

**VIII. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS ESTATAIS E ENTIDADES DO SISTEMA S: OS CASOS DA CPRM, DA PPSA, DA PETROBRÁS E DO SEBRAE**

**VIII. TAX IMMUNITY OF STATE COMPANIES AND SYSTEM S ENTITIES: THE CASES OF CPRM, PPSA, PETROBRÁS AND SEBRAE**

*Edvaldo Nilo de Almeida<sup>1</sup>*

Recebido em:	07/11/2019
Aprovado em:	27/03/2020

**RESUMO:** Quanto mais a atividade se aproxima daquela desenvolvida diretamente pelo Estado e mais se distancia daquela praticada pelo mercado, maiores serão as influências das características de Fazenda Pública sobre a estatal e a entidade do Sistema S. A atuação da empresa, prestadora de serviço público não concorrencial em regime de privilégio constitucional, atrai os benefício tributário da imunidade tributária recíproca.

**ABSTRACT:** The closer the activity is to that developed directly by the State and the more distant it is from that practiced by the market, the greater will be the influences of the characteristics of Public Finance on the state-owned company and the entity of Sistema S. The company's performance as a

<sup>1</sup> Doutorando em Direito Público pela PUC/SP. Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP). Procurador do Distrito Federal (2009-atual) promovido por merecimento (DODF n.º 87, de 10 de maio de 2019) para a Categoria II. Procurador da Fazenda do Distrito Federal no Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal - TARF/DF (2019-atual). Presidente do Sindicato dos Procuradores do Distrito Federal (2015-2017). Especialista em Direito Tributário pela Fundação Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Especialista em Planejamento Tributário (FTE). Membro efetivo da Comissão de Assuntos Tributários e Fiscais da Confederação Nacional da Indústria (CNI). Conselheiro Seccional da OAB/DF (2013-2018). Membro efetivo da Comissão de Assuntos Legislativos da OAB/DF (2016). Professor da ESA/DF (2014-2018). Professor da Universidade Federal da Bahia (2006). Professor da FIB/BA (2006-2007). Professor da Faculdade Salvador (2006-2007). Professor do Ponto dos Concursos (2009-2012). Professor no UNICEUB (2009). Professor do Instituto de Gestão de Economia e Políticas Públicas (2010-2016). Professor da Rede de Ensino LFG (2012-2017). Autor de 10 livros publicados, entre outros, Direito Tributário: Sistema Constitucional Tributário e Código Tributário Nacional. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2012, 422 páginas; Direito Tributário: Tributos em Espécie, Simples Nacional e Crimes Tributários. 2. ed., Salvador: Juspodivm, 2012, 368 páginas; Direito Tributário: 3001 Questões da ESAF. Salvador: Juspodivm, 2012, 610 páginas; Direito Tributário: 1046 Questões do CESPE. Salvador: Juspodivm, 2012, 368 páginas; Direito Tributário: Tributos em Espécie, Simples Nacional e Crimes Tributários. 2. ed., Salvador: Juspodivm, 2012, 368 páginas; Direito Tributário: 1060 Questões da FCC. Salvador: Juspodivm, 2012, 350 páginas; Comissões Parlamentares de Inquérito: análise constitucional. Salvador: Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, 2008, 302 páginas. Aprovado em 15 concursos e seleções públicas, entre outros, a saber: Procurador do Distrito Federal (ESAF), Procurador do Município de Recife (FCC), Ministério Público de Contas do Mato Grosso (FMP/RS), Procurador do Município de Belo Horizonte (FUNDEP/UFMG), Técnico de Nível Superior do Ministério da Saúde (CESPE/UNB), Técnico de Nível Superior do Ministério das Comunicações (CESPE/UNB), Técnico de Nível Superior do Ministério do Turismo (ESAF), Professor Substituto de Ética Geral e Profissional da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia (UFBA), Professor do Centro Universitário da Bahia (CUB/FIB), Mestrado em Direito Constitucional do Instituto Brasileiro de Direito Público (IDP), Doutorado em Direito da Universidade de Brasília (UNB) e Doutorado em Direito Público da PUC/SP. Vencedor dos seguintes prêmios jurídicos: Prêmio Luiz Tarquínio da Fundação Orlando Gomes no ano de 2002; Prêmio Ministro Carlos Coqueijo Costa da AMATRA (Associação de Magistrados Trabalhistas), EMATRA (Escola de Magistrados Trabalhistas) e ABAT (Associação Baiana dos Advogados Trabalhistas) no ano de 2003 e Prêmio Luís Eduardo Magalhães da Assembleia Legislativa do Estado da Bahia no ano de 2004. Email: edvaldonalmeida@yahoo.com.br .

public service provider non-competitive under constitutional privilege, it attracts the tax benefit of reciprocal tax immunity.

## 1 INTRODUÇÃO

A imunidade em matéria tributária é tema que sempre desperta interesse e dificuldade aos operadores do direito, suscitando grandes divergências na doutrina mais autorizada e na jurisprudência dos tribunais, especialmente do Supremo Tribunal Federal (STF). Dentro das celeumas e intrincadas posições, o presente trabalho procurou se pautar e tomar partido das que possibilitam uma melhor definição e aplicação das normas jurídicas concernentes à imunidade, sempre tendo em vista os postulados do direito e da técnica jurídica.

Não se tem a pretensão de sanar todas as dúvidas que o assunto enseja, mas, tão-somente, proporcionar ao leitor uma visão crítica sobre o tema, de forma didática e clara, apontando as interpretações que melhor se coadunem com a concretização das normas constitucionais, lembrando que as posições aqui defendidas são meras proposições teóricas dentro da delimitação imposta, qual seja, a análise jurídica quanto ao atendimento, pela Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM), pela Empresa Brasileira de Administração de Petróleo e Gás Natural S.A - Pré Sal Petróleo S.A. (PPSA), PETROBRÁS e do SEBRAE, dos requisitos normativos capazes de lhe conferir imunidade tributária.

## 2 DA ANÁLISE DOS CONCEITOS JURÍDICOS QUE DIFERENCIAM EMPRESA PÚBLICA E SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA

Para se chegar à análise conclusiva de parte da indagação formulada, faz-se necessário explorar os conceitos de empresa pública e de sociedade de economia mista trazidos na legislação. Inicialmente, esses conceitos foram dados pelo Decreto-lei n. 200/67, que distinguia a empresa pública da sociedade de economia mista por dois aspectos: (a) a empresa pública tem “capital exclusivo da União” enquanto a sociedade de economia mista é formada por ações com direito a voto pertencente “em sua maioria à União ou a entidade da

Administração Indireta”; e (b) a sociedade de economia mista deveria se constituir por meio de sociedade anônima enquanto a empresa pública possuía roupagem previamente definida<sup>2</sup>.

Com o advento da Constituição de 1988, os parâmetros para o regime jurídico das estatais foram moldados no art. 173, que autorizou a exploração direta de atividade econômica pelo Estado somente “quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”. Nesse rumo, o mesmo dispositivo informou que uma lei federal estabeleceria o “estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços” (§ 1º). Por sua vez, o regime jurídico das estatais somente veio a ser editado em 2016, com o advento da Lei n. 13.303/16, regulamentada pelo Decreto n. 8.945/2016. Nessa lei federal, os conceitos de empresa pública e de sociedade de economia mista são assim apresentados:

Art. 3º 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 integralmente detido pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.

Art. 4º 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.

No âmbito do Decreto n. 8.945/2016, a distinção conceitual entre as duas espécies de empresas estatais é clara: a empresa pública é constituída, tão somente, “de recursos provenientes do setor público” e a sociedade de economia mista “admite a participação do setor privado” no capital social<sup>3</sup>. Em razão da participação do capital privado na constituição

---

<sup>2</sup> Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se: (...) II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito; III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta

<sup>3</sup> Art. 2º Para os fins deste Decreto, considera-se: (...) II - empresa pública - empresa estatal cuja maioria do capital votante pertença diretamente à União e cujo capital social seja constituído de recursos provenientes

da sociedade de economia mista e de sua necessária constituição por meio de sociedade anônima, regida pela Lei n. 6.404/76, é inegável que essa espécie de empresa estatal assume características que mais a aproxima das empresas de capital estritamente privado. Tanto o é que o art. 4º, § 4º, da Lei n. 13.303/16 prevê que “a sociedade de economia mista com registro na Comissão de Valores Mobiliários se sujeita às disposições da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976”, ou seja, as sociedades de economia mista podem emitir e distribuir valores mobiliários no mercado.

Por outro lado, diante da composição integralmente pública do seu capital, a **natureza jurídica de uma empresa pública faz com que o seu regime jurídico se aproxime mais do ente público do que aquele regime aplicável à sociedade de economia mista**. Nesse contexto, a partir das diferenças conceituais acima identificadas, as distinções entre empresas públicas e sociedades de economia mistas podem ser assim resumidas<sup>4</sup>:

	<b>Empresa pública</b>	<b>Sociedade de economia mista</b>
<b>Forma jurídica</b>	Qualquer	Sociedade anônima (SA)
<b>Composição do capital</b>	Público	Público e privado
<b>Acionista</b>	Pode ser unipessoal	Necessariamente pluripessoal
<b>Regime jurídico</b>	Lei n. 13.303/16	Lei n. 13.303/16 e Lei n. 6.404/76
<b>Foro processual (para estatais da União)</b>	Justiça federal	Justiça estadual

### **3 RELEVÂNCIA DA DISTINÇÃO ENTRE ESTATAIS QUE PRESTAM SERVIÇO PÚBLICO E DAS QUE EXERCEM ATIVIDADE ECONÔMICA.**

Outro parâmetro utilizado pela doutrina e pela jurisprudência para identificar o adequado regime jurídico das estatais é a atividade que elas exercem. Conforme informado acima, o § 1º do art. 173 da Constituição dispõe que as estatais podem explorar atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou podem prestar serviços públicos.

