

Análise de alguns cenários de tributação de serviços públicos

Analysis of some public services tax scenarios

Juan Fernando Tomaz Durán Alba(1); Fernando Gustavo Knoerr(2); Horácio Monteschio(3)

1 Professor Titular de Direito Constitucional da Facultad de Derecho/ Universidad de Valladolid. Licenciado y doctor en Derecho por la Universidad de Valladolid. Profesor Titular de Derecho Constitucional en la Facultad de Derecho de Valladolid. Abogado.

E-mail: jduran@der.uva.es | ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6202-361X>

2 Pós Doutor pela Universidade de Coimbra - Portugal. Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (2002). Professor de Direito Administrativo da Escola da Magistratura do Paraná e da Fundação Escola do Ministério Público do Paraná / FEMPAR. É Professor Permanente do Programa de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania do UNICURITIBA. Realizou estágio Pós- Doutoral na Universidade de Coimbra, Portugal (2015-2016). Ex Procurador Federal. Ex Juiz do TRE/PR. Advogado Sênior do Escritório Séllos-Knoerr Sociedade de Advogados. E-mail: fernando@sellosknoerr.com.br | ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4726-8720>

3 Estágio de Pós doutorado em Direitos Humanos pelo Ius Gentium Conimbrigae da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra-Portugal e Pós-doutorando pelo UNICURITIBA. Doutor em direito pela FADISP. Mestre em Ciências Jurídicas pelo UNICESUMAR; Professor de direito processual no curso de graduação e mestrado da Universidade Paranaense. UNIPAR. Professor do UNICESUMAR. Membro do Instituto dos advogados do Paraná. E-mail: h.monteschio@uol.com.br | ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0673-6065>

Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, vol. 15, n. 3, p. 222-238, Setembro-Dezembro, 2019 - ISSN 2238-0604

[Artigo convidado]

[Received/Recebido: Outubro 09, 2019; Accepted/Aceito: Março 31, 2020]

DOI: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i3.3609>

Como citar este artigo / How to cite item: [clique aqui!/click here!](#)

Resumo

A Constituição protege a livre iniciativa justamente para que se viabilize o desenvolvimento nacional esperado, como almeja o artigo terceiro da Carta Maior. Para tanto, é necessário que a economia do País possua trilhos próprios, bem estabelecidos, firmes, seguros e que tenham como rumo o crescimento contínuo e responsável. Com estas metas em vista, o papel do Estado é de regulação, não de invasor ou de agente ativo desse cenário. Não se pode ser maestro, músico e plateia ao mesmo tempo. Assim, o Estado pode agir em ambientes onde se procura o lucro, com o objetivo de autodesenvolvimento, apenas quando precisar de tal prestação para alcançar o seu desiderato público. Ou seja, sua atividade fora do âmbito restrito de ente público - com todas as prerrogativas e sujeições inerentes a essa condição - é excepcional e assim devem ser tratadas e exercidas conformes os limites constitucionais dessa excepcionalidade. O presente trabalho não pretende trazer respostas definitivas, mas apenas levantar inquietações e lembrar o fato cada vez mais presente de que a responsabilidade demandada pela prestação de atividades e serviços públicos faz com que se torne imprescindível a existência e aplicação de instrumentos jurídicos que viabilizem esse exercício, bem como se proteja a ordem econômica dos reflexos negativos que eventualmente tenham que suportar, de igual maneira, a plena realização dos direitos fundamentais.

Palavras-chave: Serviço público. Tributação. Atividade pública. Livre iniciativa. Terceiro setor.

Abstract

The Constitution protects free initiative precisely to make it feasible the expected national development, as provided in Article three of the Constitution. For this purpose, it is necessary that the economy of Brazil has its own, well-established, firm, safe tracks that have continuous and responsible growth as a target. With these goals in mind the role of the State is regulatory, not of an invader or an active agent in this scenario. One cannot be conductor, musician and audience at the same time. The State can act in environments where profit is sought, with the objective of self-development, only when it needs such provision to achieve its public desideratum, i.e., its activity outside the restricted scope of a public entity - with all the prerogatives and subjections inherent to this condition - it is exceptional and must therefore be treated and exercised in accordance with the constitutional limits of this exceptionality. The present paper does not intend to bring definitive answers, but only to raise concerns and to remember the ever more present fact that the responsibility demanded for the provision of public activities and services makes it essential the existence and application of legal instruments to make this exercise feasible. , as well as protecting the economic order from the negative reflexes that eventually have to support, in the same way, the full realization of fundamental rights.

