



IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

IMMUNITY TAX AND THE PRINCIPLE OF LEGAL CERTAINTY

Maria de Fátima Ribeiro

Pós-Doutora em Direito Fiscal/Tributário pela Universidade de Lisboa. Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Vice-Presidente - Mandato 2014 a 2016 - do Instituto de Direito Tributário de Londrina. Professora convidada da Universidade Estadual de Londrina - UEL. Professora do Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília-UNIMAR, São Paulo, Brasil.

E-mail: mariadefatimaribeiro@uol.com.br.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5024013963182084>.

Tiago Nunes da Silva

Mestrando em Direito pela Universidade de Marília – UNIMAR, São Paulo, Brasil.

E-mail: adv.tiagonunes@yahoo.com.br.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4481801135199930>.

Editora científica:

Profa. Dra. Mariana Ribeiro Santiago

DOI: 10.5585/rtj.v5i2.452

Autores convidados

RESUMO

O presente artigo tem como escopo discutir questões concernentes à aplicabilidade da imunidade tributária, destacando a relevância do princípio da segurança jurídica que surge como instrumento de controle não só nas relações jurídicas no âmbito tributário, podendo por assim dizer, que o referido princípio constitui-se como elemento primordial para toda relação na ordem jurídica prevista hodiernamente.

PALAVRAS-CHAVE: Empresas Estatais; Imunidade Tributária; Segurança Jurídica.

ABSTRACT

This article is scope to discuss issues concerning the applicability of tax immunity, highlighting the relevance of the principle of legal certainty which arises as a control tool not only in the legal

relations in the tax framework, can so to speak, that principle is itself as a major element in every relationship in the legal order set out in our times.

KEYWORDS: *State-owned Enterprises; Tax Immunity; Legal Certainty.*

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo a análise do instituto da imunidade tributária, aplicada à ETC – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e à INFRAERO – Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária, classificadas como empresas públicas de direito privado, integrantes da Administração Pública Indireta, criadas por autorização legal.

É cabível, no entanto, distinguir o campo de atuação das empresas estatais. Sobre as empresas públicas, é direcionada à prestação de serviços públicos, não sendo comum as suas atividades se pautarem na exploração de atividades econômicas, existindo exceção, por exemplo, a Caixa Econômica Federal, para este ramo, comumente, a Administração Pública Direta, tem se valido das sociedades de economia mista.

O cenário constitucional concernente ao regime tributário das empresas públicas, inclusive no que diz respeito às obrigações tributárias, está contido no (§ 2º do art. 173). Da leitura, constata-se, que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”. Releva notar, que tem havido muita polêmica no âmbito doutrinário no que tange à aplicabilidade dessa norma, o que por si só, justifica o estudo da presente pesquisa.

Parte da doutrina administrativista, representada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro, Diógenes Gasparini e Celso Antônio Bandeira de Mello, sustenta que pode haver privilégios tributários no momento em que determinada empresa pública atuar sob a forma de serviços públicos, frise-se, somente, na atuação do serviço público.

Diante do que fora esposado nessas linhas introdutórias, é fácil perceber o dissenso em relação à temática que se apresenta neste trabalho. Com base no que foi dito acima, convém algumas indagações. Quando o Estado institui, empresas estatais, cobrindo-lhe com as vestes de direito privado, ainda sim, existe a possibilidade de benesses tributárias? Se afirmativa a resposta, haveria ofensa ao § 2º, do art. 173, da Constituição Federal? A

impenhorabilidade dos bens de determinada empresa pública, que atua na prestação do serviço público, causaria ofensa ao princípio da continuidade da prestação do serviço público?

Estabelecer os limites dos efeitos da imunidade tributária no que toca às empresas públicas, mesmo sob o manto do regime jurídico de direito privado, é assunto que denota ampla relevância. Desse modo, o estudo que se desenvolverá a seguir, visa demonstrar os limites quem tem sido demarcado pelos Tribunais Superiores com um só único objetivo, preservar o princípio da segurança jurídica.

1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Antes de enfrentar a temática que ora se propõem, é necessário averbar que a imunidade não se confunde com o instituto da isenção. Enquanto esta é criada ou instituída por Lei Ordinária, aquela é matéria disciplinada pela Constituição Federal.

