. 101).

²⁸⁷ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

²⁸⁸ Tomadas, mais uma vez, as precisas lições de José Antonio Minatel: “Receita e lucro/renda são, portanto, signos comunicativos de diferentes realidades, quer quanto ao *conteúdo material* que representam, quer quanto ao *critério temporal* para sua aferição. Enquanto o conteúdo material que representa a receita pode ser aferido na concreção de cada negócio jurídico isolado (instantâneo) e corresponde ao ingresso pelo recebimento do valor que remunera esforço ou atividade no contexto das operações mercantis praticadas pelas pessoas jurídicas (venda de mercadorias ou serviços), ou remunera direitos temporariamente cedidos a terceiros (juros, royalties, dividendos, aluguel), o conteúdo material identificador da *renda* das pessoas jurídicas – lucro – só pode ser extraído ao término de um determinado período de tempo (compassado, periódico), pelo necessário confronto de uma multiplicidade de eventos revelados por negócios jurídicos de conteúdos individuais antagônicos (receitas e custos). Esse confronto se faz sob o comando de técnicas e métodos reconhecidos pela Ciência Contábil, voltados para a mensuração de outra realidade que se objetiva demonstrar pelo resultado que, se positivo, traduz acréscimo patrimonial verbalizado no conceito de *lucro*. Resumindo, *receita* revela-se pela natureza de cada ingresso; lucro, pelo resultado positivo acrescido ao patrimônio, perdendo identidade o ingresso que contribui para sua materialização” (MINATEL, 2005, p. 106-107).

3.2.2.2 Contribuição sobre o Lucro

Preveem os arts. 195, I, *c*, e 149 da Constituição Federal a competência para instituição de contribuição sobre o lucro para financiamento da seguridade social. Tal como se dá no caso do imposto sobre a renda, o pressuposto material de cobrança dessa contribuição, considerada a competência constitucional para sua instituição, é o resultado positivo obtido do confronto entre receitas e custos e despesas num determinado período de tempo a ser definido em lei.²⁸⁹

A Contribuição sobre o Lucro não é objeto de tratamento específico em Lei Complementar, mas a legislação ordinária hoje vigente responsável por sua instituição estabelece que se aplicam à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento aplicáveis ao IRPJ.²⁹⁰

3.2.2.3 Imposto cuja materialidade possível é a prestação de serviços e a circulação de mercadorias

3.2.2.3.1 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

Dispõe o art. 156, III, da Constituição Federal competir aos Municípios instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. A competência foi também outorgada ao Distrito Federal pelo art. 147 do Texto Constitucional. O critério material do arquétipo constitucional de incidência consiste, então, na prestação de um serviço, definido pela lei complementar.

Coube à Lei Complementar 116/2003 reunir as normas gerais em matéria do imposto e definir sua materialidade possível. Previu delimitação material por meio de

²⁸⁹ Para nós, importa o exame em especial dos critérios da regra-matriz de incidência dos tributos preestabelecidos na norma de competência dos tributos, que nos permitirá compreender o potencial enquadramento dos fatos econômicos praticados pelas concessionárias e permissionárias aos arquétipos constitucionais de incidência. Para este fim, a compreensão da competência para instituição sobre o Lucro basta, especialmente considerada a legislação hoje vigente que de fato aproxima o tratamento legal do tema. Mas deve-se fazer ressalva de que o estudo das regras matrizes de incidência deve considerar as peculiaridades previstas na legislação ordinária relacionadas a cada uma das figuras. Destacamos, inclusive, que a competência para instituição de contribuições possui peculiaridade em relação à dos impostos. Na dos impostos, os enunciados de autorização qualificam sujeitos como competentes para instituir tributos sobre certas materialidades; na das contribuições, a criar normas voltadas à consecução de certas finalidades ou, ainda, para gravar materialidades e atingir finalidades. É este o caso da contribuição sobre o lucro: para instituição de Contribuição sobre o Lucro a União Federal deve instituir lei que preveja a cobrança de um tributo sobre a materialidade *lucro*, sendo preciso, também, que este tributo tenha como finalidade legal prevista o financiamento da seguridade social. Há, portanto, peculiaridade quanto à competência outorgada para instituição de cada um deles, não se devendo considerar que estejam submetidas a um regime único.

²⁹⁰ Assim dispõem o art. 6º da Lei 7.689/1988 e o art. 57 da Lei 8.981/1995.

listagem dos serviços tributáveis e a possibilidade de sua instituição mesmo para serviços que não constituam atividade preponderante do prestador (art. 1º)²⁹¹. Estabeleceu, também, que o imposto a ser instituído terá como base de cálculo o *preço do serviço* prestado (art. 7º)²⁹²

Especificamente com relação aos serviços públicos, o art. 1º, §3º da LC 116/2003 estabeleceu a potencial incidência do ISS sobre atividades qualificadas como serviços públicos exploradas por meio de concessões e permissões, estabelecendo que

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. [...]

§3º O imposto de que trata esta Lei Complementar **incide ainda 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.**

Neste tópico, serão apresentados os contornos constitucionais da competência outorgada aos Municípios e Distrito Federal, pressupostos da instituição e cobrança do imposto sobre serviços de que tratam os dispositivos da CF e da LC 116/2003 citados.

É possível afirmar ter prevalecido na doutrina e jurisprudência o reconhecimento de um conceito constitucional pressuposto de serviços. Sua construção de sentido foi calcada a partir de uma noção assim dita *civilista*.²⁹³ A noção, debatida desde a instituição do imposto pela EC 18/1965 e motivada pelos conflitos de competência entre o

²⁹¹ Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

²⁹² Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

²⁹³ A Emenda Constitucional 18/1965 (art. 15) introduziu à Constituição Federal de 1946 previsão para instituição de impostos sobre “serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados”. Seria competência da lei complementar, de acordo com o parágrafo único do dispositivo, estabelecer critérios para distinguir as atividades sujeitas ao ISS e aquelas sujeitas ao ICM. Com a edição do Decreto-Lei 406/1968, que possuía *status* de lei complementar, foi adotado um modelo de *lista* de serviços passíveis de tributação, o que inaugurou debates sobre como deveria ocorrer a interpretação desses itens para que pudesse haver tributação. Seriam meros exemplos? Ou apenas os serviços ali descritos poderiam ser tributados? O STF decidiu, já em 1970, por meio do RE 69780/SP (ISS sobre depósitos Bancários, 1ª Turma, Relator Ministro Barros Monteiro), que a apenas os itens previstos em lista poderiam ser tributados. Na mesma ocasião, afirmou que seria necessário, ainda, que a atividade efetivamente constituísse um *serviço* (o que não ocorria com os depósitos bancários). Foi nesse contexto que se passou a discutir na doutrina o que seria um *serviço*, critério normativo essencial à incidência do imposto e sobressaíram os estudos de doutrinadores como Aires Fernandino Barreto, Geraldo Ataliba e Cléber Giardino e Marçal Justen Filho, que defenderam uma ideia *civilista* de serviço, atrelando-o aos institutos de direito privado *obrigações de dar* e *obrigações de fazer*.

ISS, o ICMS e mesmo o IPI²⁹⁴, tem como principais referências Aires Fernandino Barreto, Geraldo Ataliba, Cléber Giardino²⁹⁵ e Marçal Justen Filho, que buscaram na doutrina de direito privado²⁹⁶ uma definição de serviços que oporia em especial *obrigações de dar* – objeto de incidência possível de ICMS e IPI – e *obrigações de fazer* – objeto de incidência possível do ISS.

Um serviço seria, nessa perspectiva, uma atividade humana positiva, um fazer em favor de outrem. Seu desempenho importaria ao direito quando objeto de uma contratação realizada entre duas partes, na qual uma se compromete a desenvolver essa atividade em favor da outra, atendendo um determinado objetivo buscado pelo contratante, e a outra a remunerá-la por isso. Nesse sentido, seu conceito se contrapõe às obrigações nas quais o conteúdo nuclear é a *entrega de algo*, nas assim ditas *obrigações de dar*. No entendimento de Marçal Justen Filho, o serviço tributável é necessariamente uma prestação de esforço pessoal, decorrente de uma obrigação de fazer, enquanto as obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado.²⁹⁷

Aires Fernandino Barreto apresenta definição de serviço tributável como o desempenho de atividade que preencha os requisitos de ser economicamente apreciável; decorrente de relação autônoma, sem que haja subordinação; que produza ou tenda a produzir utilidade para outrem; sob regime de direito privado; visando a obter remuneração; que não esteja compreendida na competência de outra esfera de governo.²⁹⁸ Há, na definição proposta pelo Autor, destaque à necessidade de que o serviço venha a ser prestado em favor de outro e que essa prestação possua natureza econômica para que possa ser tributado, o que esclarece a impossibilidade de tributação de atividades-meio e dos assim ditos *autoserviços*.

²⁹⁴ A competência para instituição do IPI não é objeto deste estudo.

²⁹⁵ Nesse sentido, veja-se textos publicados por Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, na *Revista de Direito Tributário*, sobre o conceito constitucional de Serviços em 1986 (ATALIBA; BARRETO, 1986); por Aires Fernandino Barreto e Cléber Giardino sobre a intributabilidade de serviços públicos (GIARDINO; BARRETO, 1992); por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino sobre a materialidade do ICM e do ISS (ATALIBA; GIARDINO, 2011).

²⁹⁶ São exemplos de doutrinadores civilistas que deram suporte à doutrina desenvolvida: Orlando Gomes (1961); Orozimbo Nonato (1960); Pontes de Miranda (1958); Washington de Barros Monteiro (1967) e Clóvis Bevilacqua (1967).

²⁹⁷ “Restam, então, as obrigações de prestação positiva. E, dentro delas, as obrigações de fazer, pois elas é que podem produzir uma prestação de esforço pessoal, caracterizadora de serviço tributável por via do ISS. As obrigações de dar não conduzem a um serviço prestado. A prestação do esforço caracterizadora do serviço é qualificável juridicamente como execução de uma obrigação de fazer” (JUSTEN FILHO, 1985, p. 90).

²⁹⁸ Em suas palavras, seria o serviço tributável “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo” (BARRETO, 2018, p. 43).

A ideia de conformação da base tributável do ISS a partir de um conceito constitucional de serviços coerente com uma perspectiva civilista teve influência decisiva na consolidação da jurisprudência no STF, que também admitiu a divisão entre obrigações de dar e de fazer para identificação dos serviços tributáveis. Em julgado proferido em 1987, sob a relatoria de Carlos Madeira, a Corte entendeu ser possível a incidência do imposto sobre locação de guindastes por haver ali um serviço. Destacou o relator que a situação seria distinta da locação pura, na qual haveria mera obrigação de dar, neste caso, não passível de incidência de ISS.²⁹⁹ E, então, sob a vigência da Constituição de 1988, a Corte assumiu posição pela conformação de um conceito de serviços advindo do direito civil. No RE 116.121, julgado em 2001, a Corte afirmou, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, a impossibilidade de incidência de ISS sob locação de bens móveis por se tratar de atividade distinta da prestação de serviços – obrigação de dar – com aplicação, no caso, do art. 110 do CTN.³⁰⁰

Foi também com base em um conceito constitucional de serviços que o STF julgou a impossibilidade de incidência de ISS sobre locação de veículo automotor, em acórdão de 2006, sob relatoria do Ministro Celso de Mello.³⁰¹ E veja-se que nessas duas hipóteses havia previsão de incidência do imposto na lista de serviços prevista na legislação complementar³⁰², de modo que a definição da lista anexa – e todas as demais disposições da legislação complementar - haveria de ser conformada ao conceito constitucionalmente previsto. O entendimento foi consolidado pelo STF quando da edição da Súmula Vinculante nº 31 de 17/02/2010, por meio da qual estabeleceu ser inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis. Esse ato normativo nunca foi revogado pela Corte.

²⁹⁹ “O que se destaca, utilitatis causa, na locação, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Aí está o fato gerador do imposto sobre serviços. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza a locação, segundo o art. 1.188 do Código Civil. Só assim o poder de tributar pode alcançar a relação jurídica, levando-se em conta a sua consistência econômica” (RE 112947, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 19/06/1987, DJ 07-08-1987). No mesmo sentido, o RE 113.383-0/SP, DJe 29/04/1988.

³⁰⁰ “TRIBUTO. FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto Sobre Serviços. Contrato de locação. A terminologia constitucional do Imposto Sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil/1916, cujas definições são de observância inafastável — art. 110 do CTN/1966” (RE 116.121, rel. min. Octavio Gallotti, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, P, j. 11-10-2000, DJ de 25-5-2001).

³⁰¹ RE 446.003 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2ª T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006.

³⁰² Os dois casos julgaram fatos ocorridos sob a vigência do Decreto-Lei 406/1968.