Keywords: Public service. Taxing. Public activity. Free initiative. Third sector.

1 Introdução

A atividade pública sempre foi alvo de fascínio do cidadão, pois remonta o que o ente escolhido para tutelar as liberdades em uma sociedade faz em prol desses, em face dos poderes concedidos pelo povo de determinada nação.

A partir dessa ideia, observa-se a necessidade de análise de determinados ditames constitucionais, principalmente acerca de reflexos que irradiam quando de sua aplicação prática. Ao momento, sugere-se uma breve elucubração sobre o *serviço público* e as possibilidades e limites de sua tributação.

Sugere-se, assim, uma sucinta caminhada pela trilha constitucional da tributação do serviço público. Para tanto, será levantando, primeiramente, o conceito de *serviço público* adotado nesse estudo. De igual forma, uma rápida explicação sobre a sua perspectiva orgânica e material.

Após, tratar-se-á sobre a capacidade de tributação estatal, acompanhada de considerações acerca das expressões constitucionais que autorizam, limitam e até afastam a incidência de tal impressão do Poder Público. Ainda, objetiva-se trazer alguns elementos doutrinários e jurisprudenciais sobre a viabilidade da tributação de serviços públicos e estudo de casos relacionados ao tema.

O principal desiderato do estudo que se propõe é, efetivamente, trazer elementos para viabilizar a reflexão e debate sobre quais são as indicações constitucionais acerca da tributação do *serviço público* e se tais indicações estão sendo observados quando da concretização dessa atividade.

2 Serviço público

A Constituição expressa no *caput* do seu artigo 175 que “incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob o regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a *prestação de serviços públicos*”. Porém, apesar da expressão constitucional sobre o dever estatal de prestação de tal atividade, não é tarefa simples determinar o que é o *serviço público* e como deve ser efetuado.

Inexiste uma ideia fechada sobre a conceituação do que venha a ser serviço público, pois os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca de suas características sofrem constantes variações em função de inúmeros fatores, tais como o momento histórico e o lugar em que é prestada determinada atividade que demonstre a existência de funcionabilidade à coletividade, justificando sua execução pelo Estado, de forma direta ou indireta.

É de fundamental importância trazer a colação os conceitos formulados pela doutrina pátria, iniciando com Juarez de Freitas, para quem o qual serviço público utilizado nesse texto, feito com auxílio do magistério de Juarez Freitas, é o seguinte:

É o conjunto de atividades essenciais, assim consideradas pelo ordenamento jurídico, prestadas diretamente pelo Poder Público ou mediante delegação executória lato sensu, tendo em vista atender ao interesse geral e sob a regência dos princípios constitucionais de direito administrativo.¹

Dando ênfase aos benefícios que devem ser aferidos pela coletividade Celso Antônio Bandeira de Mello, ressalta por igual, a singularidade com que os serviços são prestados e a sua correlação com o regime jurídico administrativo, assim conceituando os serviços públicos.

Toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.²

Por sua vez Maria Silvia Zanella Di Pietro assevera que a prestação dos serviços públicos podem ser feitos de forma direta ou por agentes delegados, o que na realidade brasileira assume contornos cada vez mais cotidianos, sendo “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 as necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público.”³

Sob o um olhar voltado para as necessidades individuais ou transindividuais a serem satisfeitas pelos serviços públicos a serem prestados Marçal Justen Filho, destaca a importância da abrangência indeterminada dos beneficiários dos serviços públicos como sendo “uma atividade pública administrativa de satisfação concreta de necessidades individuais ou transindividuais, materiais ou imateriais, vinculadas diretamente a um direito fundamental, destinada a pessoas indeterminadas e executada sob o regime de direito público.”⁴

Ao encerrar a citação doutrinária sabe salientar que para Hely Lopes Meirelles há um aspecto pertinente ao controle exercido pela administração pública quanto os

1 FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 46.

2 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 612.

3 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 99.

4 JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 478.

serviços públicos são prestados por agentes delegados pontuando sobre o tema com os seguintes contornos “serviço público é todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade ou simples conveniência do Estado.”⁵

As reflexões formuladas por Prosper Weil na qual o mesmo afirma a presença de um conteúdo material e orgânico na prestação do serviço público.

Elaborada pela doutrina e jurisprudência clássicas, a noção de serviço público comportava ao mesmo tempo um sentido *material* (atividade de interesse geral) e um sentido *orgânico* (tomada de cargo pelos poderes públicos): mais exatamente, a separação então feita entre as atividades *privadas*, prosseguidas com um fim pessoal, e as atividades *públicas*, exercidas com um fim de interesse geral, estabelecia uma perfeita concordância entre a concepção material e a concepção orgânica do serviço público.