No que concerne ao tema das imunidades tributárias na Constituição Federal, estão abarcados, além dos templos religiosos, os partidos políticos e as instituições sem fins lucrativos, dentre outras. Dessa forma, o instituto da imunidade pode ser considerado como instrumento eficaz com o escopo de preservar valores consagrados pela Constituição tidos como imprescindíveis para a manutenção da ordem democrática.

É importante assinalar, que em termos de conceito, o assunto se mostra polêmico, pois ainda persiste enorme divergência no âmbito doutrinário acerca das imunidades tributárias.

Para melhor compreensão, se faz mister destacar alguns conceitos sobre imunidades tributárias. Com efeito, é importante registrar os ensinamentos do jurista Yoshiaki Ichihara:

Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, como as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência.¹

Para Hugo de Brito Machado, as imunidades tributárias estão ligadas à supremacia da Constituição, e assim conceitua:

¹ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas. 2000. p. 183.

É o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune.²

Já no entendimento de Eduardo Sabbag a "imunidade é instituto de sede constitucional. Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra indica uma dispensa legal, no campo da tributação".³

As considerações expostas realçam a importância e a necessidade inexorável de se fixar o conteúdo do que realmente seja imunidade tributária. Feitos estes esclarecimentos, não é aceitável considerar a imunidade tributária, como um favor fiscal cedido pela generosidade dos Entes Federativos. Consentir de tal modo seria um pensamento por demais embrionário e distante da realidade jurídica.

Do contexto aqui tratado sobre as limitações do poder de tributar, urge consignar que as limitações ao poder de tributar, são verdadeiras vedações à atuação do Estado no tocante à tributação.

Cumprir observar, que legislador constituinte entendeu por bem, em agrupar de forma expressa no texto constitucional um conjunto de regras e princípios destinados à guarnição do contribuinte. Noutras palavras, várias das limitações constantes, estão sob o manto da irreversibilidade, ou seja, consideradas como cláusulas pétreas pela melhor doutrina, cabendo destacar, por exemplo, o princípio da anterioridade, já seguramente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal.

De todo o rol das matérias imunes conforme reza o (CF, art. 150, VI, e alíneas), por questão didática, comentaremos somente a regra contida na alínea "b" do mencionado artigo, que objetiva garantir a liberdade de culto religioso.

De plano, sobrevela registrar, que a preocupação com a temática da imunidade de "templos de qualquer culto", não é recente, pois a Constituição de 1891 já tratava do assunto vedando qualquer oposição que pudesse provocar embaraço dos cultos pela tributação, assim também como sua subvenção ou estabelecimento pelo Poder Público.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p.132.

³ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: 3. ed. Saraiva: Saraiva. 2011. p. 285.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Sobre o alcance da imunidade, é pacífico o entendimento de que, não são imunes apenas os prédios em que os cultos se realizam, é muito mais do que isso, abrange respectivamente toda a estrutura envolvida na liturgia, desde a casa onde o ministro do culto reside até as cerimônias, casamentos e batizados.

Com efeito, impreterivelmente torna-se relevante entender que a imunidade abarca de forma ampla todo o patrimônio, renda e os serviços vinculados com as atividades essenciais da instituição religiosa.

Com propriedade, o Supremo Tribunal Federal teve oportunidade de registrar o entendimento de que as imunidades devem ser interpretadas de forma ampla. Ao ensejo, o Tribunal chegou a declarar a imunidade concernente ao IPTU de imóveis quando de propriedade de determinada instituição religiosa ainda que alugados a terceiros, pelo relevante motivo da destinação do produto arrecadado estar em interface contínua com as atividades essenciais da instituição (RE n. 325.822/SP).

Demasiadas razões existem, portanto, para que o instituto da imunidade seja compreendido. Ademais, acresce frisar, em que pese à necessidade avassaladora que o Estado tem de cobrar tributos, insta salientar que, o legislador constituinte originário enxergou que o rol das matérias disciplinadas pela imunidade, deve ser tratada distintamente de quando comparada com matérias que são plenamente tributadas.

A motivação apontada para a notável diferença de tratamento é simples. É que as matérias abarcadas sob o manto da imunidade, expressa valores incomensuráveis para a sociedade política preservando de tal modo, uma sociedade tida como democraticamente organizada.