---

exclusivamente do setor público; III - sociedade de economia mista - empresa estatal cuja maioria das ações com direito a voto pertença diretamente à União e cujo capital social admite a participação do setor privado;

<sup>4</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 30ª ed. Atlas, São Paulo, pp. 536-539.

Oportunamente esclareça-se o conceito de serviço público, segundo os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

[...] toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público<sup>5</sup>.

Esse parâmetro auxilia na verificação do regime jurídico a incidir sobre a empresa estatal na medida em que, quanto mais à atividade se aproxima daquela desenvolvida diretamente pelo Estado e mais se distancia daquela praticada pelo mercado (atividade econômica em regime de competição), maiores serão as influências das características de Fazenda Pública sobre a estatal<sup>6</sup>. Nesse sentido, o seguinte artigo doutrinário<sup>7</sup>:

Quando ao aspecto organizacional, o regime jurídico das estatais é modificado segundo três espécies de atividades por elas desempenhadas: a) ao prestarem serviço público em regime concorrencial, tais empresas submetem-se, em sua organização empresarial – relações jurídicas com terceiros não usuários e atuação no mercado –, ao regime de direito privado, em especial, aos princípios da livre concorrência e excepcionalidade do tratamento mais favorecido (art. 170, IV e IX da CF/88), com exceções advindas do regime aplicável ao serviço público, do manuseio e destinação do patrimônio público nelas investido e da aplicação dos princípios gerais da Administração Pública, em especial o da impessoalidade; b) ao explorarem atividades econômicas em sentido estrito, submetem-se ao regime de direito privado próprio das empresas privadas (art. 173, §1º, II da CF/88) – evidente a aplicação dos princípios da ordem econômica, em especial, os da livre concorrência e excepcionalidade do tratamento mais favorecido (art. 170, IV e IX da CF/88), com as ressalvas advindas do manuseio e destinação do patrimônio público nelas investido e da aplicação dos princípios gerais da Administração Pública; c) **finalmente, ao prestarem serviço público em regime de privilégio constitucional ou de exclusividade, mesmo assim somente enquanto qualificado pela ausência de distribuição de lucros a particulares, o Supremo Tribunal Federal inovou, a partir de 2000, ao inseri-las no regime de direito público organizacional próprio das autarquias e fundações públicas, ausente a competição e, por**

<sup>5</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, Direito Administrativo, Editora Atlas, 20ª edição, pág. 90;

<sup>6</sup> Essa discussão ganha ainda mais relevância, diante da previsão do art. 173, § 2º, da Constituição: § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

<sup>7</sup> ARANHA, Márcio Iorio. “O objeto do estatuto jurídico das estatais e os regimes jurídicos da empresa pública e da sociedade de economia mista”. In: Estatuto Jurídico das Estatais – Análise da Lei n. 13.303/2016.

NORONHA, João Otávio de. FRAZÃO, Ana. MESQUITA, Daniel Augusto. Fórum, 2017, p. 53.

**decorrência, os princípios de livre concorrência e vedação de tratamento mais favorecido, gozando de imunidade recíproca sobre seu patrimônio, renda ou serviços, impenhorabilidade de bens, renda e serviços, direito à execução por precatório, persistindo, entretanto, efeitos de sua condição de ente de direito privado não integrante da Administração Pública, tais como a ausência de processo administrativo em empresa estatal ou garantia de estabilidade no emprego.**<sup>8</sup> (sem grifos no original)

Desse modo, diante do regime híbrido das empresas estatais (pessoas jurídicas de direito privado cujo capital e o controle são preponderantemente públicos), constata-se, a partir da análise da evolução jurisprudencial levada a cabo pelo Supremo Tribunal Federal<sup>9</sup>, que há uma clara gradação de privilégios estatais (p. ex.: impenhorabilidade de bens, imunidade recíproca, execução por meio de precatório etc.) a partir de dois critérios: capital exclusivamente público e prestação de serviço público essencial. Nesse sentido, a doutrina especializada:

Ao serem enfileiradas a partir do critério de proximidade com o regime de direito público, tem-se a seguinte ordem de classificação das empresas estatais segundo regimes especiais: a) empresas públicas prestadoras de serviço público não concorrencial em regime de privilégio constitucional; b) empresas públicas exploradoras de atividade econômica não concorrencial ou monopolística em regime de privilégio constitucional; c) sociedades de economia mista prestadoras de serviço público não concorrencial; d) sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica não concorrencial ou monopolística; e) empresas estatais prestadoras de serviço público em regime concorrencial; f) empresas estatais exploradoras de atividade econômica em regime concorrencial. Estes seis regimes especiais híbridos público-privados das empresas estatais não esgotam todas as possibilidades, mas servem de guia seguro para a distinção dos principais regimes jurídicos das empresas estatais como definidos pela jurisprudência brasileira<sup>10</sup>.

<sup>8</sup>STF, Segunda Turma. AI nº 468.580 AgR. Rel. Min. Ellen Gracie, j. 13.12.2005. *DJ*, 24 fev. 2006.

<sup>9</sup> STF. RE nº 501.639. Rel. Min. Eros Grau, j. 23.6.2008, decisão monocrática. *DJe* 142, 1º ago. 2008; STF, Segunda Turma. RE nº 524.615 AgR. Rel. Min. Eros Grau, j. 9.9.2008. *DJe* 187, 3 out. 2008; STF. RE nº 607.535. Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 3.3.2010, decisão monocrática. *DJe* 047, 16 mar. 2010; STF, Tribunal Pleno. ARE nº 638.315 RG. Rel. Min. Cezar Peluso, j. 9.6.2011. *DJe* 167, 31 ago. 2011; STF, Primeira Turma. AI nº 797.034 AgR. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 21.5.2013. *DJe* 111, 13 jun. 2013; RE 852.302 AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 15.12.2015, *DJe* 26.2.2016; RE-AgR 852.527, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, *DJe* 13.2.2015.

<sup>10</sup> ARANHA, Márcio Iorio. *Op. Cit.*, p. 58.

Assim sendo, a respeito das atividades realizadas no âmbito das empresas estatais, cumpre sempre analisar e destacar o teor da previsão constitucional e infraconstitucional que estabelece as atividades desempenhadas e, portanto, os serviços de responsabilidade constitucionalmente atribuída ao ente federativo que tem a participação na empresa, com o propósito de afirmar que a empresa atua junto ao mercado como entidade estatal prestadora de serviços de natureza pública.

Decerto, da análise da natureza jurídica da CPRM, da PPSA e da PETROBRÁS, bem como das características de suas respectivas atuações junto ao mercado, observar-se-á se as mesmas atendem aos requisitos acima relacionados, a saber: (i) é controlada exclusivamente pelo Poder Público?; (ii) presta serviços públicos de natureza essencial, em regime de privilégio constitucional, não concorrencial e sem o propósito de distribuição de lucros entre particulares?

#### **4. DA NATUREZA JURÍDICA DA COMPANHIA DE PESQUISA DE RECURSOS MINERAIS – CPRM**

A CPRM, que teve sua criação autorizada pelo Decreto-Lei nº 764, de 15 de agosto de 1969, se estabelece como empresa pública de capital fechado, controlada pela União, e vinculada ao Ministério de Minas e Energia. De logo, destaque-se que a companhia foi criada como empresa de economia mista pelo referido normativo, e foi transformada em empresa pública pela Lei nº 8.970, de 28 de dezembro de 1994. Por sua característica fundamental, a entidade se sujeita ao regime jurídico estabelecido pela Lei Federal nº 13.303/16, que assim caracteriza as empresas públicas:

Art. 3º 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 integralmente detido pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.

A atuação da CPRM se sujeita também às previsões constitucionais, que, em relação às suas atividades, prevê a possibilidade de que as empresas estatais explorem

atividade econômica ou prestem serviços, conforme dispositivo que reside no artigo 173, § 1º, da Constituição.

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que **explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços**, dispondo sobre: (...)

A CPRM, de acordo com os dizeres de seu Estatuto Social, tem como objeto as atribuições do Serviço Geológico do Brasil. Nesse sentido, a companhia fundada em 1970 tem como missão gerar e disseminar conhecimento geocientífico com excelência, atuando em três áreas intrínsecas das geociências: Geologia (incluindo Recursos Minerais), Recursos Hídricos e Gestão Territorial. Para perfeita compreensão da relevância da atividade da CPRM, convém destacar a redação conferida ao seu objeto social no Estatuto da companhia:

#### DO OBJETO SOCIAL

Art. 4º. A CPRM tem por objeto:

I - subsidiar a formulação da política mineral e geológica, participar do planejamento, da coordenação e executar os serviços de geologia e hidrologia de responsabilidade da União em todo o território nacional, incluindo a Plataforma Continental Jurídica Brasileira e Áreas Oceânicas Adjacentes;

II- gerar e disseminar conhecimento geocientífico com excelência, contribuindo para melhoria da qualidade de vida e desenvolvimento sustentável do Brasil;

III - estimular o descobrimento e o aproveitamento dos recursos minerais e hídricos do País;

IV - orientar, incentivar e cooperar com entidades públicas ou privadas na realização de pesquisas e estudos destinados ao aproveitamento dos recursos minerais e hídricos do País;

V - elaborar sistemas de informações, cartas e mapas que traduzam o conhecimento geológico e hidrológico nacional, tornando-o acessível à sociedade brasileira;

VI - colaborar em projetos de preservação do meio ambiente, em ação complementar à dos órgãos competentes da administração;

VII - realizar pesquisas, estudos e mapeamentos relacionados com os fenômenos naturais e induzidos ligados à terra, tais como terremotos,

deslizamentos, enchentes, secas, desertificação e outros, bem como os relacionados à Paleontologia e à Geologia Marinha;

VIII - dar apoio técnico e científico aos órgãos da administração pública federal, estadual e municipal, no âmbito de sua área de atuação.