Assim, arremata o mencionado autor francês destacando o interesse geral da prestação do serviço público.

A partir do momento em que se admitiu que os particulares podiam ser chamados a colaborar em tarefas de interesse geral, a noção material de serviço iria triunfar e o serviço público tenderia a tornar-se sinônimo de atividade de interesse geral. Ora, se é fácil reconhecer um serviço público em sentido orgânico, nada é mais difícil do que definir um serviço público no sentido material do termo. Por si só, o fim de interesse geral que parece caracterizá-lo é demasiado fluído e incerto, porque ao fim e ao cabo quase todas as atividades humanas concorrem de uma maneira ou de outra para o interesse geral. Se quer conservar na noção de serviço público um interesse jurídico – quer dizer, determinadas consequências jurídicas – é pois preciso *acrescentar algo à noção de interesse geral*, que constitui sem dúvida um elemento necessário à noção de serviço público, mas não pode constituir um elemento suficiente dela”.⁶

De acordo com Dinorá Adelaide Musetti Grotti, a expressão surgiu pela primeira vez nos textos constitucionais pátrios com a Carta de 1934, não tendo sido, desde então, erigido algum conceito constitucional de serviço público. O texto de 1988 fornece alguns parâmetros, alguns referenciais conformadores da área definida como própria dos serviços públicos. Leciona a autora, ainda, que na Constituição Federal atual dois critérios são frequentemente atribuíveis a tal expressão:

5 MEIRELLES, Hely Lopes, *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, p. 319.

6 WEIL, Prosper. *O Direito Administrativo*. Coimbra: Almedina, 1977. p. 81-82.

- i) o sentido orgânico ou subjetivo, como significado de aparato administrativo do Estado (arts. 37, XIII; 39, § 7.º, 40, III, 40, § 16; 136, § 1.º, II; ADCT art. 2.º, § 1.º; art. 8.º, § 4.º; 19 e 53)
- ii) e o sentido objetivo, significando uma modalidade de atividade de natureza pública (arts. 21, X, XI, XII, XIV; 30, V; 37, § 6.º; 54, I, 'a'; 61, § 12, II, 'b'; 139, VI; 145, II; 175; 198; 202, § 5.º; 223; 241; ADCT art. 66).⁷

Assim, para Dinorá Adelaide Musetti Grotti os critérios de tratamento não são uniformes em razão de que os objetivos são diversos, remuneração paga pelos usuários não são uniformes, lecionando com os seguintes ensinamentos.

A amostra é bem expressiva de que a Constituição brasileira acolhe a categoria de serviço público, e de que inspira a atuação do Poder Público também na idéia de prestação de um sistema de serviços. Trata-se de atividades de titularidade do Poder Público, que não se desnaturam quando sua execução é delegada a particulares, pois a Constituição fixa um vínculo orgânico com a Administração, ao dispor, no *caput* do art. 175, que incumbe ao Poder Público a prestação de serviços públicos, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão. A Constituição não trata, porém, todos os serviços de maneira uniforme. Os objetivos visados são diferentes; a competência para prestação, bem como as formas de organização e de gestão são distintas; a natureza jurídica da remuneração paga pelos usuários de serviços públicos prestados *uti singuli* varia; a aplicação dos princípios de direito público especialmente reportados aos serviços com diferente intensidade; há submissão, em graus variáveis, a um regime de direito público e, em algumas situações, ao direito privado. Não há, enfim, um tratamento jurídico uniforme em relação a todos eles. Existem regras constitucionais específicas acerca de questões peculiares.⁸

O que se observa, então, é que o instituto jurídico *serviço público* é determinável no sentir da sua aplicação concreta, quando e onde se fizer necessária pontuada atividade do Estado em prol do desenvolvimento da sociedade. Extrai-se, assim, do entendimento de atividades públicas voltadas à promoção individual e intersubjetiva do cidadão, o *rótulo de serviço público*, como dever inescapável do Poder Público de promover um real benefício dos sujeitos partícipes do Estado.

7 GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. O serviço público e a constituição brasileira de 1988. São Paulo: Malheiros, 2003. p.89.

8 Idem.

Entretanto, frisa-se que, em razão da assunção estatal de não atendimento adequado é oportuno destacar o texto do art. 6º, §1º da Lei nº 8.987/95⁹, a qual nesse mister na plenitude de suas frentes de atividades e responsabilidades, alguns serviços públicos encontram-se atualmente delegados à iniciativa privada.