2. A QUESTÃO TORMENTOSA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS CORREIOS E DA INFRAERO

A imunidade aplicada aos Correios e a Infraero, sempre foi tema de calorosas discussões no âmbito doutrinário. Por isso mesmo, após suscitar controvérsias, a matéria foi discutida pelo Supremo Tribunal Federal quando decidiu pela aplicabilidade da imunidade tributária em relação aos Correios e a Infraero.

É sabido que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ETC) é empresa prestadora de serviço público obrigatório e exclusivo do Estado. Considerando que falaremos

brevemente sobre serviço público, colhe-se, por oportuno, o conceito do jurista José dos Santos Carvalho Filho:

Em nosso entender, o conceito deve conter os diversos critérios relativos à atividade pública. De forma simples e objetiva, conceituamos serviço público como toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob o regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade.⁴

Em relação ao estudo da proposta deste tópico, é importante anotar, que os Correios não atuam de forma a explorar atividade econômica, muito embora oferta serviços dessa natureza.

Todavia, a imunidade tributária inerente aos Correios, justifica-se, pelo fato de desempenhar atividade qualificada como serviço público, atividade esta, necessária para atingir o interesse público.

No entanto, a notável situação emblemática surge diante da concorrência de certas atividades dos Correios com a iniciativa privada, a título de exemplo, a entrega de encomendas. O transporte de bens e mercadorias, ainda que desempenhado também por empresas privadas, foi regulamentado pela Lei n.º 6.538/78 como sendo uma espécie de serviço postal. Veja-se, o dispositivo da referida Lei:

Art. 7.º Constitui serviço postal o recebimento, expedição, transporte e entrega de objetos de correspondência, valores e encomendas, conforme definido em regulamento.

(...)

§ 3.º - Constitui serviço postal relativo a encomendas a remessa e entrega de objetos, com ou sem valor mercantil, por via postal.

Dito isto, a defesa do alcance da imunidade tributária no que refere aos Correios, se apoia na justificativa de que existem localidades que as empresas privadas não fazem entregas, pelo fato de não ser rentável tendo em vista as muitas dificuldades de acesso a inúmeras regiões do País.

Sob tal argumento, o raciocínio é muito obvio. Os Correios, que desempenha serviço postal, estão obrigados atender até mesmo lugares considerados de difícil acesso, visando atender a mandamento normativo do § 3.º transcrito acima. Sendo assim, a imunidade seria uma forma de compensação por possíveis peculiaridades.

⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 339.

De outro giro, é o caso de mencionar que o Supremo Tribunal Federal, ao examinar a incidência ou não de IPTU nos imóveis dos Correios, já havia restado claro que, para fins de imunidade tributária, é irrelevante que os Correios exerçam naquele imóvel, simultaneamente, atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada. Isso porque, conforme já ressaltado, o serviço postal possui peculiaridades que justificam esse tratamento diferenciado (STF. Plenário. RE 601392, Rel. p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, julgado em 28.02.2013).

Portanto, ressoa evidente, que na hipótese de os Correios realizarem o serviço de transporte de bens e mercadorias, em concorrência, com a iniciativa privada, ainda sim, tais atividades estariam sob o manto da imunidade tributária, totalmente eximidas de pagar ICMS. Desta forma, é possível afirmar, que não incide o ICMS sobre o serviço de transporte de bens e mercadorias realizado pelos Correios conforme apreciada a matéria pelo Supremo Tribunal Federal (STF. Plenário. RE 627051/PE, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 12.11.2014).

A despeito da Infraero, urge dizer que, é empresa pública que exerce serviço público federal monopolizado outorgado pela (Lei n.º 5.862/1972) a qual visa cuidar de Infra-Estrutura Aeroportuária, cuja matéria se encontra sob a reserva constitucional de monopólio estatal (CF, art. 21, XII, "c").

Novamente, surge a mesma dúvida referente aos Correios. Estaria a Infraero acobertada pela imunidade tributária? Sim. A justificativa, basicamente, é apontada para a mesma direção dos Correios. A Infraero na condição de administradora de aeroportos, que constitui serviço público federal monopolizado outorgado por Lei, não concilia atividade comercial (compra e venda de mercadorias), ou industrial (produção de bens materiais).

Como resultado, diante da proibição de atividade lucrativa, a Infraero enquadra como prestadora de serviço público, atendendo a coletividade, vez que o aeroporto é um bem público federal, aberto a todos, sendo esta a justificativa cabal para a manutenção da imunidade tributária.