A ideia de que o serviço deve possuir autonomia e conteúdo econômico próprio, não podendo constituir mera *atividade-meio* da prestação de outra atividade para que possa ser tributado, foi também reconhecida pela jurisprudência. Destaque-se, nesse sentido, decisão do STJ no AREsp 669755/RJ, em que se afastou a incidência de ISS na cobrança do imposto sobre valor cobrado por instituição financeira para realizar levantamento de informações e avaliação de risco para concessão de crédito. O fundamento foi o de que a atividade seria desenvolvida pela instituição não em favor do cliente, mas para avaliação do preço do empréstimo a ser concedido, conforme o risco envolvido na operação.³⁰³ No mesmo sentido, o entendimento do STJ acerca da não incidência de ISS sobre os serviços de atividade-meio indispensáveis ao alcance da atividade-fim, prestados pelas companhias telefônicas – estas últimas sujeitas ao ICMS, quando caracterizáveis como serviços de telecomunicação.³⁰⁴

³⁰³ No julgado, a Corte destaca, ainda, que caso a avaliação de crédito fosse contratada de terceiro, haveria serviço tributável pelo ISS. Mas note-se, aí, que a prestação tributável decorre não da relação jurídica firmada entre a instituição financeira e seu cliente, mas sim entre a instituição financeira e aquele que venha a ser contratado para realização da análise de crédito. Segue a, seguir, trecho da ementa a que fizemos referência: “**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. SERVIÇOS BANCÁRIOS. TARIFA DE EXCESSO DE LIMITE. LEVANTAMENTO DE INFORMAÇÕES E AVALIAÇÃO DE VIABILIDADE E DE RISCOS PARA A CONCESSÃO DE CRÉDITO EM CARÁTER EMERGENCIAL. ATIVIDADE (MEIO) REALIZADA PELA PRÓPRIA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. NÃO INCIDÊNCIA.** [...] 4. A tarifa de excesso de limite, conforme normatizado pelo Banco Central do Brasil, pode ser cobrada pelas instituições financeiras para o "levantamento de informações e avaliação de viabilidade e de riscos para a concessão de crédito em caráter emergencial para cobertura de saldo devedor em conta de depósitos à vista e de excesso sobre o limite previamente pactuado de cheque especial, cobrada no máximo uma vez nos últimos trinta dias" (Resolução n.3.919/2010). 5. O levantamento de informações e a avaliação da viabilidade e dos riscos na concessão do crédito enquadram-se na atividade de estudo, análise e avaliação de operação de crédito (fato gerador do imposto). 6. Na hipótese de a análise de riscos ser realizada pela mesma instituição financeira responsável pela concessão do crédito emergencial, por se caracterizar atividade meio, não haverá incidência do imposto, a qual fica restrita para o caso de os referidos serviços serem realizados por terceiros não vinculados à concessão do crédito (p.ex.: prestador de serviço de análise de riscos). 7. In casu, a instituição bancária recorrente realiza, por conta própria, a análise de risco para o fim de conceder o crédito emergencial, razão pela qual a tarifa de excesso de limite não pode sofrer a incidência do imposto. 8. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial.” (AREsp 669.755/RJ, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2018, DJe 22/08/2018)

³⁰⁴ “[...] 1. Consolidou-se no âmbito da 1a. Seção o entendimento de que não incide o ISS sobre os serviços de atividade-meio indispensáveis ao alcance da atividade-fim, prestados pelas companhias telefônicas. Precedentes: AgRg no REsp. 1.331.306/AM, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, DJe 6.9.2013; REsp. 883.254/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 28.2.2008. 2. Especificamente sobre os serviços discutidos nos presentes autos, quais sejam, serviços congêneres aos serviços de expediente e secretaria em geral, ambas as Turmas da 1a. Seção também já reconheceram que são consideradas atividade-meio, não se sujeitando a cobrança da exação em comento. Precedentes: AgRg no REsp. 1.192.020/MG, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 27.10.2010; EDcl no REsp. 883.254/MG, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJe 23.6.2008. 3. Dessa forma, observa-se que o entendimento firmado pelo Tribunal de origem está em consonância com o desta Corte, o que faz incidir o veto da Súmula 83/STJ. 4. Agravo Interno do Ente Municipal a que se nega provimento. (AgInt no AgRg no AREsp 478.476/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/02/2018, DJe 12/03/2018)

Assim, para que possa haver válida instituição e cobrança de ISS, deve-se ter, da perspectiva de sua materialidade, a ocorrência de um fato que constitua uma prestação de serviço tributável, assim entendida como aquela que, prevista na lista anexa da Lei Complementar – hoje, a Lei Complementar 116/2003 – constitua uma obrigação de fazer, ou seja, um esforço humano em proveito de outro com o objetivo de criar uma determinada utilidade e com conteúdo econômico, destacando-se, aqui a impossibilidade de tributação das chamadas *atividades-meio*, que não possuam conteúdo econômico ou não representem uma prestação para produção de utilidade em favor de outro.

Outro aspecto do conceito constitucional de serviços e sua regulamentação pela lei complementar a ser destacado é o da sua incidência sobre serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante permissão ou concessão, com o pagamento de tarifas, a que se refere o art. 1º, § 3º da LC 116/2003. Parte da doutrina entende ser critério constitucional de incidência do imposto que a prestação de serviços se dê *em regime de direito privado* ou *não decorra da prestação de serviços públicos*, de sorte que o dispositivo da legislação complementar seria inconstitucional. Para Aires Fernandino Barreto e Cléber Giardino, o serviço público é *intributável*, porque somente pode ser objeto de cobrança de taxas:

Independente de quem o exercite, o serviço público é sempre intributável pelo ISS (de resto, por qualquer imposto), dado não se incluir, na esfera constitucional de competência impositiva (relativa a *impostos*) da União, Estados e Municípios, a faculdade de instituição dessa espécie tributária sobre situação expressiva da atividade ou atuação estatal que, no nosso sistema, só pode render ensejo à cobrança de tributo ‘taxa’ (GIARDINO; BARRETO, 1992, grifos nossos).

Betina Treiger Grupenmacher entende também pela impossibilidade de serviços públicos serem objeto de tributação por meio de ISS. Para a Autora, ainda que estejam submetidos a regime de concessão e permissão, permanecem submetidos a regime de direito público, incompatível, em sua visão, com a instituição e cobrança do ISS:

A inserção, pelo legislador, de serviços públicos por natureza de serviços tributáveis por via do ISS é juridicamente inadmissível em algumas hipóteses, pois, por inferência da disciplina constitucional do imposto, em regra, **o ISS só pode incidir sobre prestações de serviços desempenhadas em regime de Direito Privado, norteados pelos princípios da livre concorrência, da autonomia de vontade e da igualdade das partes contratantes**, dos quais decorrem ampla liberdade na fixação de preços e condições para a prestação da utilidade ou comodidade, objeto da mesma. (GRUPENMACHER, 2005, p. 654)

A discussão doutrinária a respeito da possibilidade de o ISS ser instituído sobre a prestação de “serviços públicos”, guarda relação com as discussões afetas à imunidade recíproca, à natureza jurídica das tarifas – se de taxa ou preço – e à existência ou não de uma “atividade econômica” na prestação do serviço público, que são objeto de discussões em tópicos próprios desse estudo (Capítulo 2, itens 2.1.2 e 2.3.1 e Capítulo 3, item 3.2.1.3).

Quanto a esses pontos, destacamos neste trabalho, com a devida vênia, nosso entendimento no sentido de que as remunerações decorrentes da cobrança de tarifas pela prestação de serviços públicos em regime de concessão e permissão estão potencialmente submetidas à tributação, por decorrerem de exercício de atividade econômica; por serem precificáveis nas tarifas cobradas – as quais submetem-se a regime jurídico distinto das taxas - e por não estarem submetidas à imunidade recíproca.

Parece-nos, inclusive, irrelevante eventual distinção entre “Direito Público” e “Direito Privado” para fins de delimitação da esfera de tributação dos tributos. O regime jurídico a ser avaliado é aquele previsto na legislação aplicável, independentemente da classificação científica ou doutrinária que lhe seja dada, como pudemos afirmar no item 1.3 do Capítulo 1 deste estudo.

3.2.2.3.2 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação (ICMS)

A Constituição Federal, em seu art. 155, inciso II, outorga aos Estados e Distrito Federal competência para instituição de imposto sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

A materialidade possível do imposto compreende tanto a circulação de mercadorias quanto a prestação de serviços de comunicação e transporte. Assim, para os serviços de comunicação e transporte definidos como públicos e objetos de prestação por meio de concessões e permissões, poderá haver incidência do ICMS-Serviços, conforme a legislação estadual do local de sua prestação. Também a distribuição de energia elétrica – uma das etapas necessárias à prestação do serviço de energia elétrica – está sujeita à

incidência ICMS-Mercadorias.³⁰⁵ Todas essas atividades podem vir a ser definidas pelo direito positivo como serviços públicos e submetidas a regime de concessão ou permissão, de modo que as suas receitas – provenientes da cobrança de tarifas – estarão, nesses casos, sujeitas à incidência de ICMS conforme seu enquadramento à definição material da legislação estadual.³⁰⁶

De acordo com disposição do art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, o ICMS poderá ser seletivo, “em função da essencialidade das mercadorias e serviços”. O texto constitucional não define os conceitos de seletividade e essencialidade, de sorte que há discussões a respeito de sua extensão. Debate-se, também, se a previsão constitucional consiste em uma determinação ou mera faculdade a ser atendida pelo órgão legislativo.³⁰⁷

Não será objeto deste trabalho tratar o tema em toda a sua profundidade.³⁰⁸ Contudo, assumido um conceito pressuposto de essencialidade na outorga de competência pela CF para instituição do ICMS, parece-nos que será adequado afirmar que os serviços públicos poderão ser qualificados como tais. A atribuição de sua titularidade ao Estado tem como objetivo atender a necessidades eleitas pelo direito como de interesse público,

³⁰⁵ A tarifa de energia elétrica remunera o “bem” energia, mas o art. 21, XI, *b*, define como sendo de competência da União “os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos”.

³⁰⁶ Exemplificativamente, esse é o caso dos serviços já definidos como públicos de telecomunicação (art. 21, IX), relacionados à geração, transmissão e distribuição de energia elétrica (art. 21, XII, “b”) e de transporte rodoviário interestadual de passageiros (art. 21, XII, “b”), todos de titularidade da União. Como se vê, essas hipóteses não esgotam a amplitude dos conceitos de serviços de comunicação e transporte ou das vendas de mercadorias que possam integrar processos de prestação de serviços públicos. Mas já se enquadram, desde logo, à sua previsão como serviços públicos.

³⁰⁷ A respeito dessa discussão, destacamos relevante posicionamento de Roque Antonio Carrazza, para quem a Constituição não confere faculdades, mas sim deveres às Pessoas Políticas, devendo o dispositivo em questão ser entendido como um dever de cumprimento da seletividade pelo legislador. De acordo com o Autor, “as alíquotas do ICMS deverão variar, para mais ou para menos, em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços. [...] Em exemplário armado ao propósito, a comercialização dos ‘gêneros de primeira necessidade’ deverá ser menos gravada, por meio de ICMS, que os ‘supérfluos’. O atual ICMS, pelo contrário, deve ser um instrumento de extrafiscalidade, porquanto, a teor do art. 155, §2º, III da CF, ‘poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços’. Convém, salientarmos, desde logo que, este singelo ‘poderá’ equivale, na verdade, a um peremptório ‘deverá’. Não se está aí, diante de uma mera faculdade do legislador, mas de uma norma cogente, de observância obrigatória. Ademais, quando a Constituição confere a uma pessoa política um ‘poder’, ela, ipso facto, lhe impõe um ‘dever’. É por isso que se costuma falar que as pessoas políticas têm poderes deveres (Celso Antônio Bandeira de Mello)” (CARRAZZA, 2006b, p. 374-375).

³⁰⁸ Nesse sentido, pertinentes as palavras de Suzana Soares Melo: “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” (MELO, 2014, p. 240).

relacionadas com princípios e valores constitucionais e com o atendimento a direitos e garantias fundamentais previstos na CF.³⁰⁹

Já no que diz respeito à facultatividade ou obrigatoriedade de atendimento ao princípio pelo legislador constitucional, o tema é objeto de recurso no STF, com repercussão geral reconhecida em 12/06/2014³¹⁰, ainda não julgado³¹¹. O processo discute a constitucionalidade de legislação do Estado de Santa Catarina que fixou alíquota do imposto em 25% para o fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, percentual superior ao patamar estabelecido para as operações em geral, de 17%.

Apesar da ausência de manifestação definitiva e vinculante do STF, há manifestações em instâncias inferiores que reconhecem a inconstitucionalidade da não observância da seletividade para serviços essenciais – como parecem ser, de fato, os serviços públicos. Nesse sentido, destacamos acórdão do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que declarou a inconstitucionalidade do art. 14, VI, b, da Lei 2.657/96, que fixou em 25% a alíquota de ICMS sobre operações com energia elétrica, com fundamento nos princípios da seletividade e da essencialidade, cuja ementa transcrevemos a seguir:

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA. ART. 14, VI, “B”, DA LEI Nº 2.657/96, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, COM A NOVA REDAÇÃO DADA PELA LEI 4.683/2005, QUE FIXA EM 25% (VINTE E CINCO POR CENTO) A ALÍQUOTA MÁXIMA DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES COM ENERGIA ELÉTRICA. ANTERIOR DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, VI, ITEM 2 E VIII, ITEM 7, DO DECRETO ESTADUAL Nº 27.427/2000, REGULAMENTADOR DAQUELA LEI, NA ARGÜIÇÃO Nº 27/2005 JULGADA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DESTA EG. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. LEI IMPUGNADA QUE ADOTA IDÊNTICOS

³⁰⁹ Como destacam Alessandra Nishinari de Mello e Silvio José Gazzaneo Junior, não há uma definição constitucional a respeito da forma por meio da qual deverá ser implementada a seletividade. A instituição de alíquotas diferenciadas é técnica mais comum de aplicação desse princípio, mas o legislador não está adstrito a ela (MELLO; GAZZANEO JÚNIOR, 2015).

³¹⁰ “IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ENERGIA ELÉTRICA – SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO – SELETIVIDADE – ALÍQUOTA VARIÁVEL – ARTIGOS 150, INCISO II, E 155, § 2º, INCISO III, DA CARTA FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à constitucionalidade de norma estadual mediante a qual foi prevista a alíquota de 25% alusiva ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços incidente no fornecimento de energia elétrica e nos serviços de telecomunicação, em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral – 17%.” (RE 714139 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 12/06/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-188 DIVULG 25-09-2014 PUBLIC 26-09-2014).