3 Tributação do serviço público

De forma extremamente reduzida, trata-se de *tributação* a atividade fruto da contraprestação conferida ao Estado, advinda de atividade de polícia e de gerenciamento das liberdades que se interagem no ambiente social, conseqüente do exercício inafastável da obrigação de tutela e regulação dos integrantes da nação.

O conceito de tributo vez de forma clara prevista no art. 3º¹⁰ do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, havendo a prevalência de que tributo é o gênero do qual estão compreendidos entre suas espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, para aqueles que são adeptos a corrente trinária, ao passo que outras duas espécies, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios estariam a compor uma classificação quinária.

Por sua vez, de acordo com o art. 145¹¹ da CF/88, o poder de tributar é conferido exclusivamente ao Estado. A interpretação e conseqüente aplicação de tal ditame normativo, somado aos arts. Art. 146-A¹² 150, II e VI, *a*, bem como, §§ 2º e 3º¹³ é o

9 Lei nº 8.987/95. art. 6º, §1º da traz a determinação legal acerca da idéia de *serviço adequado*, expondo que é aquele que satisfaz as condições de: regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade nas suas tarifas.

10 Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

11 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

12 Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

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.

§ 3º As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos

objeto da presente reflexão, qual seja: *há possibilidade de exercício do poder de tributar em face do Estado – quando este se apresenta em situação de concorrência com os demais partícipes da ordem econômica – realizado de acordo com cada competência dos entes políticos estabelecidas constitucionalmente?*

Ao início, vale sublinhar que a Constituição Federal em seu art. 150, inciso VI, alínea 'a', estabeleceu como regra geral a *não* tributação dos serviços públicos. Contudo, fixou a possibilidade - no parágrafo terceiro do aludido artigo - de tributação de serviços públicos prestados mediante exploração de atividades econômicas.

Em virtude de o Estado possuir a legítima tutoria constitucional das liberdades individuais, concedidas a este em prol de um bem maior – qual seja: o convívio em coletividade – tem-se que a titularidade de criação, determinação e aprimoramento de serviços públicos na esfera nacional pertence a esse ente público.

Sabe-se, de igual maneira, que a realização de tais serviços pode ser delegada a entes privados, os quais, por intermédio de permissão, concessão ou autorização estatal poderão auxiliar o Poder Público com fins e deveres equivalentes ao do Estado, pois se apresentam ao titular do poder que move tal maquinário (o cidadão) como se fosse o legítimo titular da atividade pública.

Destarte, há a possibilidade jurídica do Estado se desvincular do ônus da prestação do serviço público de forma direta para arrecadar o respectivo bônus, fruto da tributação (de diversas naturezas) dessa atividade pública prestada por particulares.

Já os serviços públicos que tenham caráter essencial, devem ser prestados pela própria Administração Pública direta, ou indireta, nestas incluídas as autarquias e 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, as quais estão presentes no art. 150, §2º da Constituição Federal de 5 de outubro de 1988.

Oportuno sublinhar que, conforme leitura do art. 150, §3º do texto constitucional de 1988, as sociedades de economia mista e empresas públicas também prestam serviços públicos. Contudo, para efeitos fiscais, serão tratadas como se particulares fossem, em regra, ao que se refere à atuação relacionada com a *exploração de atividade econômica*.

Finalmente, há ainda o chamado terceiro setor, composto pela organização da sociedade civil, que assume a responsabilidade de prestar serviço público. Estas são formadas, de maneira geral, por ONGs – entidade privada sem fins lucrativos e OSCIPs, Organizações sociais e Serviços Sociais Autônomos.

Em síntese, quando a pessoa se veste com as roupas de *sujeito* objeto de determinada atividade pública (ser proprietário de um bem imóvel, por ex.) recebe o

serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

ônus da vestimenta que está usando, conseqüente do bônus de gozar de uma atividade de polícia (de gerenciamento de liberdades) que lhe confere tranquilidade de utilizar o bem conforme suas convicções e autodeterminação.

O Estado, quando quer gozar do bônus de proveito econômico fruto da atividade que exerce, também veste a roupa igual a do particular. Isto porque, se essa roupa não gerar o *ônus proporcional ao bônus*, cria-se um abalo no sistema que, com sua onda, afeta todas as relações jurídicas desse Estado, quebrando a *segurança jurídica* que o sustenta.

Basicamente, a Constituição estabelece o eixo de equilíbrio dessa balança por intermédio da equalização das relações concorrenciais, conforme se denota da leitura do art. 146-A e art. 170, IV.