3. A LIVRE CONCORRÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E OUTROS ASPECTOS

Sendo bem objetivo, o debate teórico acerca deste tópico, tem por escopo analisar se haveria ofensa à norma constitucional prevista no inciso IV do art. 170 e no art. 173,

principalmente o § 2º, todos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pela situação hodierna dos Correios e a Infraero gozar de privilégios fiscais.

Para melhor elucidação sobre a livre concorrência, José Afonso da Silva assim conceitua:

A livre concorrência está configurada no art. 170, IV, como um dos princípios da ordem econômica. Ele é uma manifestação da liberdade de iniciativa e, para garanti-la, a Constituição estatui que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Os dois dispositivos se complementam no mesmo objetivo. Visam tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência contra a tendência açambarcadora da concentração capitalista. A Constituição reconhece a existência do poder econômico. Este não é, pois, condenado pelo regime constitucional. Não raro esse poder econômico é exercido de maneira antisocial. Cabe, então, ao Estado coibir este abuso.⁵

A partir do conceito exposto, depreende-se que esse princípio tem por finalidade resguardar a concorrência de mercados econômicos, no sentido de impor balizas aos agentes econômicos para que busquem desenvolver suas operações empresariais com equidade juntamente com os demais setores de sua atividade empresarial.

Como se refere o *caput* do art. 170, ele se insere em ordem econômica que é “fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa” e que tem por fim “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”.

Para se compreender a relevância do princípio da livre concorrência, o Supremo Tribunal Federal editou a (Súmula 646) que dispõe “Ofende o princípio da livre concorrência lei municipal que impede a instalação de estabelecimentos comerciais do mesmo ramo em determinada área”.

Isabel Vaz ensina que a concorrência pressupõe:

Uma ação desenvolvida por um grande número de competidores, atuando livremente no mercado de um mesmo produto, de maneira que a oferta e a procura provenham de compradores ou vendedores cuja igualdade de condições os impeça de influir, de modo permanente e duradouro, nos preços de bens ou serviços.⁶

Fernando Facury Scaff traz pontuações que merece destaque:

⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998. p. 876.

⁶ VAZ, Isabel. **Direito econômico da concorrência**. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 27.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Já a livre-concorrência funda-se primordialmente na isonomia, e não na liberdade (a qual, embora não esteja afastada, não é primordial). Busca-se criar as condições para que se realize um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição da República em seu art. 3º, e respeitando os princípios da ordem econômica. Para que possa existir livre concorrência é imperioso que haja isonomia entre os contendores na arena do mercado. A livre concorrência repudia os monopólios, pois eles são sua antítese, sua negação. Cabe ao Estado criar condições para que haja livre concorrência, não apenas com sua inação (exercício da liberdade), mas com ações concretas, reprimindo o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.⁷

Ainda sobre a livre concorrência, é importante registrar a observação da professora Maria de Fátima Ribeiro:

A livre concorrência significa a garantia de que tais atividades econômicas serão exercidas de modo a que as habilidades de cada um determinem o seu êxito ou o seu insucesso, não podendo o Estado, em princípio, favorecer ou desfavorecer artificialmente este ou aquele agente econômico. É importante destacar que a livre concorrência não permite uma concorrência ilimitada e desregulada entre os diferentes agentes econômicos.⁸

Fixados estes pontos, os dois aspectos apontados no início merecem ser destacados. Relembremos: haveria ofensa à norma constitucional prevista no inciso IV do art. 170 e no art. 173, principalmente o § 2º, todos da Constituição Federal, pela situação hodierna dos Correios e a Infraero gozar de privilégios fiscais?

A resposta depende da natureza do serviço. Noutras palavras, é preciso verificar se tais empresas exploram atividade econômica ou desempenham serviços públicos. Essa matéria foi analisada pelo REsp. 929.758/DF o qual fora apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça que assim definiu. Veja-se:

As empresas estatais podem atuar, basicamente, na exploração da atividade econômica ou na prestação de serviços públicos e coordenação de obras públicas. Tais empresas que exploram a atividade econômica - ainda que se submetam aos princípios da administração pública e recebam a incidência de algumas normas de direito público, como a obrigatoriedade de realizar concurso público ou de se submeter a sua atividade-meio ao procedimento licitatório - não podem ser agraciadas com nenhum beneplácito que não seja, igualmente, estendido às demais empresas privadas, nos termos do art. 173,

⁷ SCAFF, Fernando Facury. **Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência.** in: **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária.** coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006, p. 110-111.