A companhia tem como propósito contribuir para a melhoria de vida e desenvolvimento sustentável do país, fomentando a descoberta e a melhor exploração dos recursos minerais e hídricos dispostos no território nacional, sob as disposições de sua política mineral e geológica. Trata-se, portanto, de atuação notadamente voltada ao resguardo dos interesses públicos. Destaque-se ainda a previsão insculpida na lei de criação da entidade relativa à composição de seu quadro societário, que pode ser constituído por entidades vinculadas exclusivamente ao setor público:

Art. 10. A CPRM poderá admitir como acionistas:

I - pessoas jurídicas de direito público interno;

II - entidades da administração indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios.

Em relação à matéria, insta consignar ainda o teor do recente registro feito no Relatório de Gestão do Exercício de 2017, que fortalece a previsão normativa ao esclarecer a composição do capital da companhia:

1.5.1 Capital Social Em 31 de dezembro de 2017, o Capital Social integralizado no valor de R\$30.147.526,88, está representado por 2.948.172 ações, sendo 2.631.150 ações ordinárias e 317.022 ações preferenciais, todas nominativas e sem valor nominal. A participação da União após o processo de indenização de acionistas pessoas físicas e pessoas jurídicas de natureza exclusivamente privada iniciado em novembro de 2000 alcançou o percentual de 97,33%, ficando o restante de 2,67% em poder de pessoas jurídicas de direito público interno e entidades da administração indireta da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme preceitua o seu Estatuto<sup>11</sup>.

Observa-se, portanto, que a CPRM, sob controle exclusivo do Poder Público, atua, tão somente, com vistas a incrementar as riquezas brasileiras, de modo a permitir o

---

<sup>11</sup> Disponível em: [http://www.cprm.gov.br/publique/media/informacao\\_publica/relatorio\\_de\\_gestao\\_2017.pdf](http://www.cprm.gov.br/publique/media/informacao_publica/relatorio_de_gestao_2017.pdf), último acesso em 02.06.2019.

desenvolvimento nacional sustentável. Assim, a companhia, que se encontra às vésperas de completar meio século de fundação, promove ações de maior importância junto ao setor de sua atuação, essencial ao desenvolvimento do país. Portanto, as medidas promovem qualificado estudo acerca do potencial geológico nacional, de modo a promover sua adequada e sustentável exploração. Além disso, a companhia se presta a zelar pela preservação dos recursos naturais, inclusive a água, e evitar a ocorrência de acidentes geológicos.

Anote-se ainda que a atividade mineral se estabeleça como relevante pilar da economia mundial, de modo que os estudos promovidos pela CPRM permitem que o Brasil assumira relevante papel no desenvolvimento do segmento. Notadamente a atuação da empresa revela sua interface social, posto que os frutos de seu trabalho viabilizam a execução das mais relevantes políticas públicas em âmbito nacional, bem como visam a preservação de recursos naturais essenciais à sobrevivência das espécies que ocupam o território nacional. Assim sendo, a respeito das atividades realizadas no âmbito da CPRM, cumpre destacar igualmente o teor da previsão constitucional contida no artigo 21, XV, que estabelece a competência da União para as atividades relacionadas à exploração petrolífera, incluindo sua comercialização:

Art. 21. Compete à União:

(...)

XV - organizar e manter os serviços oficiais de estatística, geografia, geologia e cartografia de âmbito nacional;

Deste modo, reconhecida a constituição da CPRM para prestar, especificamente, serviços de responsabilidade constitucionalmente atribuída à União, com o propósito de lhe prover os melhores resultados econômicos e sociais, é possível afirmar que a empresa atua junto ao mercado como entidade estatal prestadora de serviços de natureza pública.

Da análise da natureza jurídica da CPRM, bem como das características de sua atuação junto ao mercado, observa-se que a mesma atende aos requisitos relacionados, pois é controlada exclusivamente pelo Poder Público, presta serviços públicos de natureza essencial, em regime de privilégio constitucional, não concorrencial e sem o propósito de distribuição de lucros entre particulares.

## **5. DA NATUREZA JURÍDICA DA EMPRESA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL - PRÉ SAL PETRÓLEO S.A.**

A Empresa Brasileira de Administração de Petróleo e Gás Natural – PPSA, criada a partir da Lei nº 12.304, de 2 de agosto de 2010, se estabelece como empresa pública sob a forma de sociedade anônima, de capital fechado, controlada pela União, e vinculada ao Ministério de Minas e Energia. Por sua característica fundamental, a entidade se sujeita ao regime jurídico estabelecido pela Lei Federal nº 13.303/16. Assim, a atuação da PPSA se sujeita também às previsões constitucionais, que, em relação às suas atividades, prevê a possibilidade de que as empresas estatais explorem atividade econômica ou prestem serviços, conforme dispositivo que reside no artigo 173, § 1º, da Constituição.

No caso da PPSA, de acordo com os dizeres de seu Estatuto Social, o objeto da estatal é a gestão dos contratos de partilha de produção celebrados pelo Ministério de Minas e Energia, e a gestão dos contratos para a comercialização de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos da União. Na prática, a empresa fundada em novembro de 2013 estabelece sua atuação em três grandes frentes, quais sejam: gestão dos contratos de partilha de produção, gestão da comercialização de petróleo e gás natural e a representação da União nos acordos de individualização da produção.

A companhia tem como propósito maximizar os resultados econômicos da União nas atividades do regime de partilha de produção, por meio de uma gestão eficiente, que concilie os interesses do Estado com o avanço da indústria nacional e o desenvolvimento social. Destaque-se ainda a previsão insculpida na lei de criação da entidade relativa à composição de seu capital social, que é constituído de recursos provenientes exclusivamente do setor público: “Art. 6º A PPSA terá seu capital social representado por ações ordinárias nominativas, integralmente sob a propriedade da União.”

Observa-se, portanto, que a PPSA, sob controle exclusivo da União, atua com vistas a majorar a percepção de receitas pela Administração Federal, sendo organização essencial à satisfação de interesses econômicos. Imperioso destacar que a referida empresa promove a gestão especializada relacionada aos contratos de petróleo, de gás natural e de

outros hidrocarbonetos fluidos da União e busca viabilizar a manutenção do potencial do parque nacional desses hidrocarbonetos, permitindo que sua exploração se dê de modo adequado.

Notadamente a atuação da empresa revela sua interface social, posto que os frutos de seu trabalho viabilizam a execução das mais relevantes políticas públicas em âmbito nacional. Porém, reputa-se imprescindível destacar com mais precisão as atividades estatais executadas no âmbito dessa empresa e a distinção ou semelhanças com as atividades da Petrobrás.

### **5.1 Da necessária distinção entre as atividades realizadas pela PPSA e pela PETROBRAS.**

Para melhor identificar e compreender a natureza jurídica da PPSA, importa promover as devidas distinções entre a atuação dessa instituição e as atividades realizadas pela empresa Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobras. De logo, registre-se que, enquanto a primeira, como dito, se estabelece como empresa pública, a segunda é classificada como sociedade de economia mista de capital aberto. Assim, tem-se que as instituições se sujeitam a modo de composição do capital, acionistas, atividades e regimes jurídicos distintos. Especificamente em relação às atividades de cada uma das organizações, convém destacar o teor de seus estatutos sociais, a fim de esclarecer a total distinção de seus objetivos.

Estatuto da Petrobras S.A.:

Art. 3º - A Companhia tem como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

§1º- As atividades econômicas vinculadas ao seu objeto social serão desenvolvidas pela Companhia em caráter de livre competição com outras empresas, segundo as condições de mercado, observados os demais princípios e diretrizes da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997 e da Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002.

§2º- A Petrobras, diretamente ou através de suas subsidiárias integrais e de suas controladas, associada ou não a terceiros, poderá exercer no País ou fora do território nacional qualquer das atividades integrantes de seu objeto social.

Estatuto da PPSA:

Art. 5º. A PPSA tem por objeto a gestão dos contratos de partilha de produção celebrados pelo Ministério de Minas e Energia e a gestão dos contratos para a comercialização de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos da União.

§ 1º. A PPSA tem por finalidade maximizar o resultado econômico dos contratos de partilha de produção e de comercialização de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos da União.

§ 2º. A PPSA tem por relevante interesse coletivo a gestão dos contratos de partilha de produção no país.

§ 3º. A PPSA não será responsável pela execução, direta ou indireta, das atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos.

§ 4º. Na gestão dos contratos para a comercialização de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos da União, a PPSA, representando a União, poderá contratar agentes comercializadores ou comercializar diretamente o petróleo, o gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos da União, na forma do caput do art. 45 da Lei nº 12.351/2010.

A simples leitura dos expedientes supra mencionados revelam a completa distinção entre as atividades das duas empresas analisadas. O regramento da PPSA, inclusive, estabelece expressamente que a entidade não se responsabiliza pela atividade de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos. Assim, sua atuação é de gestão de contratos de partilha de produção, gestão da comercialização de petróleo e gás natural e a representação da União nos acordos de individualização da produção. Sua tarefa institucional é mobilizar toda a sua capacidade de gestão para garantir à União os melhores resultados na exploração e produção no regime de partilha de produção no pré-sal.

A Petrobras S.A., por sua vez, é uma sociedade que atua de forma especializada na exploração e produção, refino, comercialização, transporte, petroquímica, distribuição de derivados, gás natural, energia elétrica, gás-química e biocombustíveis.

Na prática, a atuação da PPSA, como gestora dos contratos, se dá mediante a aprovação da execução dos projetos nas fases de exploração, avaliação, desenvolvimento e

produção, atividades de interesse econômico da Petrobras S.A. Essa última se relaciona diretamente com a PPSA, a fim de alcançar as autorizações e contratos necessários à execução de sua atividade exploratória. Destaque-se, por oportuno, que as relações estabelecidas pela PPSA não se limitam à atender a Petrobras S.A., podendo ser ajustados vínculos com outras entidades do setor. Diante de tais considerações, portanto, resta evidente a completa distinção entre as atividades executadas no âmbito de cada entidade, as quais se relacionam, tão somente, em virtude do fato de atuarem no mesmo segmento industrial, mas com composição societária e funções completamente distintas.