³¹¹ Última consulta realizada ao andamento do processo no endereço eletrônico do Supremo Tribunal Federal: 11/01/2020.

FUNDAMENTOS DO DECRETO, VIOLANDO OS PRINCÍPIOS DA SELETIVIDADE E DA ESSENCIALIDADE ASSEGURADOS NO ART. 155, § 2º, DA CARTA MAGNA DE 1988. PROCEDÊNCIA DA ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14, VI, “B”, DA LEI 2.657/96, DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. DECISÃO UNÂNIME.³¹²

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal, por sua vez, entendeu ser a definição do que é essencial ou seletivo matéria que foge do âmbito de apreciação do Poder Judiciário, por referir-se à competência exclusiva do Poder Legislativo. A decisão foi assim ementada:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ALÍQUOTA. PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE. INTERVENÇÃO INDEVIDA DO JUDICIÁRIO. **A definição da alíquota do ICMS para cada mercadoria e serviço faz parte da competência exclusiva do legislador** do Distrito Federal, que, em princípio, não pode ser substituída por uma decisão do Poder Judiciário, sob pena de afronta ao princípio constitucional da independência e harmonia entre os Poderes. A jurisprudência se firmou no sentido da impossibilidade de alteração de alíquota do ICMS incidente sobre o fornecimento de energia elétrica, com fundamento no princípio da seletividade em função da essencialidade.³¹³

Portanto, até que seja definido pelo STF no *leading case* destacado (RE 714.139/RG), permanecerá indefinida, para a jurisprudência, a necessidade de haver ou não submissão das receitas de cobrança de tarifas decorrentes da prestação de serviços públicos que se enquadrem à regra-matriz de incidência do ICMS ao princípio da seletividade e a possibilidade de o Poder Judiciário realizar controle dessa decisão.

Contudo, reiteramos aqui o entendimento de que há verdadeira compatibilidade entre o conceito de *essencialidade* e o de *serviço público*. Caso venha a ser afirmada a obrigatoriedade da atenção ao princípio da seletividade pelo legislador ordinário, teremos que este, ao instituir a incidência de ICMS sobre atividades qualificadas como serviços públicos, deverá ocupar-se em conferir-lhes alíquotas menos gravosas do que aquelas previstas para outras atividades assim ditas *não essenciais*.

³¹² TJRJ. Órgão Especial. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0029716-92.2008.8.19.0000. Des. José Mota Filho. Julgado em 20/10/2008.

³¹³ Acórdão 1059492, 20160111189300APC, Relator: ESDRAS NEVES, 6ª TURMA CÍVEL, data de julgamento: 8/11/2017, publicado no DJE: 14/11/2017.

3.2.2.4 Enquadramento dos fatos decorrentes do desenvolvimento da atividade econômica por concessionárias e permissionárias ao critério material das normas de competência tributária

Como visto no Capítulo 1, a celebração de contrato de concessão ou de adesão de serviços públicos implica para a concessionária o direito a explorar economicamente a prestação de um serviço público, de titularidade estatal, cobrando dos seus usuários tarifa pela sua utilização. Além do direito de explorar a prestação do serviço público, o contrato poderá prever, também, o direito de uso de bens públicos necessários ao desenvolvimento da atividade e a exploração de outras atividades econômicas conexas.

No caso das concessões de serviços públicos precedidas de obras públicas, a situação é a mesma: há um direito de explorar um serviço público, com a peculiaridade de que será realizado, primeiro, construção ou modificação de bem público que constituirá *atividade-meio* da prestação do serviço público. A concessão é do serviço público desenvolvido após a conclusão da obra, mas a remuneração do concessionário e a busca do equilíbrio econômico-financeiro do contrato deverá considerar o investimento inicialmente realizado na obra/construção e, ainda, no transcurso do contrato, com relação à manutenção e conservação do bem público ou reversível.

A Lei 8.987/1995 autoriza³¹⁴ que o poder concedente preveja, em favor da concessionária no edital de licitação, a exploração de outras fontes de “receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados”. Trata-se de autorização para que a concessionária desenvolva outras atividades ou serviços conexos ao serviço público contratado ou relacionados aos bens afetados à prestação, contanto que isso tenha sido previsto no contrato, em conformidade com o edital de licitação. A lei, ao autorizar o desenvolvimento de outras atividades econômicas além da prestação do serviço para a qual foi contratada, objetiva possibilitar que na formação do equilíbrio financeiro do contrato o benefício econômico esperado para o concessionário tenha menor dependência das tarifas cobradas e, assim, seja favorecida a modicidade tarifária. Exemplo da exploração de fontes acessórias de receitas é a utilização de espaço cedido pelo Poder

³¹⁴ Art. 11 da Lei 8.987/1995: “Art. 11. No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas, observado o disposto no art. 17 desta Lei. Parágrafo único. As fontes de receita previstas neste artigo serão obrigatoriamente consideradas para a aferição do inicial equilíbrio econômico-financeiro do contrato”.

Público ao concessionário para a veiculação de anúncios publicitários. Nesse caso, não há serviço público, mas apenas a exploração econômica de um bem de titularidade do Estado por meio de cessão do direito de uso.

Há também outra forma de ingresso prevista na Lei 8.987/1995 em razão da concessão ou permissão da prestação do serviço. É previsto o direito à indenização do concessionário ao final do contrato por investimentos em bens reversíveis não amortizados ou depreciados. O direito à indenização é complementado, ainda, pelo caráter contratual dessas figuras, que confere ao poder concedente dever de agir pela preservação do equilíbrio econômico financeiro do contrato e de cumprir com as obrigações assumidas. E o descumprimento de obrigação contratual que cause dano a direito do concessionário/permissionário gera, como consequência, direito do concessionário/permissionário de ser indenizado pelo prejuízo patrimonial experimentado ou pelo lucro que deixou de auferir.

Passaremos a tratar, nos subtópicos seguintes, da adequação dos fatos econômicos decorrentes do contrato de concessão e permissão aqui citados e as materialidades possíveis dos tributos incidentes sobre a receita, a renda e a prestação de serviços das pessoas jurídicas, conforme as premissas traçadas até aqui.

3.2.2.4.1 Tarifas: receita decorrente da prestação de serviço público objeto da concessão ou permissão

Como regra, a Lei 8.987/1995 prevê que a remuneração do concessionário se dá por meio de cobrança de tarifas. Portanto, é numa relação direta com o consumidor do serviço público que se dá a sua contraprestação. Apesar disso, o regime tarifário não se submete à liberalidade de estipulação de preço pelo concessionário/permissionário. É objeto de tratamento legal específico pela Lei 8.987/1995, que atende a disposição constitucional expressa nesse sentido.³¹⁵

A tarifa não é tributo. Deve ser definida como preço pago pelo usuário do serviço, decorrente de relação jurídica estabelecida entre esse e a concessionária ou permissionária. Possui regulamento legal próprio que não permite confundi-la com outros preços pagos por usuários como contraprestação por atividades submetidas a regras gerais de direito privado. Em atenção a preceito constitucional (art. 175, parágrafo único da

³¹⁵ Art. 175, parágrafo único, inciso III da CF; Capítulo IV da Lei 8.987/1995 (artigos 8º a 13).

Constituição Federal), a Lei 8.987/1995³¹⁶ previu a chamada *política tarifária*, que vincula a tarifa ao preço da proposta vencedora da licitação, apenas podendo ser modificada conforme as regras de revisão previstas em lei, no edital de licitação e no contrato – o que inclui a necessidade de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato.

A tarifa compõe a receita fundamental da concessionária e da permissionária de serviço público e decorre diretamente da execução do serviço público em favor do usuário. O fato que faz nascer a obrigação de um usuário de pagar uma tarifa é a prestação de um serviço público de que é beneficiário, de modo que os custos e investimentos necessários à prestação – tal como a obra pública e as atividades de manutenção dos bens públicos – compõem o preço a ser cobrado como custo da prestação, sem que sejam considerados, eles mesmos, serviços públicos.

A tarifa cobrada do usuário constitui, então, remuneração do serviço público prestado em favor do usuário. Esses valores constituem receita própria da concessionária, e não da entidade estatal que titulariza o serviço público, integrando de forma definitiva o patrimônio da concessionária de serviço público. Compõem, por isso, possível receita tributável das concessionárias e permissionárias, por meio de tributos cuja materialidade possível é a receita ou faturamento – contribuições sobre a receita – e cuja materialidade é o lucro – contribuição sobre o lucro e imposto sobre a renda –, devendo integrar – caso atendidos os requisitos legais – sua apuração.

A tarifa será objeto, também, de incidência de tributo sobre a receita decorrente da prestação de serviços ou circulação de mercadorias, caso a atividade seja desenvolvida pela concessionária/permissionária ao conceito constitucional de serviço tributável e, ainda, possua previsão na lista anexa à Lei Complementar – para o ISS – ou constitua serviço de comunicação³¹⁷, de transporte interestadual ou intermunicipal ou etapa da prestação de serviço de energia elétrica – distribuição – para o ICMS – e, ainda, tenha sido prevista sua incidência pela lei municipal ou estadual correspondente.

Por decorrer da cobrança de preço pela prestação de serviços públicos, haverá na legislação que define o serviço objeto da outorga e, também, no contrato de concessão/permissão e no edital/concorrência que o precede elementos decisivos da delimitação da materialidade do fato a ser tributado.

³¹⁶ Em especial: arts. 9º, 11 e 13. Tema foi tratado no tópico 2.3.5.1 *As tarifas*, do Capítulo 2 deste trabalho.

³¹⁷ Reitere-se que não é objeto deste trabalho a prestação de serviços permitidos ou concedidos submetidos a regimes legais outros que não a Lei 8.987/1995. Portanto, as conclusões dele decorrentes apenas poderão ser estendidas a esses outros regimes se e quando compatíveis com o regime próprio de cada um deles, como é o caso da Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/1997).

Para o caso do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), a descrição material específica do serviço deverá ter sido prevista em lei – na definição do serviço público – e no contrato de prestação de serviços entre a concessionária e o poder concedente e deverá ser considerada na identificação do enquadramento material à hipótese normativa de incidência. Desse modo, o serviço descrito desde a Constituição Federal – para o caso de atividades definidas como serviços públicos já na CF –, na legislação que estabelece o dever de sua prestação e no contrato de adesão/permissão deverá enquadrar-se à descrição normativa prevista na Lei Complementar 116/2003 e na legislação municipal para que possa vir a ser objeto de tributação – se e na medida em que efetivamente prestado. Além disso, destacamos em tópico próprio deste capítulo (3.2.2.3.1) que atividades-meio da prestação de serviços públicos não poderão ser objeto de incidência tributária, o que inclui as obras públicas e demais atividades acessórias realizadas com o intuito de viabilizar a prestação do serviço público, ou seja, a utilidade a ser produzida em favor do usuário.

Para o caso do ICMS, caso a definição do serviço público se amolde a uma de suas materialidades, haverá cumprimento dos critérios de competência para instituição e cobrança do imposto sobre as receitas decorrentes dessas atividades. Há elementos para se defender, ainda, a necessária atenção à seletividade, de modo que a tributação sobre eles seja comparativamente menos gravosa do que a incidente sobre serviços supérfluos ou, ainda, aqueles que não constituam atividades tidas como de interesse público.

Para o caso de tributo incidente sobre a receita, serão receitas *operacionais* – decorrentes da atividade normal da concessionária/permissionária – aquelas decorrentes das tarifas pagas em decorrência da exploração das atividades previstas no contrato de adesão/permissão, sendo regularmente submetidas à tributação conforme o regime legal aplicável.

3.2.2.4.2 Fontes alternativas de receitas

Tal como se dá com as tarifas, as receitas obtidas pela exploração de outras atividades acessórias à prestação do serviço público constituem receita própria da concessionária, e não da entidade estatal que realiza a concessão do serviço público, integrando de forma definitiva o patrimônio da concessionária ou permissionária de serviço público.

Com relação às contribuições incidentes sobre receita ou faturamento, há o preenchimento dos requisitos constitucionais para instituição de tributação – ingresso de recursos no patrimônio da pessoa jurídica; vinculados ao exercício de atividade empresarial; como decorrência de contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como a cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos; de forma definitiva e conforme mensuração instantânea, independentemente dos custos incorridos para serem auferidas. Todos esses requisitos poderão ser identificados na exploração de receitas acessórias. Decorrerão do exercício de atividade econômica normal da pessoa jurídica, objeto do contrato de concessão ou permissão do serviço público.³¹⁸ Podem ser fruto da prestação de serviços ou da exploração econômica do direito de uso de bens públicos ou reversíveis, ambas hipóteses de incidência possível desses tributos da perspectiva constitucional.

A receita estará submetida, ainda, à potencial incidência de ISS, caso constitua serviço tributável³¹⁹, e de ICMS, caso decorra de prestação de serviço tributável ou de circulação de mercadorias.

As fontes alternativas de receitas relacionadas à concessão e à permissão de serviços públicos decorrem de exercício de atividade econômica em sentido estrito e não da prestação de serviços públicos. Consequentemente, a elas não se aplicam as observações realizadas acerca (i) da discussão a respeito da possibilidade de sua tributação da perspectiva da imunidade recíproca; (ii) da necessária previsão legal de sua definição material, na norma de competência administrativa que define o serviço público e determina sua execução pelo Poder Público e, ainda, (iii) da aplicação do princípio da seletividade à cobrança de ICMS.