⁸ RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência.** in: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro.** Coimbra: Almedina, 2012, p. 259.

§ 2º, da CF, sob pena de inviabilizar a livre concorrência. Por outro lado, as empresas estatais que desempenham serviço público ou executam obras públicas recebem um influxo maior das normas de direito público. Quanto a elas, não incide a vedação constitucional do art. 173, § 2º, justamente porque não atuam em região onde vige a livre concorrência, mas sim onde a natureza das atividades exige que elas sejam desempenhadas sob o regime de privilégios. (Grifo nosso).

Evidente, portanto, que a dita regra constitucional não se aplica às empresas públicas quando na execução da prestação de serviço público. Todavia, o Decreto-lei nº. 509/69, que disciplina sobre Empresa Brasileira de Correio e Telégrafos, deixou registrado que seus bens são inalienáveis. Esse dispositivo teve sua validade questionada perante o Supremo Tribunal Federal que, na apreciação do RE nº. 220.906, decidiu pela constitucionalidade.⁹

Mais importante, do que chegar ao consenso sobre este debate, é entender que princípio da livre concorrência deve ser visto de forma harmônica com os demais princípios, regras e valores consagrados na ordem constitucional econômica. Ainda merece registro a comunicação da livre concorrência com a dignidade da pessoa humana, dado que o *caput* trata especificamente da "existência digna" como finalidade da ordem econômica.¹⁰

Na tecitura dessas noções, parece correto concluir, que não se aplicam, pois, as empresas públicas e sociedades de economia mista o mandamento do (§ 2º do art. 173 da CF/88), quando na execução da prestação de serviço público, ao passo que àquelas podem desfrutar dos chamados privilégios fiscais pela natureza do serviço que tem por finalidade atender o interesse público.

É oportuno consignar outro argumento para a manutenção dos privilégios fiscais das empresas públicas, quando voltadas para a prestação de serviço público. Ainda sobre o serviço público, é inegável afirmar que hodiernamente, tal serviço, deve ser regido pela indisponibilidade dos direitos fundamentais. Nesse passo, o serviço público deve avultar a

⁹ STF: “Recurso Extraordinário. Constitucional. Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços. Recepção do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69. Execução. Observância do regime de precatório. Aplicação do art. 100 da Constituição Federal. 1. À Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, pessoa jurídica equipara à Fazenda Pública, é aplicável o privilégio da impenhorabilidade de seus bens, renda e serviços. Recepção do art. 12 do Decreto-Lei nº 509/69 e não-incidência da restrição contida no art. 173, § 1º, da Constituição Federal, que submete a empresa pública, a sociedade de economia mista e outras atividades que explorem atividade econômica ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhista 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 precatório, sob pena de vulneração do disposto no art. 100 da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE nº 220.906-DF, Pleno. Rel. Min. Mauricio Corrêa. Julg. 16.11.2000. DJ, 14 nov. 2002).

¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 78.

concretude máxima em prol da dignidade da pessoa humana, vez que este princípio é consagrado como base suprema do Estado Democrático de Direito.

4. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

De início é importante consignar que não se tem a intenção de realizar uma análise de forma pormenorizada no que concerne aos conceitos e valores discutidos pela doutrina acerca de princípios, devido à percepção do elevado grau de aguçadas dissonâncias.

É sabido que todo e qualquer conhecimento, ainda que seja teórico ou prático deriva da existência de um princípio. Note-se, portanto, que, em relação aos princípios, seria inegável afirmar que eles detêm valores normativos.

Dessa forma, a atual Constituição da República, em seu texto normativo, valorou um conteúdo basicamente principiológico. Em face disso, os princípios são normas gerais e abstratas do ordenamento jurídico e são de crucial importância para o estudo e aplicação do Direito. Segundo Harger, os princípios:

São normas positivadas ou implícitas no ordenamento jurídico, com um grau de generalidade e abstração elevada e que, em virtude disso, não possuem hipóteses de aplicação pré-determinadas, embora exerçam um papel de preponderância em relação às demais regras, que não podem contrariá-los, por serem as vigas mestras do ordenamento jurídico e representam os valores positivados fundamentais da sociedade.¹¹

Ademais, em relação aos princípios, independentemente de estarem positivados de forma explícita ou implicitamente no ordenamento jurídico, na pós- modernidade é inegável o seu conteúdo normativo, ainda que seja de cunho programático.