Nota-se, porém, o entendimento firmado no sentido de não determinar o reconhecimento da imunidade tributária da PPSA e da Petrobrás SA, pois, mesmo se entendendo que prestam serviços públicos, desenvolvem e exploram a atividade econômica de modo não exclusivo e em atividades em que vige o sistema concorrencial, não preenchendo, assim, os requisitos necessários ao reconhecimento da imunidade tributária recíproca.

## **6. DO FUNDAMENTO JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA - INTELIGÊNCIA DO ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Prestigiada no ordenamento jurídico pátrio, a imunidade tributária tem como pressuposto a igualdade político-jurídica entre as instituições que formam o Estado, e impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam, entre si, a cobrança de tributos sobre seus patrimônios, renda ou serviços.

A medida visa garantir a harmonia e o equilíbrio nas relações institucionais mantidas entre os entes integrantes da Administração Pública, limitando o poder de tributar, pois ainda que exista situação, ato ou fato subsumível à hipótese de incidência, esta não se materializará, não fará nascer a obrigação tributária. A razão de tal imunidade reside no fato de os diversos entes da Federação possuírem a mesma finalidade de garantir o bem comum, de modo que devem atuar de modo sistêmico e colaborativo para o alcance de seus propósitos.

Pontue-se que alguns autores entendem que, para além do respeito ao pacto federativo, a hipótese de imunidade valoriza também a ausência de capacidade contributiva das pessoas jurídicas, pois o patrimônio que deveria suportar a obrigação não seria do ente, mas sim do povo. O instituto, assim, encontra guarida na própria Constituição Federal, como se pode observar da leitura de seu artigo 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

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

A literalidade do comando constitucional acima transcrito, em tese, não se estenderia às empresas públicas e sociedades de economia mista, já que essas detêm personalidade jurídica de pessoa privada. A jurisprudência, contudo, desenha linha interpretativa mais abrangente, como se observa, inclusive, em manifestações do Supremo Tribunal Federal, favorável ao reconhecimento da citada imunidade, se afastando da interpretação literal do § 2º do art. 150 da Constituição Federal e buscando o fundamento da regra imunizante para estendê-la às sociedades de economia mista e empresas públicas prestadoras de serviços públicos, pois executam serviços obrigatórios e essenciais, não devendo receber o mesmo tratamento das demais empresas privadas.

### **6.1 Análise Da Jurisprudência Sobre A Aplicação da Imunidade Tributária às Estatais**

A redação atual do art. 173, § 1º, da Constituição foi inserida em seu texto com a Emenda Constitucional n. 19/98. O primeiro julgado levado a cabo pelo Supremo Tribunal Federal após a inovação constitucional acerca da aplicação de privilégios da administração direta às estatais foi o Recurso Extraordinário nº 220.906/DF, interposto pelos Correios, que buscava afastar do seu regime jurídico àquele aplicável às empresas privadas.

O relator, Ministro Maurício Corrêa, promoveu uma diferenciação entre o exercício de “atividade econômica” e de “serviços públicos”, especialmente os de conteúdo econômico e social. Nesse sentido, formulou-se a tese de que:

Não se aplicam às empresas públicas, às sociedades de economia mista e a outras entidades estatais ou paraestatais que explorem serviços públicos a restrição contida no artigo 173, §1º, da Constituição Federal, isto é, a submissão ao regime jurídico próprio das empresas privadas.

O julgado recebeu a seguinte ementa:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. IMPENHORABILIDADE DE SEUS BENS, RENDAS E SERVIÇOS. RECEPÇÃO DO ARTIGO 12 DO DECRETO-LEI Nº 509/69. EXECUÇÃO. OBSERVÂNCIA DO REGIME DE PRECATÓRIO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 100 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. À empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, pessoa jurídica equiparada à Fazenda Pública, é aplicável o privilégio da impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços. **Recepção do artigo 12 do Decreto-lei nº 509/69 e não-incidência da restrição contida no artigo 173, §1º, da Constituição Federal, que submete a empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.** 2. Empresa pública que não exerce atividade econômica e presta serviço público da competência da União Federal e por ela mantido. Execução. Observância ao regime de precatório, sob pena de vulneração do disposto no artigo 100 da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido.<sup>12</sup>

Firmando o entendimento supra, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 253472, Relator para o acórdão Ministro Joaquim Barbosa, analisando a hipótese de imunidade tributária da Companhia das Docas do Estado de São Paulo, assim se pronunciou:

---

<sup>12</sup> Registre-se que o entendimento firmado nesse precedente quanto à impenhorabilidade dos bens da ECT e à submissão ao regime de precatórios foi reiterado no julgamento do RE nº 225.011. Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 16.11.2000. *DJ*, 19 dez. 2002; RE nº 230.161 AgR. Segunda Turma. Rel. Min. Néri da Silveira, j. 17.4.2001. *DJ*, 10 ago. 2001; RE nº 229.696. Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão, Rel. p/ Acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 16.11.2000. *DJ*, 19 dez. 2002.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980. 1. IMUNIDADE RECÍPROCA. CARACTERIZAÇÃO. Segundo teste proposto pelo ministro relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais: 1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em conseqüência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto. 1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. 1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante. 2. **SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVREINICIATIVA.** Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois: 2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público. 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado. 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa, eis que ausente **comprovação** de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação. 3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”. Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento.

Ainda no âmbito do STF, pontue-se a ocorrência de manifestação que reitera as manifestações acima transcritas, por meio da repercussão geral reconhecida no ARE nº 638315, cuja ementa restou assim editada:

**RECURSO. Extraordinário. Imunidade tributária recíproca. Extensão. Empresas públicas prestadoras de serviços públicos. Repercussão geral reconhecida. Precedentes. Reafirmação da jurisprudência. Recurso improvido. É compatível com a Constituição a extensão de imunidade tributária recíproca à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO, na qualidade de empresa pública prestadora de serviço público.**

Os entendimentos supra servem hoje como paradigmas para as demais entidades integrantes do Poder Judiciário, que têm reconhecido a aplicação do artigo 150, VI, “a” da Constituição Federal para declarar a imunidade tributária de entidades integrantes da Administração Pública Indireta que tenham por objetivo a prestação de serviços públicos, ainda que detenham personalidade jurídica de direito privado:

DIREITO CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMÓVEL PERTENCENTE À UNIÃO ADMINISTRADO PELA INFRAERO. CONCESSÃO DE USO. EMPRESA PRIVADA. INCIDÊNCIA DO IPTU/TLP. CAUTELAR. INTERESSE DE AGIR DEMONSTRADO. RECURSO DO RÉU E REMESSA NECESSÁRIA PROVIDOS. RECURSO DA AUTORA PREJUDICADO.

1- O Distrito Federal pode exigir IPTU/TLP de empresa privada que tem concessão de uso de imóvel pertencente à União e administrado pela Infraero.

2- O interesse de agir se faz presente quando a demanda, de alguma forma, pode proporcionar algum benefício à parte.

2-1 Doutrina. "O interesse de agir é verificado pela presença de dois elementos, que fazem com que esse requisito do provimento final seja verdadeiro binômio: 'necessidade da tutela jurisdicional' e 'adequação do provimento pleiteado'. Fala-se, assim, em 'interesse-necessidade' e em 'interesse-adequação'. A ausência de qualquer dos elementos componentes desde binômio implica ausência do próprio interesse de agir." (CÂMARA, Alexandre Freitas, Lições de direito processual civil, Lúmen Júris, 2004, p. 126).

3- A imunidade recíproca, estabelecida no art. 150, VI, 'a', da Constituição Federal é consectário lógico do sistema federativo adotado no Brasil, que tem como pressuposto a igualdade político-jurídica dos entes que formam o Estado Federal. Por esse motivo, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal não cobram impostos sobre o patrimônio, a renda ou os

serviços uns dos outros. **E, com base nesse entendimento, o STF vem reconhecendo a imunidade tributária recíproca quanto aos entes da Administração Pública Indireta que, mesmo com personalidade jurídica de direito privado, tenham por objetivo a prestação de serviços públicos.**

4- O § 3º do art. 150 da Constituição da República dispõe de forma clara que não se aplica a imunidade tributária recíproca relativamente ao patrimônio, a renda e aos serviços que estejam relacionados com a exploração de atividade econômica, que estejam disciplinadas pelas normas aplicadas à iniciativa privada.

5- As empresas públicas e as sociedades de economia mista pertencentes à estrutura da Administração Pública indireta pagam impostos quando se destinam a explorar a atividade com finalidade lucrativa, não fazendo jus à imunidade tributária recíproca. O mesmo no caso de sociedades essencialmente privadas constituídas para a obtenção de lucro.

6- A caracterização jurídica de posse, de acordo com o art. 1.196 do Código Civil, independentemente do título, constitui-se em fato gerador do IPTU e também da TLP e a possuidora passa a ser considerada contribuinte para todos os fins, nos termos dos artigos 32 e 34 do Código Tributário Nacional. 6.1 Precedente Turmário. "(...) 4 - À sociedade privada que ocupa espaço no Aeroporto Internacional de Brasília, bem da União, por meio de contrato de concessão de uso celebrado com a INFRAERO, para explorar atividade econômica e auferir lucro, não se aplica a imunidade recíproca (art. 150, § 3º, da CF), uma vez que tal atividade não constitui serviço público, sendo, portanto, contribuinte do IPTU. Apelação Cível provida. (Acórdão n. 589115, 20090111487228APC, Relator Angelo Passareli, DJ 29/05/2012 p. 148). 7- O Código Tributário Nacional não estabelece, para fins de exigência do IPTU, que a posse seja exercida com a intenção de domínio, não sendo lícito ao intérprete criar essa exigência. Aliás, a redação dada ao artigo 34, na parte final, é clara ao afirmar que o IPTU é devido também pelo possuidor a qualquer título.