A respeito do primeiro aspecto (imunidade recíproca), decorre do fato de não haver, nas fontes alternativas de receita, preenchimento de requisito relacionado à prestação de serviço público, essencial para a discussão do tema para entidades que não

³¹⁸ Em artigo sobre os limites da terceirização por concessionárias de serviços públicos, Maria Sylvia Zanella Di Pietro bem esclarece essa diferença: “Nem sempre a atividade inerente ao objeto do contrato coincide com a atividade fim da empresa tomadora (no caso, a concessionária de serviço público). Por exemplo: se o contrato de concessão atribuir, expressamente, à concessionária um rol de atividades inerentes, complementares ou acessórias, todas elas fazem parte do serviço concedido à concessionária. Mas esta pode não ter em seu estatuto social a previsão de todas as atividades delegadas pelo contrato de concessão” (PIETRO, 2016, p. 1).

³¹⁹ Reitere-se que não é objeto deste trabalho a prestação de serviços permitidos ou concedidos submetidos a regimes legais outros que não a Lei 8.987/1995. Portanto, as conclusões dele decorrentes apenas poderão ser estendidas a esses outros regimes se e quando compatíveis com o regime próprio de cada um deles, como é o caso da Lei Geral de Telecomunicações (Lei 9.472/1997).

componham a Administração Pública Direta. Quanto ao segundo (necessária delimitação legislativa da matéria), temos que não há definição normativa da atividade como serviço público, em norma de competência que determina sua promoção pelo Estado, mas a delimitação da atividade deverá ter sido objeto do contrato de concessão/adesão. Por fim, acerca da seletividade do ICMS, não há falar em essencialidade decorrente fato de a hipótese constituir prestação de um serviço público, mas nada impede que possa ser caracterizado como bem/serviço essencial em razão de outros aspectos de sua própria natureza.

3.2.2.4.3 Recebimento de indenizações do poder concedente

Como já afirmado neste trabalho, o contrato de concessão ou de adesão de serviços públicos garante ao particular o direito de exploração econômica do serviço público, considerada uma determinada equação econômico-financeira inicialmente prevista. Fatos que impliquem modificação dessa equação, tais como a alteração contratual e a extinção do contrato, decorrentes ou não da prática de atos ilícitos pela Administração³²⁰ poderão afetar o direito contratual de exploração econômica daquele ativo, ensejando a realização de medidas tendentes à recomposição do reequilíbrio, ou, a depender do caso, a indenização pelas receitas e ganhos que o particular deixou de auferir ou pelos prejuízos patrimoniais sofridos.³²¹

Como afirmado no tópico dedicado às indenizações (Capítulo 2, item 2.3.3), há previsão expressa na Lei 8.987/1995 de indenizações devidas ao concessionário pela extinção do contrato de concessão. Mas o direito de indenização decorre, ainda, da natureza contratual da relação travada entre o concessionário ou permissionário e o poder concedente, de sorte que há direito à reparação por dano relacionado a descumprimento contratual pelo poder concedente, ainda que por razões de interesse público.

Portanto, há que se analisar o tema das indenizações recebidas por concessionárias e permissionárias considerando-se os fatos que lhes dão causa, isto é, o dano que visam compensar. De um lado, há a indenização fixada para fazer frente a receitas que a concessionária ou permissionária deixou de auferir por situação para a qual haja responsabilidade do Estado, tal como ocorre nos casos de extinção contratual da

³²⁰ Assim entendidos como ações ou omissões dolosas ou culposas atentatórias contra as disposições contratuais ou mesmo contra o regime jurídico vigente.

³²¹ Foge do objeto deste trabalho a análise dos requisitos e critérios para identificar a extensão desses danos no caso concreto.

concessão antes do advento de termo contratual extintivo³²². De outro, a indenização para recomposição de patrimônio da concessionária ou permissionária, tal como nos casos de recomposição de investimentos realizados em bens reversíveis pela concessionária ou permissionária ainda não depreciados ou amortizados. No primeiro caso, o concessionário será indenizado pelas receitas que deixou de auferir, e para as quais havia legítima expectativa de percepção de acordo com a equação econômico-financeira do contrato. No segundo, por custos e investimentos havidos para a realização do objeto da contratação que não puderam ser recompostos antes do encerramento definitivo da exploração do serviço e de suas receitas acessórias.³²³

Cumprir verificar, nesse sentido, se essas indenizações constituirão fatos potencialmente submetidos à tributação. Consideradas as normas de competência constitucional, deverá ser, então, analisado se tais indenizações comporão: receita ou faturamento tributável e, ainda, lucro tributável.³²⁴

Para análise do enquadramento aos critérios materiais de tributação sobre a receita e sobre a renda, adotaremos divisão entre as indenizações decorrentes de *lucros cessantes* e de *danos emergentes*, de que se valem doutrina e jurisprudência. A distinção visa a melhor identificar se há na causa do pagamento da indenização uma perda de patrimônio ou a frustração de um direito de desenvolver certas atividades. Mostra-se, portanto, útil à compreensão do problema das indenizações recebidas por concessionárias e permissionárias apresentadas neste tópico.

a) Tratamento tributário das indenizações por lucros cessantes e danos emergentes

As indenizações que visam a recompor valores que deixaram de ser auferidos em decorrência de impossibilidade de exploração econômica de bens materiais/serviços objeto da lesão realizada são usualmente denominadas *indenizações por lucros cessantes*. Relacionam-se à previsão dos arts. 402 e 403 do Código Civil, que prevê

³²² Situação não aplicável, como regra, às *permissionárias de serviços públicos*. Sobre a *precariedade* da relação jurídica travada entre o poder concedente e as permissionárias, ver item 2.2.1.2.2 do Capítulo 2.

³²³ A divisão realizada é apenas para facilitar o estudo de cada uma delas, dado que todas as situações poderão ser concomitantemente verificadas no caso concreto.

³²⁴ Quanto aos tributos incidentes sobre *prestação de serviços* ou *circulação de mercadorias*, temos, como visto em tópico próprio (3.2.2.3), a necessária realização de uma atividade material de *prestar serviço* ou *promover a circulação de mercadoria*, incompatível com a hipótese de indenização, decorrente apenas e tão somente do fato *sofrer um dano*.

o direito à reposição de danos relativos àquele que o sofre do que “razoavelmente deixou de lucrar”.³²⁵

Já as indenizações que têm por objetivo repor perdas patrimoniais, fazendo com que o patrimônio retorne ao estado anterior à ocorrência do dano, são denominadas *indenizações por danos emergentes* e referem-se também às disposições dos arts. 402 a 404 do Código Civil, com relação à previsão de responsabilidade por perdas e danos daquele que o causa por aquilo que *efetivamente perdeu*, acrescidos de juros e correção monetária, além de custas e honorários decorrentes da ação judicial em que se dá seu reconhecimento.^{326 327}

A incidência possível de tributos sobre a renda decorrente do pagamento de indenização por lucros cessantes é a que mais atenção recebeu da doutrina e jurisprudência. Entenderam, dentre outros, Hugo de Brito Machado (2000); James Marins (2000); Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Santos (2000); Natanael Martins e Ana Paula Bonini Tararam (2000) e Mary Elbe Queiroz (2000) que os lucros cessantes constituem riqueza nova, estando, assim, sujeitos à tributação por meio de tributos incidentes sobre a renda. A posição de Mary Elbe Queiroz bem expressa essa perspectiva. De acordo com a Autora, deve-se considerar que aqueles ganhos teriam sido auferidos caso não houvesse o fato lesivo, razão pela qual deve este ser abstraído, com regular incidência de tributação da renda de que decorre:

³²⁵ “Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

Art. 403. Ainda que a inexecução resulte de dolo do devedor, as perdas e danos só incluem os prejuízos efetivos e os lucros cessantes por efeito dela direto e imediato, sem prejuízo do disposto na lei processual.”

³²⁶ “Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.”

³²⁷ “A divisão entre danos patrimoniais e morais, também, é clássica na doutrina civilista; varia apenas o nome atribuído a cada uma dessas categorias. Encontramos como sinônimo de dano patrimonial a expressão dano material, enquanto a expressão dano moral tem, nas expressões dano imaterial ou dano extrapatrimonial, sinônimos. Usamos todas essas expressões sem nos preocupar em apontar qual representaria melhor cada categoria em questão – ressalte-se que trabalhamos com o conceito amplo de patrimônio, ou *patrimônio jurídico*, que engloba bens e direitos tanto materiais quanto imateriais de um ser. Conforme vimos, o dano material é aquele que revela uma lesão aos bens e direitos economicamente mensuráveis de seu titular. Essa categoria pode, ainda, ser subdividida em dois grupos: *danos emergentes* – prejuízo concretamente verificado pelo lesado – *lucros cessantes* – o que o lesado deixou de ganhar, auferir, lucrar, enfim, perceber economicamente em virtude do dano. Um e outro, sobre poderem decorrer de um mesmo fato, devem ser provados para legitimar as respectivas reparações, que terão lugar quanto presente o *nexo de causalidade* (terceiro elemento da *responsabilidade civil*) e estarão limitadas ao que for considerado como a *extensão do dano* – critério esse legalmente estabelecido” (BELLUCCI, 2008, p. 130).

Os lucros cessantes, sem quaisquer dúvidas, caracterizam-se como riqueza nova, ‘acréscimos patrimoniais’, uma vez que são lucros certos e prováveis que a pessoa iria auferir e deixou de ganhar em decorrência do ato lesivo. Abstraindo-se a ocorrência do ato lesivo, caso esses ganhos tivessem sido auferidos na época própria, teria ocorrido, ou não, a incidência do IR de acordo com a respectiva natureza.

Em consequência, quando se tratar de indenização por lucros cessantes deverá ser adotado o mesmo tratamento tributário àquele que seria dado caso não tivesse havido o dano. Ocorrerá a incidência, ou não, de conformidade com a previsão legal prevista para a espécie. Caso se tratasse originalmente de ‘renda’ ou de ‘provento’ tributável, por exemplo, salários, rendimentos de autônomos etc., que a vítima deixou de perceber em decorrência do ato lesivo, haverá incidência do imposto (QUEIROZ, 2000, p. 269, grifos nossos).

Sob essa visão, as indenizações pagas pelo poder concedente ao particular para compensar receitas que a concessionária ou permissionária deixou de auferir por situação para a qual haja responsabilidade do Estado estariam submetidas aos pressupostos constitucionais da tributação da renda, porque comporiam acréscimo patrimonial. Sob essa lógica, seriam tributáveis, também, por meio de tributos incidentes sobre a receita, já que haveria, aqui, ingresso que acresce o patrimônio das concessionárias e permissionárias de forma definitiva como *riqueza nova*.

Registramos, neste ponto, a posição divergente de Roque Antonio Carrazza. Para o Autor, por ser a indenização forma de recomposição de perda, de prejuízo, não haveria falar em riqueza nova ou enriquecimento, nem mesmo nos casos de lucros cessantes. Em suas palavras, há nas indenizações *compensação, jamais elevação patrimonial*:

A reparação dos danos envolve a ideia de restabelecimento do *status quo ante* do lesado, por meio da restituição *in natura* do prejuízo por ele experimentado. Não raro, porém, tal restituição é inviável, hipótese em que o Direito impõe ao lesante o dever de entregar ao lesado quantia equivalente ao bem jurídico que violou. [...] A indenização não traz à sirga aumento da riqueza econômica do contemplado. É a substituição da perda sofrida por seu correspondente valor econômico. Nela há compensação; jamais elevação patrimonial (CARRAZZA, 2006a, p. 192).

Sua visão, portanto, é pela impossibilidade de a legislação vir a prever incidência de tributos sobre a renda em qualquer hipótese de indenização - tanto no caso de danos emergentes quanto no caso de lucros cessantes.³²⁸ No mesmo sentido, a posição de Maurício Bellucci, para quem há impossibilidade de tributação tanto de lucros cessantes

³²⁸ “Frise-se que os danos indenizados compreendem tanto os emergentes (prejuízos efetivamente experimentados pelo lesado) como os que impossibilitam o lucro futuro (lucros cessantes)” (CARRAZZA, 2006a, p. 193).

quanto de danos emergentes por meio de imposto sobre a renda, a despeito das opiniões doutrinárias em sentido contrário. Concluiu que o critério material de a hipótese normativa *auferir renda*, para que pudesse dar ensejo à tributação por lucros cessantes, teria que ser substituída por outra, a de *sofrer um dano*, o que seria incompatível com a competência constitucionalmente outorgada para tributação da renda. Afirma, ainda, que os pagamentos dela decorrentes buscam *recompor um patrimônio*, e não lhe acrescer valores novos (BELLUCCI, 2008, p. 157-158).³²⁹

Feitas as devidas ressalvas relacionadas às posições divergentes, prevalece, assim, entendimento de que os lucros cessantes estão aptos a ser objeto de incidência de tributação sobre a renda/lucro.³³⁰

Para tributos incidentes sobre a receita, considerando-se que constitui pressuposto material de tributação a verificação de *riqueza nova* (conforme destacado no item 3.2.2.1.1 deste capítulo), a lógica aplicável ao reconhecimento da incidência de Imposto de Renda e Contribuição sobre o Lucro seria a mesma.

Já as indenizações por danos emergentes, por serem consideradas mera reposição do patrimônio perdido, diminuído, não estariam, de acordo com a doutrina e jurisprudência majoritárias, sujeitas à incidência de tributação sobre a renda. Nesse sentido, conclui Mauricio Bellucci:

³²⁹ “Com base nos conceitos firmados, discordamos daqueles que têm a hipótese de lucro cessante como enquadrada na regra-matriz de incidência do IR. Em primeiro lugar, a discordância ocorre porque não há um *se* a ser considerado na hipótese: há, sim, um fato concreto e atual: o dano – precisamente a frustração da produção dos rendimentos planejados, de modo que não nos parece apropriado sustentar a incidência do IR num jogo de faz de contas. [...] Com base nessas lições, anotamos que a indenização é pela frustração (no sentido de perda da chance) de se auferir renda e, como a indenização deve ser medida pela extensão do dano, nada mais coerente que, após um fato concreto (remuneração percebida até então) se chegue a um fato presumível (remuneração projetada). Assim, seria cumprido por completo o critério da extensão do dano como meio de promover a justa e legítima indenização. Nesse sentido, a indenização aqui se aproxima bastante da indenização dos danos emergentes, por isso devem ter tratamento tributário idêntico [...] o ingresso de um valor recebido a título de indenização por *lucros cessantes*, por sua natureza indenizatória, não é *renda*, mas sim a recomposição de um patrimônio. Eis uma lição clássica da doutrina e da jurisprudência. No caso de lucros cessantes, o patrimônio é patrimônio futuro, que, em condições normais, seria superior àquele existente no presente, mas que, dada a ocorrência de um fato anormal – o dano – não se concretizou” (BELLUCCI, 2008, p. 157-158).