4 Reflexão: há tributação incidente na prestação de serviço público prestado por pessoas jurídicas de direito privado?

A resposta deve ser afirmativa, inclusive essa foi uma das grandes justificativas de quebra do monopólio público de determinados serviços. O eterno empenho do Estado de se livrar do ônus e ganhar o bônus.

Para a doutrina, a espinha dorsal do debate da possibilidade de tributação de serviço público ou atividade econômica prestada pelo Estado está na ideia de *monopólio da respectiva prestação*. Extraí-se da doutrina de Roque Antonio Carrazza¹⁴, “como exemplo doutrinário, diz que é esse o eixo que justifica a imunidade tributária constitucional estabelecida no artigo 150, VI, a.”

Então, a partir desse raciocínio, é verdadeira a afirmação acerca da atividade pública que não se trata de monopólio, quando se cobra tarifa (ou preço público) não tem imunidade? Isto é, sem qualquer sofismo, quando há um *bônus* (ganho econômico) proveniente de atividade pública é correto retirar o conseqüente *ônus* (tributação) proporcional da atividade, mesmo quando essa é prestada em formato de monopólio público?

Ainda, é apropriado considerar “*atividades carona*” em tal imunidade tributária quando o exercício da atividade principal da empresa prestadora de serviço público trata-se de monopólio público?

Essa é a questão do notório caso acerca da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, que tem como objeto a *remessa de cartas e pacotes*, como segue:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE

14 CARRAZZA, Roque Antonio. A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos. Malheiros. 2004.

TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido.¹⁵

Como visto, parte-se da ideia da atividade principal exercida pela empresa para abraçar as demais e, inevitavelmente, afastá-las da justa e proporcional tributação. Ao caso, certo que a atividade de envio de cartas é atividade monopolizada pelos CORREIOS, porém, de nada exclusivo existe na atividade de remessa de pacotes. Logo, por que todas recebem a imunidade tributária recíproca, se apenas a principal atende aos respectivos ditames constitucionais?

5 A tributação da atividade pública prestada pelo *Terceiro Setor*

No que se refere ao terceiro setor, inicialmente, cabe destacar dentro de um cenário histórico fixado nos Estados Unidos da América, o qual sempre este envolvido com as práticas filantrópicas e associações voluntárias. É somente na década de 50 que essas entidades devotadas a prática filantrópicas e de práticas voluntárias passaram a receber o reconhecimento efetivo por parte do Estado norte americano. É de fundamental importância citar que um dos referências, relativos ao terceiro setor ou práticas voluntárias encontra-se indelevelmente consignado na a “invenção” do nonprofit sector (Setor Sem Fins Lucrativos).

Urge ressaltar que dentro do contexto histórico de desenvolvimento dos Estados Unidos as fundações, ao contrário das presentes no Brasil, possuíam grande poder e por sua vez, acabaram por ser objeto de cobiça por parte do congresso americano, ao argumento de que poderiam estar impondo severas ameaças ao governo democrático. Assim, é curial verificar que diante da ameaça ao poder e a democracia o poder político rapidamente se movimentou com o intuito de se associar ou prejudicar as pretensões dos cidadãos.

15 Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 424227 / SC - SANTA CATARINA RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator: Min. CARLOS VELLOSO Julgamento: 24/08/2004. Órgão Julgador: Segunda Turma.

Um pouco mais adiante no cenário histórico, mas ainda dentro do pensamento Americano, dentro do período que se convencionou denominada de “guerra fria” e da ameaça comunista, houve um maior interesse dos americanos em financiar pesquisas nos mais variados ramos, feito por intermédio de fundações, as quais recebiam benefícios fiscais.

Como consequência deste nobre interesse acabou por nasceu um círculo virtuoso, ou seja, um nonprofit sector, que desde a sua genesis tinha por escopo a característica de desenvolvimento de práticas voluntária, tendo umbilical ligação ações de caridade, financiadas por doações, e serem sem fins lucrativos. Pois bem, fados os contornos relacionais fica mais fácil a sua verificação como sendo desprovida de interesses econômicos, mas sim sociais, no mesmo sentido não são prestadas pelo Estado dentro da ótica norte americana.