8- Recurso do réu e remessa necessária providos. Recurso da autora prejudicado.

(TJDFT, Acórdão n.630843, 20100110633652APO, Relator: JOÃO EGMONT, Revisor: LUCIANO MOREIRA VASCONCELLOS, 5ª Turma Cível, Data de Julgamento: 24/10/2012, Publicado no DJE: 05/11/2012. Pág.: 150.)

TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO. CAESB. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO. 1. A CAESB, por se tratar de sociedade de economia mista exploradora dos serviços de fornecimento de água e captação de esgoto em caráter exclusivo no Distrito Federal, goza da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a" da Constituição Federal. Precedentes do STF. 2. Recurso de apelação conhecido e não provido.

(TJDFT, Acórdão n.643164, 20100111222150APC, Relator: NÍDIA CORRÊA LIMA, Revisor: GETÚLIO DE MORAES OLIVEIRA, 3ª Turma

Cível, Data de Julgamento: 05/12/2012, Publicado no DJE: 19/12/2012.  
Pág.: 97)

Ementa: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, A, CF/88. TRENSURB. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS PÚBLICOS. Inobstante a figura jurídica de sociedade de economia mista, a TRENSURB, cujo capital social pertence majoritariamente à União, cabendo o remanescente ao Estado do Rio Grande do Sul e ao Município de Porto Alegre, presta serviço público, sendo abrangida pela imunidade constitucional prevista em o art. 150, VI, a, CF/88.

(TJRS, Apelação Cível Nº 70077192730, Vigésima Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Armínio José Abreu Lima da Rosa, Julgado em 18/04/2018, DJ em 24/04/2018)

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. IPVA. TRENSURB. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. APLICABILIDADE DO ART. 150, INC. VI, ALÍNEA A, DA CF. AUSENTE COMPROVAÇÃO DO REPASSE DOS IMPOSTOS.

1. A parte embargante EMPRESA DE TRENS URBANOS DE PORTO ALEGRE S.A. TRENSURB é sociedade de economia mista, com capital pertencente à União, ao Estado do Rio Grande do Sul e ao Município de Porto Alegre, desempenhando atividade de serviço público, que, embora seja remunerado mediante tarifa, se enquadra na hipótese de imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, letra a da Constituição Federal.

2. Hipótese em que ausente comprovação do repasse do ICMS e do IPVA, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional, descabe a repetição de indébito tributário. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

(TJRS, Apelação Cível Nº 70075120592, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Sergio Luiz Grassi Beck, Julgado em 23/03/2018, DJ em 25/05/2018)

Ementa: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. IPTU. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. CEEE-GT. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, "A", DA CF.

RECONHECIMENTO. ENTENDIMENTO DO STF. REQUISITOS PREENCHIDOS. CUSTAS PROCESSUAIS. ISENÇÃO DO MUNICÍPIO. ART. 39 DA LEF. I) Não conhecimento do apelo no ponto referente à ausência de nulidade da CDA pela ausência de descrição do imóvel e à inaplicabilidade do art. 155, § 3º, da CF, porquanto ausente interesse recursal. II) Embora não contempladas no rol entidades beneficiadas, o **Supremo Tribunal Federal vem estendendo a imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, desde que preencham determinados requisitos, como no presente caso.** III) O Município está isento do pagamento das custas

processuais, consoante o disposto no art. 39 da LEF. APELO PARCIALMENTE CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO. UNÂNIME.

(TJRS, Apelação Cível Nº 70073134587, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Francisco José Moesch, Julgado em 29/06/2017, DJ em 04/07/2017)

Execução fiscal. IPTU. Alegada ilegitimidade passiva - Imunidade recíproca (art. 150, VI, “a” da CF). A partir de uma interpretação exclusivamente literal das normas constitucionais que disciplinam a matéria, além da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, somente as autarquias e fundações públicas estariam abrangidas pela imunidade. **Todavia, as sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos não podem receber o mesmo tratamento dispensado às exploradores de atividades econômicas, a despeito de ambas serem classificadas como pessoas jurídicas de direito privado.** Nega-se provimento ao recurso.

(TJSP, Agravo de Instrumento 2017708-05.2018.8.26.0000; Relator (a): Beatriz Braga; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Indaiatuba - SAF - Serviço de Anexo Fiscal; Data do Julgamento: 26/04/2018; Data de Registro: 18/09/2018)

Ainda quanto aos movimentos jurisprudenciais, impende consignar que, no âmbito do STF, a discussão acerca da imunidade tributária recíproca às empresas estatais ainda tratou da possibilidade de seu reconhecimento diante da hipótese de prestação simultânea, por essas entidades, de serviços submetidos ao regime de competição e ao regime de monopólio. No julgamento do RE 601.392/SP, os Correios defendiam que a imunidade tributária do ISS deveria alcançar não só os serviços submetidos a monopólio, mas também todo e qualquer serviço postal e de entrega de encomendas. O STF, nesse julgado, destacou que o exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada seria circunstância irrelevante para a submissão da imunidade tributária recíproca às empresas estatais, fortalecendo ainda mais a tese pelo reconhecimento da estudada prerrogativa. Nesse sentido, a ementa do julgado:

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

Esse entendimento foi mantido pelo STF no julgamento do RE nº 627.051/PE (imunidade de ICMS para os Correios no transporte de encomendas) e no RE nº 773.992/BA (extensão da imunidade tributária recíproca à cobrança de IPTU a todos os bens imóveis da ECT). Não é demais mencionar que também no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF restou reconhecida a extensão da imunidade tributária a entidades integrantes da Administração Indireta. Como exemplo, destaque-se o teor do Acórdão 2402-006.774, proferido no PAF nº 10670.720057/2007-74, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do referido Conselho. Na ocasião, o colegiado, por unanimidade, acolheu os argumentos contidos no voto da relatora, a conselheira Renata Toratti Cassini, que assim entendeu:

O objetivo social constante do estatuto da recorrente revela que sua atividade está, de fato, adstrita à prestação de serviços públicos típicos a cargo do Estado. Nesse contexto, conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, a atividade da recorrente é alcançada pela imunidade constitucional.

Nota-se, portanto, o entendimento amplamente firmado pela jurisprudência brasileira a favor da extensão interpretativa do comando constitucional, para determinar o reconhecimento da imunidade tributária das empresas públicas e sociedades de economia mista, desde que cumpridos os critérios acima estabelecidos.

## **7. DA NATUREZA JURÍDICA DO SEBRAE**

Com a edição da Lei n. 8.029/90 e do Decreto n. 99.570/90<sup>13</sup>, o CEBRAE se transformou em SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, e passou a fazer parte do Sistema S. Nessa roupagem, o SEBRAE se desvinculou do poder público, passando a caracterizar-se como uma entidade paraestatal, que desenvolve atividade

---

<sup>13</sup> Art. 1º Fica desvinculado da Administração Pública Federal o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae) e transformado em serviço social autônomo. Parágrafo único. O Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa (Cebrae), passa a denominar-se Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae).

de interesse público (fomento), mas tem natureza de entidade de direito privado sem fins lucrativos. Nesse sentido, a definição de Maria Silvia Zanella Di Pietro:

Essas entidades não prestam serviço público delegado pelo Estado, mas atividade privada de interesse público (serviços não exclusivos do Estado); exatamente por isso, são incentivadas pelo Poder Público. A atuação estatal, no caso, é de fomento e não de prestação de serviço público. Por outras palavras, a participação do Estado, no ato de criação, se deu para incentivar a iniciativa privada, mediante subvenção garantida por meio da instituição compulsória de contribuições parafiscais destinadas especificamente a essa finalidade. Não se trata de atividade que incumbisse ao Estado, como serviço público, e que ele transferisse para outra pessoa jurídica, por meio do instrumento da descentralização. Trata-se, isto sim, de atividade privada de interesse público que o Estado resolveu incentivar e subvencionar.”<sup>14</sup>

A partir desse estruturação, o SEBRAE passou a desenvolver forte atividade de fomento às micro e pequenas empresas, que culminaram na aprovação da Lei n. 9.841/99 e na, atualmente em vigor, Lei Complementar n. 123/06, que disciplina o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Nesse contexto, revela-se a evolução histórica do SEBRAE, desde sua criação, e a sua atuação sempre ao lado do Estado brasileiro, o que ressalta a sua extrema importância como fomentador da atividade econômica, especialmente daqueles agentes fundamentais para a geração de emprego e desenvolvimento da economia brasileira: as micro e pequenas empresas. Conforme observado acima, o SEBRAE, em sua conformidade atual, foi delineado pela Lei n. 8.029/90 e pelo Decreto n. 99.570/90. A referida lei assim dispõe:

Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

§ 1º Os Programas de Apoio às Empresas de Pequeno Porte que forem custeados com recursos da União passam a ser coordenados e supervisionados pela Secretaria Nacional de Economia, Fazenda e Planejamento.

§ 2º Os Programas a que se refere o parágrafo anterior serão executados, nos termos da legislação em vigor, pelo Sistema CEBRAE/CEAGS, através da celebração de convênios e contratos, até que se conclua o processo de autonomização do CEBRAE.

<sup>14</sup> Direito Administrativo. São Paulo: Atlas, 18ª ed. p. 428.

(...)

Art. 9º Compete ao serviço social autônomo a que se refere o artigo anterior planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial e tecnológica.

Parágrafo único. Para a execução das atividades de que trata este artigo poderão ser criados serviços de apoio às micro e pequenas empresas nos Estados e no Distrito Federal.

(...)

Importante ressaltar que essa lei desvinculou o SEBRAE da estrutura da Administração Pública (art. 8º, *caput*), ou seja, a entidade passou a ser paraestatal e de natureza privada. A mesma lei determinou que o custeio das atividades do SEBRAE ocorreria com o pagamento de contribuição social:

Art. 8º

(...)