³³⁰ Nesse sentido, também, o entendimento da Receita Federal do Brasil: “ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF EMENTA: INDENIZAÇÃO: DANOS EMERGENTES. LUCROS CESSANTES. Os valores recebidos a título de lucros cessantes, por representarem acréscimo patrimonial, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado de acordo com a tabela progressiva mensal e são considerados como antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual. Não são tributáveis os valores recebidos a título de danos emergentes, os quais não representam acréscimo patrimonial, por ser mera reposição do valor de patrimônio anteriormente existente” (Solução de Consulta 6049 Disit/SRRF06. Publicada em 10/11/2016).

Quanto à não tributação dessa espécie de dano material, a doutrina é unânime e a jurisprudência, pacífica: se houve diminuição parcial ou total de algo que pode ser medido em dinheiro, e se o objetivo da indenização é repor exatamente essa perda para tornar indene o referido patrimônio, não há como sustentar a existência do acréscimo patrimonial exigido para legitimar a tributação do IR. (BELLUCCI, 2008, p. 155)

Não há maior desenvolvimento doutrinário, contudo, a respeito da potencial incidência de tributação sobre a receita sobre verbas que representam indenização para reposição patrimonial (danos emergentes). As discussões parecem encerrar-se no problema da conformação de *renda tributável* das verbas indenizatórias. Mas no caso de reposição patrimonial, seria possível afirmar haver receita tributável, considerando-se requisito de que o ingresso represente *riqueza nova* de quem o recebe? Se considerarmos os pressupostos firmados a respeito da tributação da receita da perspectiva constitucional neste trabalho, parece-nos que não.³³¹

A Receita Federal do Brasil, nos atos interpretativos editados a respeito da tributação federal, reconhece a não incidência de tributação sobre o lucro sobre verbas caracterizadas como decorrentes de indenização por “danos emergentes”. Entende não haver, nesses casos, acréscimo patrimonial. Todavia, o órgão entende pela incidência de tributação sobre a receita nesses casos. Nesse sentido, a Solução de Consulta RFB 65/2013 da 10ª Região Fiscal, transcrita a seguir:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
 EMENTA: AÇÃO INDENIZATÓRIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS. DANOS EMERGENTES. LUCROS CESSANTES. Os valores recebidos judicialmente a título de **indenização, relacionados à recuperação de despesas e/ou custos, não se sujeitam à tributação do IRPJ**, salvo se as despesas e/ou custos objeto dessa indenização tiverem sido computados no Lucro Real do próprio período ou de períodos anteriores ao do recebimento. As importâncias recebidas que excederem àquelas auferidas a título de recuperação de despesas e/ou custos são consideradas receitas novas, sujeitando-se à incidência desse imposto. No caso do recebimento de valores a título de lucros cessantes, a totalidade dessas importâncias deve ser tributada pelo IRPJ. [...]

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep
 EMENTA: AÇÃO INDENIZATÓRIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS. DANOS EMERGENTES. LUCROS CESSANTES. **A integralidade dos valores recebidos judicialmente a título de danos emergentes e de lucros cessantes deverá integrar a**

³³¹ Afirmamos em tópico dedicado aos pressupostos constitucionais à instituição de tributação sobre a receita (3.2.2.1), que para que um valor possa ser assim considerado: (i) deve representar efetivo ingresso de valores na contabilidade da pessoa jurídica; (ii) este ingresso deve constituir **riqueza nova** e se integrar ao patrimônio; (iii) não pode corresponder a valor destinado a repasse a terceiro; (iv) **deve decorrer do exercício normal das atividades econômicas da pessoa jurídica**.

base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep. [...] EMENTA: AÇÃO INDENIZATÓRIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS. DANOS EMERGENTES. LUCROS CESSANTES. A integralidade dos valores recebidos judicialmente a título de danos emergentes e de lucros cessantes deverá integrar a base de cálculo da COFINS (grifos nossos).

O tema da incidência de tributos sobre a renda ou receita sobre indenizações não recebeu atenção do Supremo Tribunal Federal. Apesar de guardar relação direta com os conceitos constitucionais de renda e receita, a Corte tem se limitado a afirmar que há nesses casos, apenas, ofensa reflexa ao texto constitucional ou mesmo impossibilidade de análise do tema por envolver exame de matéria fática.³³²

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, tem admitido ser possível a incidência de tributação sobre a renda e sobre a receita nos casos de indenizações por lucros cessantes, tendo a discussão, quanto ao IRPJ e a CSLL, sido objeto de decisão em sede de recurso repetitivo. Na ocasião, a Corte analisou a natureza de lucros cessantes de juros e correção monetária devidos em razão da repetição de indébito tributário, concluindo que constituiriam lucros cessantes e, portanto, estariam sujeitos à tributação pelas contribuições sobre a renda.³³³ E no caso de contribuições sobre a receita, há

³³² AI 767161 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 25/09/2012; ARE 1145370 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 06/11/2018; RE 1042210 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 17/11/2017; AI 820791 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 17/03/2017; RE 552483 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011.

³³³ “3. Quanto aos juros incidentes na repetição do indébito tributário, inobstante a constatação de se tratarem de juros moratórios, se encontram dentro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dada a sua natureza de lucros cessantes, compondo o lucro operacional da empresa a teor art. 17, do Decreto-lei n. 1.598/77, em cuja redação se espelhou o art. 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, assim como o art. 9º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.381/74 e art. 161, IV do RIR/99, estes últimos explícitos quanto à tributação dos juros de mora em relação às empresas individuais. 4. Por ocasião do julgamento do REsp. n. 1.089.720 - RS (Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2012) este Superior Tribunal de Justiça definiu, especificamente quanto aos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais, que, muito embora se tratem de verbas indenizatórias, possuem a **natureza jurídica de lucros cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo patrimonial** previsto no art. 43, II, do CTN (acréscimo patrimonial a título de proventos de qualquer natureza), razão pela qual é legítima sua tributação pelo Imposto de Renda, salvo a existência de norma isentiva específica ou a constatação de que a verba principal a que se referem os juros é verba isenta ou fora do campo de incidência do IR (tese em que o acessório segue o principal). Precedente: EDcl no REsp. nº 1.089.720 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.02.2013. 5. Conhecida a lição doutrinária de que juros de mora são lucros cessantes: ‘Quando o pagamento consiste em dinheiro, a estimação do dano emergente da inexecução já se acha previamente estabelecida. Não há que fazer a substituição em dinheiro da prestação devida. Falta avaliar os lucros cessantes. O código os determina pelos juros de mora e pelas custas’ (BEVILÁQUA, Clóvis. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado, V. 4, Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1917, p. 221). 6. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008 [...]” (REsp 1138695/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013). Note-se, contudo, que a Corte apenas analisa o tema sob a perspectiva da legislação infraconstitucional.

manifestação da Corte a respeito da possibilidade de incidência de PIS/COFINS³³⁴ – contribuições sobre a receita/faturamento – sobre verbas dessa natureza por se constituir *a mesma lógica* aplicável à tributação sobre a renda³³⁵:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. PIS E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA E DEMAIS ENCARGOS MORATÓRIOS (LUCROS CESSANTES) EM CONTRATOS DE FRANQUIA. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. 1. A Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento em sede de recurso representativo da controvérsia de que os juros moratórios ostentam a natureza jurídica de lucros cessantes. Desse modo, submetem-se, em regra, à tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Precedente representativo da controvérsia: REsp. n. 1.138.695-SC, Primeira Seção, julgado em 22.05.2013. 2. Nessa mesma lógica, tratando-se os juros de mora de lucros cessantes, adentram também a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS na forma do art. 1º, §1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que compreendem "a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica". Quanto aos demais encargos moratórios, existindo notícia nos autos de que já há correção monetária contratualmente prevista para reparar os danos emergentes, à toda evidência também ostentam a mesma natureza de lucros cessantes. 3. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp 1271056/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/09/2013, DJe 11/09/2013).

Em suas decisões, o STJ afirma ser pressuposto da tributação, nesses casos, a circunstância de haver acréscimo patrimonial em razão do pagamento da indenização, de sorte que o raciocínio se aplica, *a contrario sensu* à impossibilidade de tributação de valores decorrentes de indenizações por danos emergentes.³³⁶

Em acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região transcrito a seguir, é expressa posição a respeito da possibilidade ou não de incidência de tributos sobre a renda

³³⁴ Contribuição ao PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

³³⁵ Nesse sentido, a jurisprudência do STJ acerca da possibilidade de incidência de tributação sobre a renda (IRPJ e CSLL) sobre juros de mora e correção monetária decorrentes do inadimplemento de contratos, por ostentarem a mesma natureza de lucros cessantes: REsp 1.685.465/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 3/10/2017, DJe 16/10/2017; AgRg no REsp 1.469.995/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 7/10/2014, DJe 15/10/2014; AgInt no REsp 1679784 / RS, Relator: Francisco Falcão, Data da Publicação: 23/08/2019.

³³⁶ Nesse sentido, decisão monocrática proferida pela Ministra Assusete Magalhães “5. A indenização representada pelos juros moratórios corresponde aos danos emergentes, ou seja, àquilo que o credor perdeu em virtude da mora do devedor. Houve a concreta diminuição do patrimônio do autor, por ter sido privado de perceber o salário, vencimentos ou benefício previdenciário de forma integral, no tempo em que deveriam ter sido adimplidos. **Não há qualquer conotação de riqueza nova, e, portanto, inexistente o fato gerador da tributação pelo imposto de renda.**” (REsp 1.819.577/RS, DJe 02/12/2019).

(IRPJ/CSLL) e sobre a receita (PIS/COFINS) sobre valores decorrentes de lucros cessantes e danos emergentes. A decisão concluiu, nesse caso, que os danos emergentes, além de não constituírem renda tributável – tal como ordinariamente reconhecem a doutrina e a jurisprudência -, não reúnem os pressupostos para incidência de tributação sobre a receita. A decisão foi assim ementada:

INDENIZAÇÃO. SINISTRO. CONTRATO DE SEGURO. DANOS MATERIAIS. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. INCIDÊNCIA APENAS SOBRE LUCROS CESSANTES. DANOS EMERGENTES. AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

A hipótese material de incidência do imposto de renda, prevista no art. 43 do CTN, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, exigindo-se o efetivo acréscimo patrimonial. 2. Por se tratar de mera recomposição de perdas patrimoniais, a doutrina e a jurisprudência têm fixado que a verba indenizatória não integra a base de cálculo deste tributo. 3. Nada obstante, tendo em vista que consoante o art. 43 do CTN, a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, o simples fato de ser denominada indenização não é suficiente para afastar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda. 4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e a doutrina consideram descabida a incidência do imposto de renda sobre as indenizações que se limitam a reconstruir a perda patrimonial ocorrida em virtude do dano (dano emergente), o que não ocorre em relação ao montante destinado a compensar aquilo que se deixou de ganhar (lucros cessantes). **5. Aplicando-se esse raciocínio ao caso concreto, tem-se que apenas os valores que dizem respeito à destruição das máquinas, equipamentos e instalações da fábrica impetrante estão a salvo da incidência do IRPJ, por se tratar de mera reposição de perdas patrimoniais, não constituindo acréscimo patrimonial.** 6. No que concerne à Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) deve ser adotada a mesma sistemática do IRPJ, a teor do art. 57 da Lei 8.981/95, incidindo a exação apenas sobre os lucros cessantes, não abarcando os danos emergentes. **7. Está correta a posição adotada pelo juízo a quo, no sentido de que apenas as verbas relativas ao lucro cessante integram a base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS. Isto porque apenas estas se enquadram no conceito de receita, assim considerada aquela que representa um fator de aumento do patrimônio, o que não abrange os danos emergentes, que representam mera recomposição de perdas patrimoniais.** 8. Para concluir pela inclusão de determinada verba na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, não basta a constatação de que o numerário ingressou na contabilidade da pessoa jurídica, somada ao fato de inexistir dispositivo legal excluindo a verba da base impositiva desses tributos. Impõe-se, na realidade, a análise acerca da natureza do montante, o qual deve se enquadrar no conceito de receita ou faturamento. 9. Remessa necessária e recurso de apelação conhecidos e desprovidos (grifos nossos).³³⁷

³³⁷ TRF-2- REMESSA NECESSÁRIA: 00100296620114025001, Relator: Claudia Neiva, Data de Julgamento: 28/06/2017.

Os tratamentos tributários das indenizações por lucros cessantes e danos emergentes seriam, portanto, distintos, no entender da maior parte da doutrina. Para a indenização por lucros cessantes, prevalece entendimento de conformação dos critérios materiais pressupostos na norma de competência tanto de tributos sobre a renda quanto de tributos sobre a receita. Para a indenização por danos emergentes, há pacíficas doutrina e jurisprudência a respeito de sua não conformação ao conceito constitucional de renda, mas o seu enquadramento como receita tributável, considerados os pressupostos constitucionais, é ainda discutível. Fato é que a doutrina e a jurisprudência pouco se debruçaram sobre o tema, prevalecendo, hoje, o entendimento fazendário de tributação dessas verbas.