Destarte é o termo “Third Sector” ganha expressão no final da década de 70, assim descritas por Andres Pablo Falconer,

Na década de noventa, o Terceiro Setor surge como o portador de uma nova e grande promessa: a renovação do espaço público, o resgate da solidariedade e da cidadania, a humanização do capitalismo e, na medida do possível, a superação da pobreza. Uma promessa realizada através de atos simples e fórmulas antigas, como o voluntariado e filantropia, revestidas de uma roupagem mais empresarial. Promete-nos, implicitamente, um mundo onde são deixados para trás os antagonismos e conflitos entre classe e, se quisermos acreditar, promete-nos muito mais.¹⁶

O chamado *terceiro setor* é, atualmente, uma importante via de atendimento ao cidadão, uma vez que o Estado se apresenta como não integralmente capacitado para o acolhimento de todas as demandas sociais – sempre urgentes.

“A qualificação de entidades como organizações sociais – *terceiro setor* – e a celebração de contratos de gestão tiveram origem na necessidade de se desburocratizar e otimizar a prestação de serviços à coletividade, bem como viabilizar o fomento e a execução de atividades relativas às áreas especificadas na Lei nº 9.637/98 (ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde)”¹⁷. Isto é, são particulares que assumem a atuação que inicialmente competia ao Estado, com o desiderato de desenvolver determinados serviços públicos na área social, através de *termos de parceria*.

16 FALCONER, Andres Pablo. *A Promessa do Terceiro Setor: Um estudo sobre a construção do papel das Organizações Sem fins Lucrativos e de seu campo de gestão*. Dissertação de mestrado. São Paulo: Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP-SP. 1999, p. 9.

17 STJ – MS 1527/DF – 2005/0046851-1 – Ministra Denise Arruda – 14/09/05 – DJ 07.11.05, p. 75.

Em razão do *terceiro setor* prestar serviços públicos, no sentido de fomentar atividades de interesse público sem fins lucrativos, em complementação ao mau serviço prestado pelo Estado, defende-se que estas entidades seriam merecedoras da imunidade tributária recíproca – sem deixar de mencionar a imunidade tratada no art. 150, VI, c (“vedação de cobrar tributo ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de *assistência social*, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”).

Ainda em nossos tribunais se observa um caminho de defesa dessas atividades que não possuem como objetivo o lucro, mas apenas um bem maior a todos, como forma contribuição com o dever de participação no crescimento da nação. Como se depreende nos exemplos jurisprudenciais que seguem:

TRIBUTÁRIO - ENTIDADE DE FINS FILANTRÓPICOS
- IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - ART. 150, “C”, DA CF -
IMUNIDADE RECONHECIDA. 1 - A imunidade do art. 150, VI,
“c”, da Constituição Federal não alcança apenas os impostos sobre a
renda, o patrimônio e os serviços, abrangendo quaisquer impostos
que gravem, direta ou indiretamente, o patrimônio, a renda ou
os serviços da entidade destinatária do benefício. Precedentes do
Egrégio Supremo Tribunal Federal. 2 - No caso de bens importados
destinados ao uso exclusivo do ente importador, os impostos
indiretos adquirem características de impostos diretos, pois não
haverá o repasse do ônus tributário.¹⁸

No mesmo sentido, tendo como espoco nuclear a preservação da prestação de serviços de forma a atender o maior número de pessoas, em face da própria pertinência subjetiva do ente prestador envolvido o Tribunal Regional Federal da 4ª Região se posicionou no sentido de não assistir qualquer exação por parte do Estado.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMUNIDADE.
ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. ART. 150, VI, ‘C’,
DA CF. IPI. II. ART. 14 DO CTN. IMPORTAÇÃO DE
EQUIPAMENTOS HOSPITALARES. NÃO CONTRIBUINTE
DO ICMS. INEXIGÊNCIA. SÚMULA 660/STF. PERSECUÇÃO
DO CRÉDITO PELO ESTADO. 1. A imunidade prevista no art.
150, VI, ‘c’, da Constituição Federal, em favor das instituições de
assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto
sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem
utilizados na prestação de seus serviços específicos. Precedentes

18 Tribunal Regional Federal da 4ª Região. REMESSA EX-OFFICIO 2008.71.08.000926-0 - RS -
Relatora: LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH - SEGUNDA TURMA – PUBLICADO NO D.E.
24/09/2008.

desta Corte. 2. A entidade filantrópica e sem fins lucrativos tem imunidade, nos termos do art. 150, VI, 'c', da Constituição Federal, quanto ao recolhimento do Imposto de Importação e IPI, em respaldo ao preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN como também daqueles do art. 12 da Lei 9.532/97, salvo quando estes estejam em desacordo com a reserva de lei complementar. 3. Nos termos da Súmula 660 do STF, "não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto", quando mais na ausência de lei integrativa operacionalizando o princípio da não-cumulatividade. 4. O desembaraço da mercadoria importada deve prosseguir porque descabe, no caso concreto, diante das circunstâncias, a exigência do comprovante de pagamento do ICMS, facultado à Fazenda Pública do Estado a persecução do crédito tributário se reputar devido, ressalvada a competência da Justiça Estadual. 5. Apelação e remessa oficial improvidas. (AC - APELAÇÃO CIVEL - 2000.71.00.019917-9/RS – Relator: ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA - PRIMEIRA TURMA – PUBLICADO NO D.E. 12/08/2008).