§ 3º Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações, de desenvolvimento industrial e de promoção do setor, fica instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

- a) um décimo por cento no exercício de 1991;
- b) dois décimos por cento em 1992; e
- c) três décimos por cento a partir de 1993.

(...)

A destinação dos recursos também foi inserida de forma vinculante na Lei n. 8.029/90, *in verbis*:

Art. 11. Caberá ao Conselho Deliberativo do SEBRAE a gestão dos recursos que lhe forem destinados conforme o disposto no § 4o do art. 8o, exceto os destinados à Apex-Brasil.

§ 1o Os recursos a que se refere este artigo, que terão como objetivo primordial apoiar o desenvolvimento das micro e pequenas empresas por meio de projetos e programas que visem ao seu aperfeiçoamento técnico, racionalização, modernização, capacitação gerencial, bem como facilitar o acesso ao crédito, à capitalização e o fortalecimento do mercado secundário de títulos de capitalização dessas empresas, terão a seguinte destinação:

- a) quarenta por cento serão aplicados nos Estados e no Distrito Federal, sendo metade proporcionalmente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o restante proporcionalmente ao número de habitantes, de acordo com as diretrizes e prioridades regionais

estabelecidas pelos serviços de apoio às micro e pequenas empresas de que trata o parágrafo único do art. 9º, em consonância com orientações do Conselho Deliberativo a que se refere o art. 10, §1º;

b) cinquenta por cento serão aplicados de acordo com as políticas e diretrizes estabelecidas pelo Conselho Deliberativo a que se refere o §1º do art. 10, buscando ter uma atuação em conjunto com outras entidades congêneres e contribuindo para a redução das desigualdades regionais;

c) até cinco por cento serão utilizados para o atendimento das despesas de custeio do serviço social autônomo a que se refere o art. 8º; e

d) cinco por cento serão utilizados para o atendimento das despesas de custeio dos serviços de apoio às micro e pequenas empresas de que trata o parágrafo único do art. 9º.

Além da previsão legal e normativa acima destacada, o SEBRAE é uma entidade que também encontra previsão constitucional. A Carta Magna assim disciplina em seu art. 240:

Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às **entidades privadas de serviço social** e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. (grifou-se)

Além das referências constitucionais, legais e normativas relacionadas, diretamente, à criação e ao custeio do SEBRAE, há, ainda, previsão expressa dessa entidade do sistema S na Lei Complementar n. 123/06, *in verbis*:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

(...)

§ 8º O CGSN poderá disciplinar sobre a disponibilização, no portal do SIMPLES Nacional, de documento fiscal eletrônico de venda ou de prestação de serviço para o MEI, microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional.

§ 9º O desenvolvimento e a manutenção das soluções de tecnologia, capacitação e orientação aos usuários relativas ao disposto no § 8º, bem

como as demais relativas ao Simples Nacional, poderão ser apoiadas pelo **Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE**.

Art. 59. As instituições referidas no caput do art. 58 desta Lei Complementar devem se articular com as **respectivas entidades de apoio e representação das microempresas e empresas de pequeno porte**, no sentido de proporcionar e desenvolver programas de treinamento, desenvolvimento gerencial e capacitação tecnológica. (grifou-se)

Nesse contexto, evidencia-se que o SEBRAE teve seus contornos institucionais, na sua formação atual, delineados por uma lei federal, regulamentada por um decreto, e tem resguardada, por previsão constitucional, a destinação de seus recursos. Nestas condições, o SEBRAE, constituída sob a forma de sociedade civil, sem fins lucrativos, cujo objetivo social é o fomento do desenvolvimento sustentável, a competitividade e o aperfeiçoamento técnico das microempresas e das empresas de pequeno porte industriais, comerciais, agrícolas e de serviços, notadamente nos campos da economia, administração, finanças e legislação; facilitação de acesso ao crédito; da capitalização e fortalecimento do mercado secundário de títulos de capitalização daquelas empresas; da ciência, tecnologia e meio ambiente; da capacitação gerencial e da assistência social, mediante a execução ações condizentes. Portanto, nos exatos termos de seu objeto de atuação e da legislação que lhe é aplicável, se inclui como uma entidade beneficente de assistência social, devendo ser isenta de impostos e contribuições nos termos do artigo 150, VI, “c” e artigo 195, §7º, da Constituição Federal, *in verbis*:

Artigo 195:

(...)

7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:  
III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

Também sob o enfoque do art. 14 do CTN, a tese ora desenvolvida é a abarcada pela legislação, uma vez que preenche todos os requisitos legais, conforme a seguinte previsão:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

Logo, por ter seu objetivo beneficente, já que não distribui qualquer parcela de seu patrimônio ou de sua renda e conserva em seus livros as formalidades capazes de assegurar sua exatidão, a entidade deve ter sua imunidade declarada sem as exigências da Lei nº 8.212/91 e suas alterações – sem a exigência de CEBAS, conforme também entende de forma mansa e pacífica a jurisprudência.

### **7.1. Da jurisprudência pacífica quanto ao tema das entidades do Sistema S**

A partir dos mencionados dispositivos constitucionais e do art. 14 do CTN, a jurisprudência brasileira se consolidou no sentido de que as entidades do Sistema “S” são beneficiárias da isenção fiscal ampla (ou imunidade tributária), mesmo que a entidade não conste dos arts. 12 e 13 da Lei n. 2.613/55 (SENAR, SESI, SESC, SENAI e SENAC). É exatamente esse o entendimento consolidado do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. SEBRAE. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS, CRIADA POR LEI. COMPROVAÇÃO POR MEIO DE CERTIFICADO. DESNECESSIDADE. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ISENÇÃO. LEI Nº 2.613/95.

1. Não procede a alegação da apelante sobre a necessidade de comprovação por parte do autor do preenchimento dos requisitos para gozar da isenção fiscal prevista na Lei n.º 2.613/55, uma vez que tendo sido a Entidade-Autora criada por lei, dispensa-se Certificado e Registro de Fins

Filantrópicos. Precedente: AMS 2005.37.00.008454-5/MA; Relatora Des. Federal Maria Do Carmo Cardoso.

2. O Parecer GQ - 169, elaborado pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, está assim ementado: **A criação, por lei, de entidade filantrópica supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade, e isenta a entidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212, de 24/07/1991**, desde que atendidos os demais requisitos prescritos no art. 55 da mesma lei.

3. O eg. STJ vem entendendo que a isenção fiscal, criada pela Lei nº 2.613/95 é ampla e aplica-se a qualquer espécie de tributo.

4. O SEBRAE, conforme entendimento firmado na Superior Corte de Justiça Nacional, é serviço social autônomo, gozando, portanto da isenção fiscal em tela.

**5. Em que pese o SEBRAE não constar do rol de beneficiários do art. 12 da Lei nº 2.613/1955, a ele se aplica a isenção, pois possui o mesmo fim dos serviços sociais autônomos ali enumerados.**

6. Apelação e remessa oficial não providas. Sentença mantida.(AC 0019727-47.2009.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.944 de 11/01/2013, grifou-se)

Quanto ao ponto, em idêntica discussão, confira-se o acertado voto do atual Ministro Reynaldo Fonseca, acompanhado à unanimidade pela Sétima Turma do mesmo TRF – 1ª Região, reconhecendo que, mesmo não estando expressamente elencada no art. 12 da Lei 2.613/55, a entidade do Sistema “S” faz jus à isenção fiscal ampla, pois possui o mesmo fim dos serviços sociais autônomos ali enumerados:

(...) De outra parte, não merece prosperar o recurso interposto, vez que o eg. STJ vem entendendo que a isenção fiscal, criada pela Lei nº 2.613/95 é ampla e aplica-se a qualquer espécie de tributo. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL - SENAI. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO INCRA. FUNRURAL. ISENÇÃO. LEI N.º 2.613/55.

1. Os "Serviços Sociais Autônomos", gênero do qual é espécie o SENAI, são entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, não integrantes da Administração direta ou indireta, e que, assim, não podem ser equiparados às entidades empresariais para fins fiscais.

2. A Lei n.º 2.613/55, que autorizou a União a criar a entidade autárquica denominada Serviço Social Rural - S.S.R., em seu art. 12, concedeu à mesma isenção fiscal, ao assim dispor: "Art. 12. Os serviços e bens do S.S.R. gozam de ampla isenção fiscal como se fossem da própria União".

3. Por força do inserto no art. 13 do mencionado diploma legal, o benefício incentivo fiscal, de que trata seu art. 12, foi estendido, expressamente, ao SENAI, bem como aos demais serviços sociais autônomos da indústria e comércio (SESI, SESC e SENAC), porquanto restou consignado no mesmo, in verbis:

"Art. 13. O disposto nos arts. 11 e 12 desta lei se aplica ao Serviço Social da Indústria (SESI), ao Serviço Social do Comércio (SESC), ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC)."

4. É cediço na Corte que "o SESI, por não ser empresa, mas entidade de educação e assistência social sem fim lucrativo, e por ser beneficiário da isenção prevista na Lei nº 2.613/55, não está obrigado ao recolhimento da contribuição para o FUNRURAL e o INCRA", exegese esta que, por óbvio, há de ser estendida ao SENAI (Precedentes: REsp nº 220.625/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 20/06/2005; REsp nº 363.175/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/06/2004; REsp nº 361.472/SC, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003; AgRg no AG nº 355.012/PR, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 12/08/2002; e AgRg no AG nº 342.735/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 11/06/2001).

5. Recurso especial desprovido.

(STJ, RESP 766796, PRIMEIRA TURMA, MINISTRO LUIZ FUX, DJ DATA: 06/03/2006 PG: 00223).

(...)"