Considerados esses pressupostos, temos que na indenização paga pelo poder concedente pela extinção do direito de exploração do serviço público e de fontes acessórias ou complementares, há hipótese de indenização por lucros cessantes, isto é, compensação pelo que a concessionária ou permissionária deixou de perceber com a execução do contrato firmado. Nesse caso, há incidência de tributação sobre a renda/lucro sobre o valor recebido, conforme doutrina e jurisprudência majoritárias. Os valores recebidos a título de indenização por lucros cessantes submetem-se, também, à tributação de tributos sobre a receita ou faturamento.³³⁸

Na indenização paga pelo poder concedente que vise a garantir mera reposição de dano ao patrimônio do concessionário, qualificável como dano emergente, as posições majoritárias da doutrina e jurisprudência são pela não incidência de tributação sobre a renda. Por outro lado, a incidência de tributação sobre a receita, nesses casos, é passível de discussão, dado que não constituem ingressos de receita nova ao patrimônio da concessionária ou permissionária.

No caso da previsão legal contida no art. 36 da Lei 8.987/1995, de indenização pelas parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido, a indenização visa, como regra, a mera reposição do patrimônio da concessionária ou permissionária, relativa aos investimentos realizados que não puderam ser repostos por meio da cobrança de tarifas. Constitui,

³³⁸ Não representam, contudo, receita tributável pelo ISS ou pelo ICMS, já que estes tributos pressupõem a efetiva prestação de um serviço ou circulação de mercadoria.

portanto, indenização por danos emergentes, recebendo o tratamento tributário destacado neste tópico – não incidência de tributação sobre a renda; possibilidade de discussão sobre a incidência de tributação sobre a receita.

Contudo, cumpre ressaltar que é preciso analisar os termos do contrato firmado e a metodologia de cálculo da indenização adotada no caso concreto, para que se possa identificar se há, de fato, apenas e tão somente recomposição de patrimônio, isto é, de hipótese pura de indenização por “danos emergentes”. A seguir, trataremos de discussão travada na Receita Federal do Brasil, em que essa discussão se mostrou relevante.

b) Tributação das indenizações pagas ao Concessionário de serviços públicos – posição da Receita Federal do Brasil expressa na Nota Técnica nº 3/2013 e na SD COSIT nº 22/2013

A Receita Federal tem entendido pela incidência de tributação dos valores recebidos pelas delegatárias a título de indenizações por reversão de bens relativas às amortizações e depreciações dos bens do poder concedente não realizadas.

O tema foi objeto da Nota Técnica nº 3, de 5 de fevereiro de 2013³³⁹, que analisou caso específico de indenização devida a concessionárias de energia elétrica em razão da edição da Medida Provisória nº 579/2012, convertida na Lei nº 12.783/2013, que promoveu a reformulação das concessões de geração e de distribuição de energia elétrica e autorizou as empresas que não estivessem de acordo com as novas regras a encerrarem ali o contrato de concessão.

A norma analisou as repercussões tributárias decorrentes do pagamento, pelo poder concedente, de indenizações relativas a bens reversíveis não amortizados ou depreciados pelas concessionárias do setor que optassem por não se sujeitar à prorrogação das concessões. Considerou, para tanto, que a Lei 9.427/1996, que disciplina o regime de concessões de serviços desse setor, faz referência expressa à responsabilidade da União, na extinção do contrato, de garantir a indenização por bens revertidos ao poder concedente

³³⁹ O inteiro teor da norma não se encontra disponível para consulta pública no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil. Foi disponibilizado à Autora deste trabalho por meio de solicitação formulada perante o Ministério da Economia com base na Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011), Pode ser consultado no endereço eletrônico <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP19.1119.14299.KUVM.

conforme as disposições gerais da Lei 8.987/1995.³⁴⁰ Partindo dessa premissa, tem-se que as conclusões a que chegou a Nota Técnica em questão são relevantes para a verificação do entendimento da Receita Federal do Brasil a respeito do regime tributário das concessões de serviços públicos submetidas ao regime geral da Lei 8.987/1995, e não apenas às concessões de energia elétrica.

Após realizar a observação a respeito da aplicação das disposições relativas às concessões comuns, a norma passa a analisar a metodologia de cálculo das indenizações decorrentes à reversão de bens. Tratando do Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica instituído pela Resolução Aneel nº 444, de 2001, pontua que a depreciação dos bens do ativo das concessionárias de energia elétrica é feita com base no prazo de duração do benefício propiciado pelo investimento, de forma independente de fatores como a recuperação do investimento necessário para a sua aquisição ou construção e o auferimento de receitas ou lucros esperados com o investimento:

30. Conforme se observa, nos termos das normas contábeis expedidas pelo órgão regulador do setor elétrico, a fluência da amortização ou da depreciação dos bens reversíveis está relacionada exclusivamente com o esgotamento do prazo de utilidade do bem, estando alheio a outros fatores, tais como a recuperação do investimento necessário para sua aquisição ou construção e o auferimento de receitas ou lucros esperados com o investimento.

31. Outrossim, ingente destacar que, de acordo com as regras vigentes, a fluência da depreciação ou da amortização de ativos das concessionárias também não guarda correspondência com o auferimento por elas de valores que, autorizados ou fixados pelo órgão regulador, destinam-se a remunerar investimentos efetuados.

32. Consoante as regras vigentes, as tarifas fixadas pelo poder concedente para serem cobradas pelas concessionárias dos usuários devem remunerar, entre outros, os investimentos efetuados, entre os quais se encontram os investimentos em bens reversíveis.

³⁴⁰ “**Da indenização pelos investimentos das concessionárias em bens reversíveis não amortizados ou não depreciados prevista na Medida Provisória nº 579, de 2012, convertida na Lei nº 12.783, de 2013.** 19. Conforme relatado, o § 2º do art. 8º e o §§ 1º e 2º do art. 15 da Medida Provisória nº 579, de 2012 (atuais § 2º do art. 8º e §§ 1º e 2º do art. 15 da Lei nº 12.783, de 2013), determinaram ao poder concedente indenizar, por vários meios, os investimentos efetuados pelas concessionárias em bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados ao tempo da antecipação do termo contratual de diversas concessões de geração e de distribuição de energia elétrica promovida pelo Decreto nº 7.805, de 2012.

20. Do quanto até aqui exposto, constata-se que, inexoravelmente, as indenizações preconizadas pela Medida Provisória nº 579, de 2012, convertida na Lei nº 12.783, de 2013, não representam qualquer excepcionalidade no sistema jurídico relativo às concessões de serviço público, especialmente no sistema de concessões de geração e de distribuição de energia elétrica, estando sujeitas ao mesmo regime tributário aplicável às demais indenizações decorrentes de reversão de bens aplicados à prestação delegada de serviços públicos.”

A Nota Técnica considera, então, que, de acordo com as normas vigentes para o cálculo das indenizações por reversão de bens de concessionárias do setor elétrico, a recuperação de investimentos é realizada exclusivamente por meio da cobrança de tarifas, de modo que as indenizações pagas pela reversão de bens não amortizados ou não depreciados totalmente devem ser consideradas verdadeiras remunerações, e não recomposição de patrimônio ou de lucros que deixaram de ser obtidos: “36. Com efeito, dada a desvinculação entre o valor das indenizações a ser pago às concessionárias e a recuperação dos investimentos por elas efetuados, pode-se concluir que as mencionadas indenizações não configuram mero ressarcimento do mencionado investimento”.

Considera, ainda, que apenas seria possível falar na reparação de um dano patrimonial se houvesse uma lesão concreta ao patrimônio da concessionária, o que não se dá por não serem os bens reversíveis, nunca, integrantes do patrimônio da concessionária.³⁴¹ Fazendo referência ao modelo de contabilização de bens reversíveis pela contabilidade brasileira (ICPC 01), destaca que não há, nas *indenizações* referidas, patrimônio a ser recomposto:

41. Evidencia esse entendimento o fato de que nesse tipo de concessão, na essência, os bens não são da concessionária, mesmo que esta os tenha construído, mas pertencem, isso sim, ao Estado.

42. Contudo, no modelo contábil no Brasil até a aprovação da Interpretação ICPC 01, as empresas concessionárias apenas reconheciam essa infraestrutura pública construída por elas como seu ativo imobilizado. No modelo contábil atual, a concessionária é apenas uma prestadora de serviços que recebe como remuneração o direito de explorar economicamente tal infraestrutura, recebendo o necessário para construir e manter o investimento. **Tal alteração contábil demonstra que o bem construído nunca pertenceu à concessionária e reforça a tese de que a indenização é mero reflexo da alteração contratual.**

43. Considerando-se todo o exposto nesta Nota, chega-se à conclusão que, em relação à natureza dessas indenizações, independentemente de sua denominação legal ou contratual, elas constituem receita da concessionária de energia elétrica, eis que são recebidas em razão da execução do contrato de concessão e ademais não representam acréscimo ao passivo da empresa (grifos nossos).

Portanto, a conclusão da Nota Técnica é a de que as indenizações devidas por reversão de bens não poderão ser consideradas mera recomposição de patrimônio das

³⁴¹ “37. Descarta-se ainda a possibilidade de a indenização ser considerada para reparar dano patrimonial, pois este seria devido em razão de uma lesão concreta que afeta um interesse relativo ao patrimônio da vítima, consistente na perda ou deterioração, total ou parcial, dos bens materiais que lhe pertencem, sendo suscetível de avaliação pecuniária e de indenização pelo responsável. No caso em questão, não há lesão ao patrimônio da concessionária. Portanto não se trata aqui de uma reparação de dano a bem patrimonial, mas decorrente da indenização pela alteração contratual.”

concessionárias (danos emergentes), tampouco remuneraram receitas que deixaram de ser auferidas pelas concessionárias em razão da alteração contratual (lucros cessantes), tendo em vista que: (i) os bens nunca foram de titularidade do concessionário, então não há falar em prejuízo patrimonial próprio; (ii) as indenizações não possuem como critério de cálculo os valores dos investimentos realizados pelas concessionárias nos bens reversíveis, sendo tal recomposição feita – no caso das concessionárias de energia elétrica – exclusivamente por meio de tarifas; (iii) constituem mero reflexo de alteração contratual.

Conclui, então, pela incidência de IRPJ/CSLL (tributos sobre a renda) e PIS/COFINS (tributos sobre a receita) sobre os valores dessas “indenizações”.

A Receita Federal do Brasil voltou a se manifestar sobre este tema na Solução de Divergência nº 22/2013, editada pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT). A norma afirmou, com efeitos vinculantes, entendimento segundo o qual as indenizações decorrentes de alteração contratual constituiriam receita tributável para fins de apuração das contribuições sobre a receita e sobre o lucro. Afirmou, na ocasião, que o parâmetro utilizado para identificação do valor da indenização seria, justamente “a parcela dos investimentos feitos pelas concessionárias em bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados à época do evento”:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. Os valores recebidos a título de indenização decorrem da alteração de cláusulas contratuais firmadas ou da rescisão do contrato avençado, sendo erigido como parâmetro quantitativo a parcela dos investimentos feitos pelas concessionárias em bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados à época do evento.

Sendo a indenização receita decorrente de alteração contratual, deve ser computada tanto na apuração do lucro real, quanto na determinação da base de cálculo da CSLL.

Caso não haja a reversão dos bens não amortizados ou não depreciados à União (baixa do bem), resta naturalmente à empresa concessionária o direito de poder depreciar o bem nos termos da legislação tributária. [...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

As receitas auferidas pelas concessionárias em decorrência das indenizações sob exame sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Entretanto, por força do disposto no § 4º do art. 8º da Lei nº 12.783, de 2013, alterado pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, a alíquota sobre essas operações foi reduzida a zero. [...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Não se exige retenção na fonte de valores devidos a título de Imposto de Renda, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois não configurada qualquer hipótese de retenção estabelecida pela legislação. [...].

A Solução de Divergência faz referência, em seu inteiro teor³⁴², à Nota Técnica COSIT nº 3/2013 mencionada acima, fundamentando suas conclusões nessa disposição normativa.

Parece-nos haver, contudo, incoerência a ser notada entre os dois atos normativos. A Nota Técnica faz referência expressa a disposições normativas aplicáveis ao cálculo de indenizações por bens reversíveis aplicáveis a concessionárias de energia elétrica e afirma que, nesses casos, não há compensação por investimento realizado: todo o investimento em bens reversíveis, afirma, é exclusivamente compensado por meio da cobrança de tarifas. A Nota Técnica assume, assim, posição segundo a qual não há reposição de investimento dos bens reversíveis realizados pela concessionária – indenizações propriamente ditas – já que tais bens nunca foram seus. Assim, não haveria ali reposição patrimonial, que configuraria indenização por danos emergentes. Também não haveria remuneração por lucros cessantes porque o valor das indenizações não considera aquilo que a concessionária deixará de lucrar com o fim da concessão.

Mas a Solução de Divergência, ao afirmar como parâmetro quantitativo das indenizações os investimentos realizados pelas concessionárias nos bens reversíveis não amortizados ou depreciados altera a conclusão substancialmente. Aqui, então, estamos falando de valores efetivamente despendidos pelas concessionárias em bens que, ainda que não sejam seus, foram objeto de sua guarda e cuidado no período da concessão e, em razão do fim do contrato, não puderam ser recompostos. E diferentemente do que restou decidido na Nota Técnica 3/2013, não há menção ao critério de cálculo da indenização, circunstância decisiva para a compreensão da natureza da verba recebida e, então, do regime jurídico-tributário a ser aplicado.