Outros ideais, porém, também são qualificados no que tange aos princípios. No seu conjunto, possuem tanto função interpretativa como função integrativa, sendo de crucial importância a sua existência no sistema jurídico, atuando como normas centrais e conferindo unidade ao sistema.

Neste sentido, é a lição de Luís Roberto Barroso:

Na trajetória que os conduziu ao centro do sistema, os princípios tiveram de conquistar o *status* de norma jurídica, superando a crença de que teriam uma dimensão puramente axiológica, ética, sem eficácia jurídica ou aplicabilidade direta e imediata. A dogmática moderna avaliza o

¹¹ HARGER, Marcelo. **Princípios Constitucionais do Processo Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 16.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

entendimento de que as normas em geral, e as normas constitucionais em particular, enquadram-se em duas grandes categorias diversas: os princípios e as regras.¹²

Em razão da tamanha relevância dada aos princípios, atualmente é impossível se conceber uma Constituição, norma maior de um Estado, sem princípios. Na Carta Maior é que se delinea o núcleo principiológico básico que conferirá unidade ao sistema jurídico.

Para bem se compreender o valor dos princípios em um ordenamento jurídico, há de se partir da observação de que nos Estados contemporâneos a lei é um ato de vontade emanado pelos cidadãos através dos órgãos aos quais é confiada a tarefa legislativa.

Feitas essas considerações, ainda que ligeiramente, cumpre destacar que não há nenhuma razão *a priori* que se imponha qualquer argumento que impeça a conclusão de que os princípios atualmente são dotados de eficácia jurídica.

Especificamente, sobre o Princípio da Segurança Jurídica, alguns autores tem dado tratamento, como sobreprincípio por não ter notícia de sua existência de forma explícita em algum diploma normativo. Esse tratamento, não merece prosperar.

A Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, felizmente, averbou o princípio da segurança jurídica de forma explícita. Veja-se:

Art. 2.º “A Administração Pública obedecerá, dentre outros aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” (Grifo nosso).

Com efeito, é necessário restaurar o entendimento de que a segurança jurídica não se trata de um sobreprincípio. O princípio em foco na matéria de processo administrativo no âmbito federal tem por finalidade limitar o poder de autotutela da Administração Pública (art. 54), o qual considera definitivos seus atos ainda que revestidos de ilegalidade, se permanecer eficazes por um período superior a cinco anos.

Outro aspecto que deve ser levado em consideração no tocante ao princípio da segurança jurídica no processo administrativo, é a sua importância na relação de Administração Pública e cidadão, principalmente no que concerne aos atos discricionários, em

¹² BARROSO, Luís Roberto. **A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 30.

que o administrador se afasta dos limites definidos pela lei, e age de forma subjetiva. Dessa maneira, a segurança jurídica consiste na plena observância do devido processo legal.

Quanto ao conteúdo do princípio da segurança jurídica, o publicista Celso Antônio Bandeira de Mello assim conceitua:

Ora bem, é sabido e ressabido que a ordem jurídica corresponde a um quadro normativo proposto precisamente para que as pessoas possam se orientar, sabendo, pois, de antemão, o que devem ou que podem fazer, tendo em vista as ulteriores consequências imputáveis a seus atos. O Direito propõe-se a ensejar uma certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social. Daí o chamado princípio da “segurança Jurídica”, o qual, bem por isto, se não é o mais importante dentro todos os princípios gerais de Direito, é, indisputavelmente, um dos mais importantes entre eles.¹³

Para o administrativista argentino Roberto Dromi:

A segurança é um valor jurídico porque corresponde ao Direito fixar regras objetivadas que predeterminam o jogo intersubjetivo das relações sociais, e para isto deve brindar estabilidade e continuidade aos parâmetros jurídicos, o que, a seu turno, implica que o Direito seja certo, conhecido, não ignorado, publicado. As situações objetivas de estabilidade e continuidade das pautas jurídicas se verificam na perdurabilidade razoável da regulação jurídica destinada a reger as diferentes situações e relações intersubjetivas, compreendendo as leis gerais e as normas particulares e delimitando o público e o privado, tudo isto é condição para a previsibilidade fática, pela qual os administrados saberão a que se ater em suas relações com órgãos públicos e privados que exercem função administrativa, sejam estas econômicas, impositivas, prestacionais.¹⁴

Essa ligeira constatação, no aspecto doutrinário do que seja o sentido e alcance do princípio da segurança jurídica, demonstra a relevância do princípio não só para o Direito Tributário, e sim, para todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Nessa linha de raciocínio, vale destacar, os efeitos da insegurança jurídica com relação ao Direito, na clássica lição de Humberto Ávila.