3)Adotando a mesma trilha de entendimento, nego seguimento ao presente agravo de instrumento, nos termos do art. 557, caput, CPC c/c o 29 RITRF da 1ª Região." (fls. 133/134)

**Ressalto, ainda, por oportuno, que o SEBRAE, conforme entendimento firmado na Superior Corte de Justiça Nacional, é serviço social autônomo, gozando, portanto da isenção fiscal criada pela 2.613/95.**

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AO SESC E AO SENAC. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. ADICIONAL PARA O SEBRAE. LEI 8.209/90, ALTERADA PELA LEI Nº 8.154/90. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA QUANTO AOS SUJEITOS PASSIVOS. REVISÃO DO ENTENDIMENTO PELA 1ª SEÇÃO DO STJ NO SENTIDO DA INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. 1. O art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.209/90, com a redação da Lei nº 8.154/90, impõe que o SEBRAE (Serviço Social Autônomo) será mantido por um adicional cobrado sobre as alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, isto é, as que são recolhidas ao SESI, SENAI, SESC e SENAC. 2. As empresas transportadoras rodoviárias não contribuem para as entidades acima referidas por força do art. 7º da Lei nº 8.706/93. As suas responsabilidades de igual natureza são para o SEST e SENAT, também serviços sociais autônomos, porém, sem nenhuma vinculação com o SESI, SESC, SENAC e SENAI. 3. O legislador, por opção que não abre ao intérprete e aplicador da lei investigar, não incluiu a incidência do adicional destinado ao SEBRAE sobre as contribuições para o SEST e o SENAT. A homenagem ao princípio da

legalidade impede que, por construção jurisprudencial, exponha-se o rol dos sujeitos passivos obrigados ao cumprimento do adicional para o SEBRAE. 4. Por determinação legal, de forma expressa, só são sujeitos passivos tributários da referida contribuição adicional, as empresas que contribuem para o SESC, SENAC, SESI e SENAI. O princípio da solidariedade social prevista na Constituição Federal pode ser limitado, no tocante às obrigações tributárias, pela lei. 5. No entanto, apesar do entendimento que este Relator vinha externando no sentido acima esposado, por entender ser o que se harmoniza com o ordenamento jurídico, a 1ª Seção do STJ pacificou posicionamento no sentido de que as empresas prestadoras de serviço, no exercício de atividade tipicamente comercial, estão sujeitas ao recolhimento da contribuição social destinada ao SESC e ao SENAC, sendo exigível, portanto, a contribuição ao SEBRAE das empresas de transporte rodoviário vinculadas ao SEST/SENAT. Acompanhamento deste Relator à nova posição. 6. Recurso provido.” (grifei)  
(RESP 200400458801, JOSÉ DELGADO, STJ - PRIMEIRA TURMA, 16/11/2004)

No mesmo diapasão:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SENAI. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O INCRA, FUNRURAL, SESC, SENAC E SEBRAE . ISENÇÃO . 1. Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI). Entidade de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Contribuições devidas ao INCRA, FUNRURAL, SESC, SENAC e SEBRAE . Isenção . Lei 2.613/1955, artigos 12 e 13. Precedentes. 2. Apelação e remessa oficial não providas. (AC 0006125-77.2004.4.01.0000 / PA, Rel. JUIZ FEDERAL LEÃO APARECIDO ALVES, 6ª TURMA SUPLEMENTAR, e-DJF1 p.508 de 19/12/2011).

TRIBUTÁRIO - SEBRAE - SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO - ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - ISENÇÃO - LEI Nº 2.613/95. 1. O eg. STJ vem entendendo que a isenção fiscal, criada pela Lei nº 2.613/95 é ampla e aplica-se a qualquer espécie de tributo. 2. O SEBRAE , conforme entendimento firmado na Superior Corte de Justiça Nacional, é serviço social autônomo, gozando, portanto da isenção fiscal criada pela 2.613/95. 3. "Os 'Serviços Sociais Autônomos', gênero do qual é espécie o SENAI, são entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, não integrantes da Administração direta ou indireta, e que, assim, não podem ser equiparados às entidades empresariais para fins fiscais." (STJ, RESP 766796, PRIMEIRA TURMA, MINISTRO LUIZ FUX, DJ DATA: 06/03/2006 PG: 00223). 4. Decisão mantida. 5. Agravo regimental improvido. (AGA 0043257-95.2009.4.01.0000 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, Rel.Conv. JUÍZA FEDERAL GILDA SIGMARINGA SEIXAS (CONV.), SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.207 de 01/07/2011).(…)” (grifou-se)

Como se observa, a jurisprudência, inclusive do STJ (STJ, RESP 766796, Primeira Turma, Ministro Luiz Fux, DJ DATA: 06/03/2006), consolidou o entendimento de que é inexigível a cobrança de contribuições sociais patronais à todas as Entidades do Sistema “S” e não somente àquelas especificadamente citadas no art. 13 da Lei 2.613/55.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. SEBRAE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. DESNECESSIDADE. CRIAÇÃO POR MEIO DE LEI. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI 8.212/91. IMUNIDADE. ART. 195, §7º DA CF. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. INCIDÊNCIA LÍDIMA.

1. O Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE tem natureza de entidade beneficente decorrente da própria legislação, visto que, trata-se de entidade criada por lei. Assim sendo, dispensa-se o Certificado de Entidade Beneficente e o Registro de Fins Filantrópicos para que possa gozar de imunidade tributária.

2. "Não procede a alegação da apelante sobre a necessidade de comprovação por parte do autor do preenchimento dos requisitos para gozar da isenção fiscal prevista na Lei n.º 2.613/55, uma vez que tendo sido a Entidade-Autora criada por lei, dispensa-se Certificado e Registro de Fins Filantrópicos".(AC 0019727-47.2009.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL REYNALDO FONSECA, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.944 de 11/01/2013).

3. No que se refere ao pedido deduzido na inicial para não recolhimento das contribuições a terceiros, a jurisprudência desta egrégia Corte é no sentido de que tais contribuições se caracterizam como contribuições de intervenção no domínio econômico, e, portanto não abrangidas pela isenção dada às contribuições para a Seguridade Social.

4. "As contribuições destinadas a terceiros (SESC, SESI, SENAI, SEBRAE, INCRA, etc) possuem natureza jurídica de contribuição de intervenção no domínio econômico, consoante entendimento do STF (AI nº 622.981; RE nº 396.266), com contornos e destinações diversos das contribuições previdenciárias, daí porque tidas por legais referidas exações". (AMS 0014230-37.2014.4.01.3801 / MG, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ AMILCAR MACHADO, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 de 20/05/2016).

5. Apelação e remessa oficial não providas.  
(AMS 0003021-66.2008.4.01.4000 / PI, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:08/07/2016)

PROCESSUAL CIVIL, PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO —  
AÇÃO ORDINÁRIA — ENTIDADES DO SISTEMA “S” —  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL — ENTIDADE DE  
ASSISTÊNCIA SOCIAL —IMUNIDADE (ART. 195, §7º, DA CF/88) —

PIS — ISENÇÃO (ART.12 EART. 13 DA LEI N.º 2.613/1955) — HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS —DECADÊNCIA QUINQUENAL.

As entidades filantrópicas têm imunidade da contribuição previdenciária nos termos do art. 195, §7º, da CF/88, restando desnecessário, em razão da notoriedade da natureza dos serviços prestados pelos autores, o entendimento das condições legais para exercício dessa imunidade.

4. Precedentes do TRF1 e do STJ.

A vigência da Lei n.º 2.613/1955 após a promulgação da CF/88 deve ser mantida até que lei específica venha revogá-la.

As entidades do Sistema “S” gozam de isenção do PIS, nos termos dos art. 12 e art. 13 da Lei n.º 2.613/1955.

(TRF 1ª Região – Apelação/Reexame Necessário nº 0014225-25.2012.4.01.3400/DF, Relator Convocado: Juiz Federal Rafael Paulo Soares Pinto, Publicação e-DJF1 de 06/06/2014). Grifos Nossos.

TRIBUTÁRIO. SEBRAE. CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS, INCRA E SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONTRIBUIÇÕESPREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS (ART. 22 DA LEI 8.212/91). INEXIGIBILIDADE.

**Por outro lado, o apelante é entidade filantrópica instituída por lei, fato que afasta a obrigatoriedade de apresentação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS.**

**"A criação, por lei, de entidade filantrópica supre o certificado ou registro que ateste tal finalidade,** e isenta a entidade das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei 8.212, de 24/07/1991, desde que atendidos os demais requisitos prescritos no art. 55 da mesma lei" (AC 0019727-47.2009.4.01.3400/DF, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, e-DJF1 p.944 de 11/01/2013). 5. Apelação provida. Sentença reformada. (AC 0056093-80.2012.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSSES, Rel. Conv. JUIZ FEDERAL ANTONIO CLAUDIO MACEDO DA SILVA (CONV.), SÉTIMA TURMA, e-DJF1 de 01/07/2016).

Nesse contexto, em que pese o SEBRAE não conste do rol de beneficiários do art. 12 da Lei nº 2.613/1955, a ela se aplica a isenção, pois possui fins análogos aos dos serviços sociais autônomos ali enumerados. Este é o entendimento consolidado, também, no TRF1<sup>15</sup>. Ademais, essa entidade preenche todos os requisitos necessários nos termos do artigo

---

<sup>15</sup> **DES. FEDERAL ÂNGELA CATÃO: SESC/AP** (APL 0033687-02.2011.4.01.3400, DES. FEDERAL ÂNGELA CATÃO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 05/05/2017), **SENAC/AC** (APL 0015908-97.2012.4.01.3400, DES. FEDERAL ÂNGELA CATÃO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 27/11/2015); **SEBRAE/MT** (APL 0056109-34.2012.4.01.3400, DES. FEDERAL ÂNGELA CATÃO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 14/07/2017); **SEBRAE/MS** (APL 1008957-94.2017.4.01.3400, DES. FEDERAL ÂNGELA CATÃO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 04/04/2019); **SESI/AC** (APL 0011129-60.2016.4.01.3400, DESEMBARGADORA FEDERAL ÂNGELA CATÃO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 13/07/2018), **DES. FEDERAL HERCULES FAJOSSES: SEBRAE/AL** (APL 1010278-33.2018.4.01.3400, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSSES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 28/02/2019); **SENAI/PB** (APL

195, § 7º, da Constituição. Portanto, o quadro jurisprudencial revela que a imunidade não está ligada apenas à previsão expressa da entidade do sistema “S” em lei de isenção tributária, mas também pelo preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN.