Se a premissa é a de que se está justamente repondo valores do patrimônio da concessionária (caixa) aplicados em bens do poder concedente (bem de terceiro), tem-se, efetivamente, a reposição de um passivo decorrente desses ativos financeiros investidos e não recuperados. De forma distinta do afirmado pela Solução de Consulta, em casos como estes parece haver efetiva indenização por danos emergentes, que não deveria ser submetida a tributação nem por tributos incidentes sobre a receita nem por tributos

³⁴² O inteiro teor da norma não se encontra disponível para consulta pública no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil. Foi disponibilizado à Autora deste trabalho por meio de solicitação formulada perante o Ministério da Economia com base na Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011), Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP19.0919.10109.02GG.

incidentes sobre a renda, eis que não são capazes de constituir riqueza nova do concessionário, mas mera reposição de passivo relativo a investimentos realizados em bens que não mais poderão ser explorados para sua recomposição posterior.

CONCLUSÃO

Este trabalho objetivou responder à seguinte pergunta: *as remunerações previstas na Lei 8.987/1995 como contraprestação pela prestação de serviços públicos concedidos e permitidos estão submetidas à tributação?* A hipótese foi a de que constituem atividade econômica e, como tal, podem ser objeto de tributação, conforme sua adequação aos demais pressupostos normativos de instituição e cobrança de tributos previstos no sistema tributário.

A conclusão obtida foi a de que as remunerações decorrentes do exercício de atividades previstas nos contratos de concessão e de adesão de serviços públicos decorrem do exercício de atividade econômica em sentido amplo, e que sobre elas pode ser instituída tributação, obedecido o seu enquadramento aos arquétipos constitucionais de incidência e os demais requisitos normativos predeterminados nas normas de competência constitucionais.

Afirmou-se que a imunidade recíproca é incompatível com o regime tarifário, marca distintiva das concessões e permissões de serviços públicos, mas que há discussões na doutrina e jurisprudência a respeito da sua extensão a entidades que prestem serviços públicos. A principal contraposição identificada foi a dos casos de prestação de serviços públicos por empresas públicas e sociedades de economia mista, que integram a Administração Pública Indireta. Foram verificadas, também, hipóteses objetivas de imunidade aplicáveis a atividades que poderão ser qualificadas como serviços públicos.

Constatou-se que a cobrança de tarifas representa ingressos financeiros que poderão vir a ser tributados por meio de tributos sobre receita ou faturamento, lucro, prestação de serviços e circulação de mercadorias, conforme sua adequação à Regra-Matriz de Incidência de cada um deles. O mesmo pôde ser dito com relação às assim ditas *fontes alternativas de receitas*, cuja peculiaridade é a de não decorrerem da prestação do serviço público, mas sim da exploração de atividades econômica em sentido estrito. Por fim, concluiu-se que as indenizações poderão constituir ingresso a ser tributado por meio de tributos sobre receita ou faturamento e lucro, conforme a circunstância de constituírem, em sua fixação, mera reposição do patrimônio da concessionária e de investimentos realizados (danos emergentes), ou indenização por receitas que deixaram de ser auferidas (lucros cessantes).

NOTAS CONCLUSIVAS

A Constituição Federal estabelece determinações ao Estado para que realize atividades definidas como serviços públicos pelo direito positivo, de modo a implementar valores e objetivos que lhes são caros. Os serviços públicos submetem-se a regime jurídico próprio, estabelecido pelo art. 175 da CF, e podem ser considerados atividade econômica em sentido amplo.

A definição material desses serviços pode ou não ser objeto de norma constitucional. Independentemente de sua criação ser fruto de uma norma constitucional que predetermine seus aspectos materiais, dependem, sempre, de delimitação legal em norma de competência que outorga a um ente estatal o dever de realizá-los. Nessa medida, um serviço público é sempre um serviço definido por lei numa norma de competência e suas especificidades estão delimitadas em contrato. A entidade da Administração Pública a quem é outorgado o dever de prestar o serviço público pode cumpri-lo diretamente ou por meio de concessão ou permissão.

O regime geral das concessões e permissões de serviços públicos é previsto na Lei 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Há serviços públicos cujo regime de delegação é previsto em lei especial, aplicando-se as normas da Lei 8.987/1995 de forma subsidiária.

Nas concessões e permissões não há ato unilateral do Estado. Há contratos, comutativos e sinalagmáticos, vinculados ao procedimento licitatório previamente realizado. A Lei 8.987/1995 refere-se a esses contratos como *contrato de concessão de serviços públicos* (para concessões de serviços públicos) e *contratos de adesão* (para permissões de serviços públicos). Suas cláusulas constituem obrigações cujo descumprimento gera responsabilidade às partes. A diferença fundamental entre essas duas espécies de contrato é a possibilidade de rescisão de permissão de serviços públicos a qualquer tempo, enquanto os contratos de concessão possuem prazo certo de duração. Mas deve-se destacar que os contratos de concessão podem ser extintos antes do prazo inicialmente previsto, quando razões de interesse público assim o exigirem.

A Lei 8.987/1995 estabelece relação direta entre o cumprimento das disposições contratuais e o seu assim dito equilíbrio econômico-financeiro, que é regra subjacente a todo e qualquer contrato de concessão e de permissão de serviços públicos. Seu conteúdo relaciona-se com a identificação dos encargos assumidos por cada parte no contrato e os direitos de cada uma delas decorrentes das obrigações firmadas. O descumprimento dessas obrigações – dolosa, culposa ou por circunstâncias alheias à

vontade das partes – gera desequilíbrio e deve ser corrigido conforme os mecanismos de ajuste previstos no próprio contrato, no edital de licitação e na lei de concessões. Pode também gerar, por vezes, a extinção do contrato e o dever de indenizar.

A concessionária ou permissionária de serviços públicos, ao firmar contrato de concessão ou permissão, assume o dever de prestar o serviço público nele previsto e, quando for o caso, de promover obras públicas necessárias à prestação. Como contrapartida, a concessionária/permissionária reconhece o direito de realizar a exploração econômica daquele serviço, de obter receitas acessórias relacionadas à exploração do serviço concedido, conforme a equação econômico-financeira previamente fixada, bem como o de ter seu investimento em bens reversíveis devidamente amortizado ou depreciado.

A remuneração por excelência das concessões e permissões se dá por meio da cobrança de tarifas. A tarifa não é tributo. É preço pago pelo usuário do serviço, submetido a regulação própria da Lei 8.987/1995, que vincula sua cobrança de forma direta à necessidade de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato. Constitui a receita fundamental da concessionária e da permissionária de serviço público. Sua fórmula de cálculo é objeto de regulamentação legal e contratual e deve refletir o equilíbrio econômico-financeiro do contrato, considerando-se os custos necessários à sua realização.

A concessionária/permissionária pode, ainda, obter receita pela exploração de outras fontes acessórias ou complementares e pelo pagamento de valores classificados pela Lei 8.987/1995 como *indenizações*. As indenizações pagas pelo poder concedente poderão ser caracterizadas como recomposições de patrimônio (por danos emergentes), ou como compensações pelo valor que se deixou de auferir em razão de descumprimento contratual (por lucros cessantes), a depender da espécie de dano que visam a compensar.

É possível discutir a aplicação da regra de imunidade recíproca a concessões e permissões de serviços públicos, seja em razão de um critério objetivo – prestação de serviço público –, seja de um critério subjetivo – circunstância de aquele que o presta compor a Administração Pública. Há, ainda, posicionamentos doutrinários pela conjugação desses dois critérios e pela necessidade de se analisar o tema sob a perspectiva do princípio constitucional de livre concorrência.

O STF reconhece a imunidade recíproca, quanto a concessões e permissões de serviços públicos, em situações excepcionais. Foram identificados neste trabalho fundamentos de decisão comumente utilizados pela Corte para abordagem do tema. Mas

apesar da relevância de tais critérios, não há uma posição clara e segura a ser apontada quanto à possibilidade ou não de ser reconhecida a imunidade para concessionárias e permissionárias de serviços públicos, quando integrantes da Administração Indireta. Por outro lado, para as demais concessionárias e permissionárias, não foram identificados casos de reconhecimento de imunidade recíproca pela Corte.

Ainda a respeito do tema da imunidade recíproca, concluiu-se que não são as disposições a respeito do exercício de atividade econômica em sentido estrito que afastam a regra de imunidade na prestação de serviços públicos, tais como o princípio da livre concorrência (art. 170, IV da CF), a impossibilidade de empresas públicas e sociedades de economia mista submeterem-se a “privilégios fiscais não extensivos às do setor privado” (art. 173, § 2º da CF) ou, ainda, a previsão do art. 150, § 3º da CF, de que a imunidade não se aplica à “exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados”.

De acordo com a perspectiva aqui adotada, a prestação de serviços públicos por meio de concessões e permissões é sempre incompatível com a aplicação da imunidade recíproca. Isso porque a CF, em seu art. 150, §3º, afasta expressamente a espécie de imunidade nos casos em que a remuneração decorrente da atividade esteja submetida ao regime tarifário. Tal circunstância independe de ser a concessionária ou permissionária integrante ou não da Administração Pública Indireta.

Há, ainda, hipóteses de imunidades que podem ser relacionadas aos serviços públicos de forma objetiva, previstas no art. 155, § 2º, X, *b*, e § 3º da CF, para as quais a identificação do elemento subjetivo – quem as realiza – é irrelevante.

Os ingressos financeiros decorrentes da concessão ou permissão são potencialmente tributáveis. A legitimidade dessa tributação terá como pressuposto fundamental a adequação do fato a uma hipótese constitucional de atribuição de competência para o ente político instituir tributo sobre a materialidade por eles representada, considerando-se, especialmente, os conceitos constitucionais pressupostos de receita, renda, serviço e mercadoria.

As tarifas têm o potencial de representar ingressos de receitas tributáveis por tributos incidentes sobre a receita ou faturamento e sobre a renda, integrando sua regular apuração. O mesmo pode ser afirmado com relação à exploração de fontes alternativas ou complementares de receitas.

Para a incidência de tributação sobre serviços, exige-se, ainda, definição do serviço público como *serviço tributável* pela legislação complementar – no caso do ISS - ou seu enquadramento em qualquer das hipóteses de serviços tributáveis pelo ICMS, considerados os contornos materiais do serviço público previstos em lei, no edital de licitação e no contrato de adesão ou concessão. Note-se que na concessão precedida de obra pública, a atividade de construção e manutenção de bens públicos ou reversíveis deve ser considerada atividade-meio para a prestação do serviço, não sendo objeto de remuneração específica pelo usuário. Por essa razão, não estará submetida à incidência de ISS.

No caso do ICMS, é possível discutir a necessidade de atenção ao princípio da seletividade com relação à tributação de serviços públicos concedidos ou permitidos, sob a perspectiva de que serviços públicos seriam, sempre, essenciais. O tema é objeto de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral no STF e há posições divergentes na jurisprudência de tribunais em segunda instância.

Poderão, ainda, ser objeto de tributação os valores recebidos pelos concessionários a título daquilo que a Lei 8.987/1995 denomina *indenizações*. A incidência ou não de tributação nesse caso dependerá da espécie de dano que a indenização pretenda reparar. Essa análise deverá ser realizada concretamente, considerando-se a causa da indenização realizada: as indenizações por lucros cessantes amoldam-se aos arquétipos constitucionais de tributação sobre a receita ou faturamento e sobre a renda; as indenizações por danos emergentes não se submetem à tributação sobre a renda. Há discussões a respeito da conformação da indenização por danos emergentes ao conceito constitucionalmente pressuposto de receita e da indenização por lucros cessantes ao conceito constitucionalmente pressuposto de renda.

No caso de extinção da concessão por advento de termo contratual sem que tenha ocorrido completa amortização ou depreciação de bens reversíveis pelo concessionário, a natureza parece ser a de recomposição patrimonial (danos emergentes), por investimentos realizados pelas concessionárias ou permissionárias que não tenham sido devidamente recompostos, como esperado conforme a equação econômico-financeira do contrato. A Receita Federal do Brasil exige tributação sobre renda e receita nesses casos, mas em ato normativo sobre o tema destaca a necessidade de se analisar os critérios de cálculo utilizados para a mensuração da indenização. Deve-se considerar, então, se há no caso concreto mera reposição de um custo suportado pelo concessionário ou permissionário, ou, diversamente, compensação por uma receita ou acréscimo patrimonial

que deixou de auferir em razão de descumprimento de cláusula contratual relacionada à manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato firmado.

REFERÊNCIAS

ALVES, Alaôr Caffé. Formação Lógico-Linguística do Conhecimento e a Construção do Discurso Científico. In: CARVALHO, Paulo de Barros; BRITTO, Lucas Galvão de (Orgs.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 03-42.

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. **Concessões de serviços públicos**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. Os Fundamentos da Responsabilidade Civil do Estado. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, v. 236, p. 263-273, 2004.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição: Pressupostos Positivos, Arquétipos do ISS. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, v. 10, n. 37, p. 29-50, jul./set. 1986.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto sobre circulação de mercadorias e imposto sobre serviços. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo (Coords.). **Doutrinas essenciais de direito tributário**. v. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. Serviços públicos: intervenção na ordem econômica: sociedade de economia mista: imunidade fiscal: **Banco da Amazônia**, Rio de Janeiro: Forense, v. 152, p. 57-69, 1954.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

BARRETO, Aires Fernandino. **ISS na Constituição e na Lei**. 4. ed. atualizado conforme a Lei Complementar 157/2016 por Paulo Ayres Barreto. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. São Paulo: Edusp, 2008.

- BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistemas jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014.
- BECHO, Renato Lopes. Imunidade tributária das autarquias e fundações públicas. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v. 49, p. 82-87, out. 1999.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BECKER, Josiane. **Fundamentos da responsabilidade do Estado em matéria tributária**. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.
- BEVILACQUA, Clóvis. **Curso de Direito Civil - Direito das Obrigações**. São Paulo: Saraiva, 1967.
- BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões literárias, 1980.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BOTTALLO, Eduardo. Empresas prestadoras de serviços de recrutamento de mão-de-obra temporária e base de cálculo do ISS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 5, p. 13-18, fev. 1996.
- BRITTO, Lucas Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Org.) **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 3-391.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sobre a imunidade tributária dos entes públicos. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 661-662, p. 28-32, 1958.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2006b.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto Sobre a Renda** (Perfil Constitucional e Temas Específicos). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006a.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Lógica jurídica e lógicas jurídicas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); Lucas Galvão de Britto (Org.). **Lógica e Direito** São Paulo: Noeses, 2016. p. 313-355.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A energia elétrica, os combustíveis e os minerais como insumos universais e tributação estúpida. In: MOREIRA, André Mendes; NASCIMENTO, José Carlos Martins do (Orgs.). **Direito tributário no setor elétrico**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. p. 17-32.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CEZNE, Andrea Nárriman. O conceito de serviço público e as transformações do Estado contemporâneo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, DF, v. 167, 2005.

CRETELLA JÚNIOR, José. Regime jurídico das empresas públicas. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 237, n. 823-5, p. 62-80, mar. 1972.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Tratado de direito administrativo**. v. 3. Rio de Janeiro: Forense, 1966.

CUNHA, Antonio Geraldo da. **Dicionário etimológico da língua portuguesa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lexikon, 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DUGUIT, Leon. **Traité de droit constitutionnel**. Tome 2. 3. ed. Paris: E. de Boccard, 1928.

Dicionário Online Houaiss. Rio de Janeiro: Objetiva, 28 dez. 2019. Disponível em <<https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-3/html/index.php#0>>. Acesso em 28: dez. 2019.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Da distinção entre receita e faturamento por força da alteração introduzida pela EC n° 20/98. **Revista Fórum de direito tributário**, v. 5, n. 28, p. 9-18, jul./ago. 2007.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de direito administrativo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

FÜHRER, Maximiliano Roberto Ernesto; FÜHRER, Maximilianus Cláudio Américo. **Dicionário jurídico** (matéria por matéria). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GAMA, Tacio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GAMA, Tacio Lacerda. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GANDOLFO, Orlando Carlos. Pedágio - Equilíbrio econômico e financeiro do contrato de concessão. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 127, p. 553-568, jan./mar. 1977.

GIARDINO, Cléber; BARRETO, Aires Fernandino. Serviço Público: intributabilidade por meio de imposto - serviços de transportes urbanos e ISS. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, v. 62, p. 99-109, 1992.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 1961.

GONÇAVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9.718/1998 - Variações Cambiais e Regime de Alíquota Acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, v. 50, p. 110-151, nov. 1999.

GUERRA, Sérgio Antônio Silva. Bens Reversíveis nas Concessões. **Direito do Estado**. Bahia: IBDP, 2016. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/colonistas/sergio-guerra/bens-reversiveis-nas-concessoes>>. Acesso em: 02 jun. 2019.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. A Experiência Brasileira nas Concessões de Serviço Público. **Revista Interesse Público** (Impresso), v. 42, p. 77-125, 2007.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Lei Complementar 116/03 e a Tributação dos Serviços Públicos Executados por Particulares. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Serviços públicos e direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 637-680.

HARB, Karina Houat. Princípio da continuidade do serviço público e interrupção. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.); ZOCKUN, Maurício; ZOCKUN, Carolina Zancaner; FREIRE, André Luiz (Coord. de tomo). **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: PUC, 2017.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Concessões de serviços públicos**. São Paulo: Dialética, 1997.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Teoria Geral das Concessões de Serviços Públicos**. São Paulo: Dialética, 2003.

KLEIN, Aline Lícia. Formas de extinção das concessões e seus efeitos. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coords.); ZOCKUN, Maurício; ZOCKUN, Carolina Zancaner; FREIRE, André Luiz (Coord. de tomo). **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: PUC, 2017.

- KNOPFELMACHER, Marcelo. Aspectos do Conceito Constitucional de Receita na Emenda 20/98. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 100, p. 52-64, jan. 2004.
- KNOPFELMACHER, Marcelo. **O conceito de receita na constituição**: método para sua tributação sistemática. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.
- LIMA, Ruy Cirne. **Pareceres** – Direito Público. Porto Alegre: Sulina, 1963.
- LINS, Robson Maia. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2019.
- LUHMANN, Niklas. **Direito da Sociedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2016.
- MACHADO, Hugo de Brito. As taxas no Direito brasileiro. **Revista Interdisciplinar de Direito**, v. 16, p. 191-227, 2018.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005a.
- MACHADO, Hugo de Brito. Regime tributário das Indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética; ICET, 2000. p. 92-112.
- MACHADO, Hugo de Brito. Serviços públicos e tributação. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Serviços públicos e direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005b. p. 265-297.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; SANTOS, Paulo de Tarso Vieira. Regime tributário das Indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética; ICET, 2000. p. 113-144.
- MACIEL, Adhemar Ferreira. Concessão de serviço público - Equação financeira – Indenização. **Revista de Direito Administrativo**, v. 190, p. 185-194, 1992.
- MARINS, James. Regime Tributário das Indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética; ICET, 2000. p. 131-144.
- MAROLLA, Eugenia Cristina Cleto. O equilíbrio econômico-financeiro nas concessões regidas pela Lei nº 8.987/95. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.
- MARQUES NETO, Floriano Azevedo. Breves considerações sobre o equilíbrio econômico-financeiro nas concessões. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 40, n. 159, p. 193-197, 2003.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Concessões**. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

MARTINS, Natanael; TARARAM, Ana Paula Bonini. O Regime Tributário das Indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética; ICET, 2000. p. 281-289.

MAZAGÃO, Mário. **Natureza jurídica da concessão de serviços públicos**. São Paulo: Livraria Acadêmica, 1933.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 18. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Licitação e contrato administrativo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Alessandra Nishinari de; GAZZANEO JÚNIOR, Silvio José. Princípio da seletividade para o ICMS. Tributação da energia elétrica. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**. Rio de Janeiro: Associação Brasileira de Direito Financeiro, v. 5, n. 40, 2015. Disponível em <http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2096:principio-da-seletividade-para-o-icms-tributacao-de-energia-eletrica&catid=28:artigos-da-revista&Itemid=45>

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Elementos do Direito Administrativo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Prestação de serviços e administração indireta**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Serviço Público e Concessão de Serviço Público**. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Aspecto jurídico-administrativo da concessão de serviço público. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 26, p. 1-18, 1951.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. Contrato de direito público ou administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 94, p. 1-18, out./dez. 1968.

MELO, Susana Soares. Tributação nos serviços de infraestrutura: uma análise estrutural-funcionalista da utilização de mecanismos tributários como instrumento para o desenvolvimento. 2014. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP, 2005.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. t. 22, v. 2. Rio de Janeiro: Borsoi, 1958.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil - Direito das Obrigações**. São Paulo: Saraiva, 1967.

MOREIRA, André Mendes; ESTANISLAU, César Vale. Taxa de fiscalização de recursos hídricos: competência tributária e equivalência com o custo de fiscalização. In: MOREIRA, André Mendes; NASCIMENTO, José Carlos Martins do (Orgs.). **Direito tributário no setor elétrico**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. p. 249-273.

MOREIRA, Barbosa. Concessão de serviço público – encampação – indenização. A encampação é ato discricionário do poder concedente e independe de previsão contratual, cabendo apenas ao concessionário o direito ao ressarcimento de perdas e danos. In: TJ-RJ. **Apelação Cível nº 7.772**. Rio de Janeiro: TJ-RJ, 11 maio 1979. p. 252-255.

MOREIRA, Cristina Lino. **Tributabilidade do serviço público**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imunidade Tributária – Instituições de Educação e Assistência Social – Limitação ao Poder de Tributar. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, v. 186, p. 346-359, 1991.

NONATO, Orozimbo. **Curso de Obrigações**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

OLEINIK, Rosana. Teoria da norma jurídica e a regra-matriz de incidência como técnica de interpretação do direito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo Lógico-Semântico**. v. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 297-321.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Serviços públicos e tributação. Natureza jurídica da contraprestação de serviços concedidos e permitidos. **Serviços públicos e direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 265-297.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da Cofins e da Contribuição ao PIS). **Repertório IOB de jurisprudência**, v. 1, p. 20-43, jan. 2001.

ORTIZ, Marcos Tranchesi. **Taxas e extrafiscalidade na Constituição**. 2007. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de direito civil**. V. 3. Contratos. 14. ed. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2010.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Limites da terceirização por concessionárias de serviços públicos. **Consultor Jurídico**. São Paulo: Conjur, 31 mar. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-mar-31/interesse-publico-limites-terceirizacao-concessionarias-servicos-publicos>>. Acesso em: 02 jun. 2019.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. São Paulo: Forense, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe. As Indenizações sob a Ótica do Imposto sobre a Renda. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) **Regime tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética; ICET, 2000. p. 254-280.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Estudo sobre concessão e permissão de serviço público no direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1996.

SANTOS, Washington dos. **Dicionário jurídico brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2018.

SIDOU, José Maria Othon. **Dicionário Jurídico da Academia Brasileira de Letras Jurídicas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TÁCITO, Caio. A Administração e o Contrôlo de Legalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 37, p. 1-11, jul./set. 1954.

TÁCITO, Caio. Concessão de energia elétrica: tarifas: equilíbrio financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, v. 242, p. 335-342, Rio de Janeiro: FGV, 2005.

TÁCITO, Caio. **Direito Administrativo**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1975.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Heleno Taveira; MELO, Suzana Soares de. Concessões de serviços públicos e PPPs: aspectos financeiros e tributários. In: BERCOVICI, Gilberto; VALIM, Rafael (Orgs.). **Elementos do direito de infraestrutura**. São Paulo: Contracorrente, 2015. p. 115-159.

VASQUES, Sérgio. **O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária**. Lisboa: Almedina, 2008.

VELLOSO, Carlos Mario da Silva. **Temas de direito público**. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

VILANOVA, Lourival. **Estudos Jurídicos e filosóficos**. v. 2. São Paulo: Axis Mundi; IBET, 2003.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ARAGÃO, Alexandre Santos de Direito dos serviços públicos. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. Influência do direito francês sobre o direito brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, v. 89, p. 183-194, jan. 2004.

BARRETO, Aires Fernandino. Imposto Predial e Territorial Urbano. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. Concessão de serviço público - energia elétrica - encampação - desapropriação - justa indenização - custo histórico. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 67, p. 277-317, 1962.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BELLUCCI, Maurício. **Imposto sobre a renda e indenizações**. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

CAHALI, Yussef Said. **Responsabilidade Civil**: doutrina e jurisprudência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

CANADO, Vanessa Rahal. Regulação de condutas no direito tributário: primeiras anotações sobre a relação entre a legislação tributária e as decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. In: PISCITELLI, Tathiane (Org.). **O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores**: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em Debate. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 89-121.

CRETELLA JÚNIOR, José. Conceito moderno do serviço público. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 61, n. 2, p. 190-236, dez. 1965.

DAL POZZO, Augusto Neves. **Aspectos Fundamentais do Serviço Público no Direito Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2012.

JÈZE, Gaston. **Principios Generales del Derecho Administrativo**. Buenos Aires: Depalma, 1948.

JUSTEN FILHO, Marçal. Algumas considerações acerca das licitações em matéria de concessão de serviços públicos. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**, Salvador, n. 1, p. 1-56, fev. 2005.

FRANÇA. **Réflexions sur l'intérêt général - Rapport public 1999**. Paris: Conselho de Estado, 1998. Disponível em <<https://www.conseil-etat.fr/ressources/etudes-publications/rapports-etudes/etudes-annuelles/reflexions-sur-l-interet-general-rapport-public-1999>>

FREIRE, Andre Luiz. **O Regime de Direito Público na Prestação de Serviços Públicos por Pessoas Privadas**. São Paulo: Malheiros, 2014.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos Atos Administrativos e os princípios fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2004.

KÖHLER, Etiane da Silva Barbi. A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Contornos e Desdobramentos. **Revista Direito em Debate**, Ijuí: Unijuí, v. 12, n. 18-19, p. 49-82, 2002.

MARTINS, Natanael. A Lei 12.973/2014 e o pronunciamento técnico CPC 30 - receitas. In: SOUTO, Rodrigues Daniele; NATANAEL, Martins Natanael. **Tributação Atual da Renda: Estudo da Lei nº 12.973/2014: da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros do exterior**São Paulo: Noeses, 2015.

MEDAUAR, Odete. Serviço Público. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV, v. 189, p. 100-112, 1992.

MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Vinícius Simões Borges Espinheira. A Controvertida Relação entre as Receitas Financeiras e a Base de Cálculo do PIS e da Cofin Incidente sobre Instituições Financeiras no regime cumulativo. **Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central**, Brasília: BC, v. 11, n. 1, p. 121-151, jun. 2017.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Disponibilidade econômica de renda e proventos. Princípio da realização da renda e princípio da capacidade contributiva. In: SILVA, Martins Ives Gandra da; PASIN, João Bosco Coelho (Coords.). **Direito Tributário Contemporâneo: Estudos em homenagem a Luciano Amaro**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 23-42.

PACHECO, Angela Maria da Motta. Regime Tributário das Indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Regime Tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética, 2000.

PEIXOTO, Lilian de Castro. **A proteção dos investimentos das concessionárias de serviço público na jurisprudência dos tribunais superiores**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

SIQUEIRA, Bruno Luiz Weiler. O nexó de causalidade na responsabilidade patrimonial do Estado. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: FGV, v. 219, p. 91-106, 2000.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Pareceres - I. Imposto sobre a renda**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão. **Direito Tributário – Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

TORRES, Heleno. **Direito Constitucional Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.