Pode-se, dentro de todo esse contexto, afirmar que não apenas o futuro, mas também o passado termina provocando insegurança. O cidadão, pela ausência de inteligibilidade do ordenamento jurídico, não sabe o que é válido hoje (insegurança com relação ao Direito presente); ele, pela falta de previsibilidade do ordenamento jurídico, igualmente não sabe o que será válido ou vinculante amanhã (insegurança com relação ao Direito futuro); e ele, pela carência de estabilidade do ordenamento jurídico, paradoxalmente

¹³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 124.

¹⁴ DROMI, Roberto. **Derecho administrativo**. Buenos Aires: Hispana Libros, 2006. p. 230

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

também não sabe se o que foi válido ontem continuará valendo hoje (insegurança com relação ao Direito pretérito).¹⁵

A percepção do princípio da segurança jurídica, também pode ter forte harmonia do conceito extraído de determinação, de estabilidade e principalmente de previsibilidade do Direito por força do princípio da legalidade. No plano constitucional, é possível identificar referências diretas e indiretas à “segurança”.

“Princípios Fundamentais”, ela instituiu um Estado Democrático de Direito (art. 1º), doutrinariamente associado, conforme será demonstrado, à ideia de segurança jurídica. No Título relativo aos “Direitos e Garantias Fundamentais” (art. 5º, *caput*) como também estabelece uma série de “garantias”, isto é, de “instrumentos assecuratórios” de direitos. Em vários âmbitos normativos, institui numerosas “garantias” e “limitações” ao exercício da segurança jurídica, de que são exemplo a legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), a irretroatividade (art. 150, III, “a”) e a anterioridade (art. 150, III, “b”).¹⁶

Assim, é possível destacar o princípio da legalidade, o qual exige que toda obrigação a ser cumprida pelo cidadão em se tratando de matéria tributária, só poderá ser exigida por força de lei e jamais por portaria. Ainda no âmbito constitucional, surge como instrumento de defesa do cidadão, o princípio da isonomia que assegura a igualdade de tratamento de todos perante a lei.

Convém lembrar, nesse passo, o princípio da irretroatividade que é expresso ao vedar a tributação, de fato gerador ocorrido antes da vigência da lei que instituiu ou majorou o tributo. Outro exemplo seria regular por analogia a matéria disciplinada referente ao (art. 97 do CTN).

Ainda como exemplo, é perfeitamente possível destacar o instituto da progressividade extrafiscal do IPTU progressivo como instrumento de política urbana, que na realidade objetiva punir o mau uso da propriedade urbana.

Continuando com o firme propósito de melhor elucidar a aplicabilidade da segurança jurídica no direito tributário, é importante mencionar o princípio da publicidade, plasmado no (art. 37, *caput*, da Constituição), o qual exige ampla divulgação dos atos praticados pela Administração Pública, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas em lei.

¹⁵ ÁVILA, Humberto. **SEGURANÇA JURÍDICA Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 62.

¹⁶ ÁVILA, Humberto. **op. cit.**, p. 34.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Pode-se, dentro de todo esse contexto, destacar a imunidade recíproca que se extrai do federalismo. Por força da dita norma imperativa, aos entes federativos, é vedada a instituição de imposto sobre a renda, patrimônio e serviços uns sobre os outros. Pois se assim não fosse, o Estado poderia punir facilmente um Município por diversas questões consideradas até mesmo irrelevantes.