## **7.2 Do parecer AGU/MP GQ-169, da solução de consulta COSIT nº 558/17 e da interpretação do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal**

A Advocacia Geral da União, por meio do parecer AGU/MP GQ-169, reconheceu a imunidade das entidades filantrópicas tais quais as Entidades do Sistema S, afirmando, inclusive, não ser necessária a apresentação do Certificado de Assistência Social, a exemplo do CEBAS. No mesmo sentido, a Receita Federal do Brasil, por meio da solução de consulta COSIT nº 558/17, publicada no DOU de 02.01.2018, proferiu manifestação vinculante no sentido de que *“atendidos os requisitos da Lei nº 12.101, de 2009, os serviços*

---

1005143-40.2018.4.01.3400, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 01/03/2019); **SESI/TO** (APL 0006179-24.2016.4.01.4300, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 20/04/2018); **SEBRAE/MT** (APL 0056093-80.2012.4.01.3400, JUIZ FEDERAL ANTONIO CLAUDIO MACEDO DA SILVA (CONV.), TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 01/07/2016); **SEBRAE/PI** (APL 0003021-66.2008.4.01.4000, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 08/07/2016); **SESC/TO** (APL 0008157-70.2015.4.01.4300, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 09/06/2017); **SESC E SENAC/MA** (APL 0041821-52.2010.4.01.3400, DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSES, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 11/09/2015); **DES. FEDERAL I'TALO FIORAVANTI: SESC/AM** (APL 1999.01.00.095919-9, DESEMBARGADOR FEDERAL I'TALO FIORAVANTI, TRF1 - QUARTA TURMA, e-DJF1 30/05/2003); **SESC/MG** (APL 1998.38.00.045302-3, DESEMBARGADOR FEDERAL I'TALO FIORAVANTI, TRF1 - QUARTA TURMA, e-DJF1 12/03/2002); **DES. FEDERAL JOSÉ AMILCAR: SENAC/TO** (APL 0003543-22.2015.4.01.4300, DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ AMILCAR MACHADO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 01/04/2016); **SENAC/RR** (APL 0006945-08.2009.4.01.3400, DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ AMILCAR MACHADO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 09/09/2016); **DES. FEDERAL MARIA DO CARMO: SENAC/PI** (APL 0007338-44.2007.4.01.4000, DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 23/05/2014); **SENAC/AP** (APL 0038586-43.2011.4.01.3400, DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 12/09/2014); **SEBRAE/MA** (APL 0019724-92.2009.4.01.3400, DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 29/08/2014); **DES. FEDERAL NOVÉLY VILANOVA: SENAR/PI** (APL 1011109-18.2017.4.01.3400, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 03/07/2018); **SEBRAE/PI** (APL 2008.40.00.003028-7, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 08/09/2017); **SENAC/DF** (APL 0027998-11.2010.4.01.3400, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 25/09/2015); **SESC/DF** (APL 0028005-03.2010.4.01.3400, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 25/09/2015); **SENAI/PI** (APL 0026313-41.2012.4.01.4000, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 02/03/2018); **DES. FEDERAL REYNALDO FONSECA: SEBRAE/MA** (APL 2009.34.00.019841-7, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 11/12/2012).

*sociais autônomos são imunes a contribuições da seguridade social*”. A resposta à consulta revogou entendimento anterior da Receita e se manifestou no sentido de dar guarida à pretensão das entidades do Sistema S, adotando o entendimento favorável à imunidade, conforme a seguinte ementa:

SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS. IMUNIDADE. IMPOSTOS. CONTRIBUIÇÕES DA SEGURIDADE SOCIAL. REQUISITOS. O patrimônio, renda ou serviços vinculados às finalidades essenciais dos serviços sociais autônomos são imunes a impostos, nos termos do art. 150, VI, “c”, da CF, de 1988, desde que atendidos os requisitos dos arts. 9º, § 1º, e 14 do CTN e dos arts. 12 (exceto alínea “f” do seu § 2º) e parágrafo único do art. 13, da Lei nº 9.532, de 1997. Inexistindo ofensa à livre concorrência, a imunidade dos serviços sociais autônomos se faz presente mesmo quando o patrimônio, a renda e os serviços da instituição não estejam relacionados com as suas finalidades essenciais, como no caso dos rendimentos relativos a aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, devendo, porém, os recursos decorrentes dessas explorações serem destinados aos objetivos da entidade. Atendidos os requisitos da Lei nº 12.101, de 2009, os serviços sociais autônomos são imunes a contribuições da seguridade social, nos termos do art. 195, § 7º, da CF, de 1988. REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA 5.015, DE 21 DE JULHO DE 2017 DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal de 1988, arts. 150, VI, “c” e § 4º, e 195, § 7º; Lei nº 5.172, de 1966, arts. 9º, § 1º, e 14; Lei nº 9.532, de 1997, art. 12 (exceto alínea “f” do seu § 2º) e parágrafo único do art. 13; Lei nº 12.101, de 2009, IN RFB nº 1.585, de 2015, art. 72; SCI nº 4, de 2014.

Observa-se que a Receita Federal não fez qualquer limitação em relação às Entidades do Sistema S, afirmando a todos os serviços sociais autônomos a imunidade em relação às contribuições da seguridade social, incluindo-se, portanto, o SEBRAE. Na mesma toada, compreendeu o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Distrito Federal (TARF-DF) em julgamento recentíssimo de 09/05/2019, *verbis*:

PROCESSO: 0125-000828/2017 - SEI/DF, Recurso de Jurisdição Voluntária Nº 168/2017, Tributo IPTU, Requerente: SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). Requerida: Subsecretaria da Receita. Relator: Conselheiro Sebastião Hortêncio Ribeiro. Data do Julgamento: 9 de maio de 2019.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL PLENO Nº 127/2019

EMENTA. IPTU. IMUNIDADE. SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS. REQUISITOS. ATENDIMENTO. Comprovado nos autos que os serviços sociais autônomos prestados pela recorrente estão alcançados pela

imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88, e demonstrado o atendimento dos requisitos do art. 14 do CTN, o reconhecimento do beneplácito constitucional é medida que se impõe. Recurso de Jurisdição Voluntária a que se dá provimento.

DECISÃO: acorda o Pleno do TARF, à unanimidade, conhecer do recurso para, à maioria de votos, dar-lhe provimento, nos termos do voto da Cons. Maria Helena de Oliveira, com declaração de voto. Foram votos vencidos o dos Cons. Relator, Rudson Bueno, Cejana Valadão e Cordélia Cerqueira. Sala das Sessões, Brasília/DF, 29 de maio de 2019.

JOSÉ HABLE-Presidente

MARIA HELENA L. P. X. DE OLIVEIRA-Redatora

Conclui-se, portanto, que a própria Administração Pública, por meio de seus órgãos jurídicos e arrecadadores, compreendem de forma vinculante no sentido de reconhecer a imunidade em relação as entidades do Sistema S, inclusive o SEBRAE.

## 8. CONCLUSÕES

É tempo de ultimar o trabalho. Seria cansativo repetir as conclusões que foram lançadas no decorrer da exposição discursiva. Porém, cabe enfatizar algumas evidências: (i) a CPRM tem imunidade tributária, pois, além de prestar serviços de responsabilidade constitucionalmente atribuída à União, atua junto ao mercado como entidade estatal prestadora de serviços públicos de natureza essencial controlada exclusivamente pelo Poder Público, em regime de privilégio constitucional e não concorrencial; (ii) a PPSA e a Petrobrás não possuem imunidade tributária, pois, mesmo se entendendo que prestam serviços públicos, desenvolvem e exploram a atividade econômica de modo não exclusivo e em atividades em que vige o sistema concorrencial; (iii) o SEBRAE constituída sob a forma de sociedade civil, sem fins lucrativos, tem imunidade tributária, pois, além de fomentar o desenvolvimento sustentável e o aperfeiçoamento das empresas de pequeno porte, tem natureza de entidade beneficente decorrente da própria legislação, dispensando-se o CEBAS para que possa gozar do benefício fiscal.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ARANHA, Márcio Iorio. O objeto do estatuto jurídico das estatais e os regimes jurídicos da empresa pública e da sociedade de economia mista. In: **Estatuto Jurídico das Estatais – Análise da Lei n. 13.303/2016**. NORONHA, João Otávio de. FRAZÃO, Ana. MESQUITA, Daniel Augusto. Fórum, 2017.

ÀVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar: teoria e comentários**. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BONAVIDES, Paulo; ANDRADE, Paes de. **História constitucional do Brasil**. 4. ed. Brasília: OAB Editora, 2002.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Revista dos tribunais, EDUC, 1975.

———. **O Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

———. Eficácia e hierarquia da lei complementar. **Revista de direito público n. 25**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

CARRAZZA, Roque. **Curso de direito constitucional tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

———. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO FILHO, José. **Manual de Direito Administrativo**. 30ª ed. Atlas, São Paulo, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. Editora Atlas, 20ª edição, 2007.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. Volume 1. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1977.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. MARTINS, Ives Gandra. Arts. 173 e 174. In: **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Volume 2. Martins, Ives Gandra (Coord.). São Paulo: Saraiva, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento tributário e a decadência. In: **Lançamento e decadência**. Hugo de Brito Machado (Coord.). São Paulo: Dialética, ICET, 2002.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado: parte geral**. Tomo VI. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Volume 2. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. 344 páginas.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2003. SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso básico de direito constitucional: teoria da constituição e controle de constitucionalidade**. Tomo I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.