Entretanto, vale o alerta: tal como ocorre com a questão da prestação de serviço público por empresas públicas (como o caso dos CORREIOS), o terceiro setor não pode abrir um caminho de descompasso da balança econômica do Estado. Se ela efetivamente traz um bônus à sociedade, ninguém melhor merece o ter o ônus diminuído. Porém, se outras atividades correm para a carona dessa específica e concreta atividade em prol da coletividade, imediatamente a regulação estatal deve identificar e imprimir o ônus correspondente.

Assim, não se admite mais o caminho do Poder Público como garantidor de atividades – algumas vezes – obscuras e distantes de um sério controle. Situações tais que geram a crise de confiança que o mundo enfrenta nesse início do século XXI.

6 Considerações finais

Após essas brevíssimas considerações (limitadas ao objetivo de contribuição à reflexão sobre o tema), observa-se que o tributo não pode ser instrumento de estímulo da desvantagem concorrencial do Estado frente à iniciativa privada, no espectro da ordem econômica estabelecida.

A Constituição protege a livre iniciativa justamente para que se viabilize o desenvolvimento nacional esperado, como almeja o artigo terceiro da Carta Maior. Para tanto, é necessário que a economia do país possua trilhos próprios, bem estabelecidos, firmes, seguros e que tenham como rumo o crescimento contínuo e responsável. Com essas metas em vista, o papel do Estado é de regulação, não de

invasor ou de agente ativo desse cenário. *Não se pode ser maestro, músico e plateia ao mesmo tempo.*

Assim, o Estado pode agir em ambientes onde se procura o lucro, com objetivo de autodesenvolvimento, apenas quando precisar de tal prestação para alcançar o seu desiderato público. Ou seja, sua atividade fora do âmbito restrito de *ente público* - com todas as prerrogativas e sujeições inerentes a essa condição - é *excepcional* e assim devem ser tratadas e exercidas conformes os limites constitucionais dessa excepcionalidade.

Deste modo, em que pese às determinações constitucionais que afastam a cobrança de tributos entre entes públicos, em determinadas situações tal cobrança é estritamente necessária para manutenção da balança concorrencial. Do contrário, o ônus será transferido indevidamente ao cidadão, elo mais fraco e incapaz (também ilegítimo) de suportar tal dever. Não pode o Estado agir – em evidente abuso de poder – conforme tivesse interesse de crescimento em detrimento do povo que o originou.

Cabe ainda ressaltar que na doutrina de Geraldo Ataliba assevera que “é na matéria tributária que mais frequentemente se vê o Estado tentado a alterações bruscas e implantação de inovações, surpreendendo o cidadão. Daí por que foi a esse propósito que surgiram as reações que, à sua vez, deram lugar a momentos tão decisivos na história do constitucionalismo. Em 1215, a *Magna Charta Libertatum*, com decisiva motivação tributária; a Declaração de Independência dos Estados Unidos, desencadeadas pelo *Stamp Act*; a nossa Inconfidência Mineira, como toda uma bela proposta republicana e federal. Tudo a mostrar que a tendência ao abuso de poder tem significativo e amplo campo de expansão na seara tributária.”¹⁹

Por sua vez Dino Jarach, o sistema tributário tem que arrecadar de forma suficiente a que se espera como instrumento destinado a cobrir gastos orçamentários do Estado. Em uma política fiscal tendente a alcançar a estabilidade econômica, “o sistema tributário deve estar apto a diminuir o poder de compra dos particulares em uma quantia e tempo necessários para evitar o fenômeno da inflação e deve ter a flexibilidade necessária para adaptar-se às diferentes conjunturas econômicas.”²⁰ Destarte “outro problema de caráter geral referente ao sistema tributário, que é o antagonismo – habitual neste e em outros campos da vida social – entre o desenvolvimento histórico e o reformismo que pretende racionalizar o sistema, conforme específicos princípios ou postulados.”²¹

Por derradeiro Dino Jarach conclui afirmando que sem pretender se apoiar na doutrina hegeliana – tudo o que é real é racional – segue-se uma linha de raciocínio de que junto com a linguagem e o direito, “todo o esforço de reforma racionalizadora que se supõe fundada deve se compatibilizar com a evolução histórica das instituições

19 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição. Malheiros*. São Paulo. 2007. p. 172.

20 JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributário*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 2003. P. 274.

21 Idem.

que fizeram parte delas e que em cada momento foram assimiladas pela economia da nação, constituindo o equilíbrio econômico e social”²² que as reformas se propõem a promover. Este argumento não significa, a priori, uma oposição à reforma.

Isto é, depreende-se da doutrina indicada que um sistema de tributação que imprima proporcional e necessária força estatal na sociedade deve também se compatibilizar com a história de sua nação. Não há espaço – nesta seara – para aventuras legislativas ou administrativas. O Estado deve assumir seu papel responsável de ente regulador das atividades que, em determinado tempo e lugar, acontecem sob sua gerência. Não obstante, deve integrar tais atos no contexto sociocultural de sua nação, respeitando, assim, as conquistas alcançadas e afastando a sempre presente tentativa de retrocesso de direitos fundamentais constitucionalmente protegidos.

Nesta linha, e considerando o arcabouço da primeira grande crise econômica mundial surgida no século XXI, interessante é observar o fenômeno de desestatização de alguns serviços públicos no Estado nacional sob a ótica tributária.

Sabe-se que em meados dos anos 90, no Estado nacional, foi iniciado um plano estatal de quebra de monopólios de determinados serviços públicos, visto que sua execução direta pelo Estado não estava atendendo aos anseios da nação e aos interesses do governo da época. Assim, serviços como de telefonia, manutenção de rodovias, dentre outros, deixaram de ser explorados exclusivamente pelo Poder Público e passaram a ser disputados por empresas privadas. Como se observou, não apenas retirou-se um ônus do Estado, mas também se gerou um bônus para este. Isto porque, além de se retirar toda a pesada carga de manutenção de infraestrutura de tais serviços, bem como o necessário investimento para o indispensável avanço tecnológico dos mesmos, o Estado passou a ganhar os respectivos tributos fruto da exploração particular desses serviços não mais monopolizados.

A não monopolização de serviço público criou novos partícipes concorrenciais da economia nacional, fazendo surgir, assim, novas receitas para o Poder Público. *Porém, questiona-se: É possível o adequado gerenciamento da balança econômica e a busca do constante equilíbrio entra a prestação de serviço público e o proveito da respectiva contraprestação – tendo em vista a atual condição de mercado norte-americano, conseqüente da crise de fé da manutenção das relações entre sociedade e Estado?*

Deste modo, se chega a um dos elos fundamentais dessa reflexão, que é determinar quais são os limites de possibilidade de desestatização de serviços públicos.

Seriam os limites aqueles que partem do critério sobre *serviços públicos* essenciais? Entretanto, quais são, efetivamente, as atividades essenciais? Finalmente, questiona-se, *até que ponto a imunidade dos ‘monopólios de prestação de atividade pública’ mantém esse indispensável equilíbrio?*

Não se pretende trazer respostas definitivas, apenas levantar inquietações e lembrar que a responsabilidade demandada pela prestação de atividades e serviços

22 Ibidem.

públicos faz com que se torne imprescindível a existência, e aplicação, de instrumentos jurídicos que viabilizem esse exercício, bem como, que protejam a ordem econômica dos reflexos negativos que eventualmente tenha que suportar, de igual maneira, a plena realização dos direitos fundamentais.

Referências bibliográficas

- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Malheiros. São Paulo, 2007.
- CARMO, Valter Moura. Validade da tributação em relação à monetização auferida por meio do fornecimento gratuito de dados e do desenvolvimento e disponibilização gratuitos de programas e aplicativos. *Revista Jurídica - UNICURITIBA*, v. 4, n. 53, 2018. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/3235/371371751>. Acesso em: 31 out. 2019.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos*. Malheiros, 2004.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2001.
- FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *O serviço público e a constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Abeledo-Perrot. Buenos Aires, 2003.
- JUSTEM FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- RODRIGUES, Hugo Thamir. A concretização do princípio da dignidade da pessoa humana como legitimadora da tributação no estado democrático de direito: solidariedade e neoliberalismo. *Revista Jurídica - UNICURITIBA*, v. 4, n. 45, 2016. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1786/1174>. Acesso em: 31 out. 2019.
- WEIL, Prosper. *O direito administrativo*. Coimbra: Almedina, 1977.