Da análise do conteúdo e potencialidade do princípio da segurança jurídica em se tratando de matéria tributária, é importante que fique claro, que o referido princípio deve inspirar todo o ordenamento jurídico, e não estreitamente este ou aquele ramo do direito. Cabe recordar, agora, a conclusão de Machado Derzi o qual afirma que, no Direito Tributário, “segurança é fortalecida em ponto máximo”.¹⁷

Enfim, o princípio da segurança jurídica não pode se dar de forma desvencilhada do princípio da legalidade, proporcionalidade e/ou razoabilidade, nem tampouco de forma a ignorar os direitos fundamentais individuais e coletivos consagrados em nossa ordem constitucional.

CONCLUSÃO

Inicialmente, da realização desse estudo sobre a imunidade tributária, leva-nos a reconhecer que a Constituição Federal de 1988, foi a que mais disciplinou a matéria atinente às imunidades tributárias proporcionando de tal modo um rol mais abrangente.

Da análise do instituto que versa sobre as imunidades tributárias, resta clarividente que, a imunidade é um mecanismo jurídico que tem por finalidade desobrigar da obrigação tributária todos aqueles inseridos no rol fechado disciplinado por disposição clara da própria Constituição Federal.

No que refere à imunidade tributária concedida aos Correios, destacou-se que não há que falar em ilegalidade na manutenção. Isto, porque, a justificativa se estriba na afirmativa de que Correios, por desempenhar serviço postal, estão obrigados a atender até mesmo lugares considerados de difícil acesso visando atender o mandamento normativo inserido no (§ 3.º da Lei n.º 6.538/78). Todavia, fixou o entendimento de que a imunidade seria uma forma de compensação por possíveis peculiaridades e por atender o interesse público.

¹⁷ MACHADO DERZI, Misabel de Abreu. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 159.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Sobre imunidade tributária conferida aos Correios, é somente a Constituição que pode conferir tais prerrogativas de Direito Público. Entretanto, a decisão do Supremo Tribunal Federal que julgou sobre a não impenhorabilidade dos bens dos Correios ora consignada neste trabalho, teve como principal fundamento a continuidade na prestação do serviço público.

Ademais, caso a penhora de determinado bem de qualquer empresa estatal, apresente risco a continuidade na prestação de serviço público tido como essencial, vale ressaltar que, o juízo deve recusar o pedido de penhora do bem. Dessa forma, é perfeitamente possível vislumbrar flagrante colisão de direitos.

No que tange à Infraero, é enquadrada como prestadora de serviço público, atendendo a coletividade, vez que o aeroporto é um bem público federal, aberto a todos, sendo esta a justificativa cabal para a manutenção da imunidade tributária. Do contrário, se exercesse atividade de exploração econômica, não haveria que se falar em imunidade tributária.

Com base nas imunidades tributárias e do princípio da livre concorrência, buscou-se nesse trabalho sanar algumas dúvidas, perpassando por uma análise crítica sobre a temática. Do estudo deste trabalho, verificamos que o STJ decidiu que para as empresas estatais que exploram atividade econômica, não é possível a benesse da imunidade, sob pena de ofender a livre concorrência. Lado outro, quanto às empresas estatais que atua no desempenho de serviço público, deve permanecer a imunidade tributária tendo como principal argumento, a impossibilidade da concorrência em certas regiões.

Deve-se, ressaltar, que em relação aos princípios, não há como negar que foram recepcionados, reconhecendo-se a possibilidade no sentido de que, tanto um princípio quanto uma regra positivamente estabelecida podem impor uma obrigação a ser cumprida.

Noutra parte, quanto ao princípio da segurança jurídica, entendemos que se constitui como uma garantia, noutras palavras, como um escudo de proteção de atos arbitrários do Poder Público, para que, só assim, não ocorra o enfraquecimento da democracia, o que representaria lastimável retrocesso na ordem constitucional brasileira.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **SEGURANÇA JURÍDICA Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos.** São Paulo: Malheiros, 2007.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo.** 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas.** 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

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

DROMI, Roberto. **Derecho administrativo.** Buenos Aires: Hispana Libros, 2006.

HARGER, Marcelo. **Princípios Constitucionais do Processo Administrativo.** Rio de Janeiro: Forense, 2001.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias.** São Paulo: Atlas. 2000.

MACHADO DERZI, Misabel de Abreu. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário.** São Paulo: Noeses, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Reflexos da Tributação no Desequilíbrio da Livre Concorrência.** in: CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger; QUEIROZ, Mary Elbe; RIBEIRO, Maria de Fátima. *Novos Horizontes da Tributação: um Diálogo Luso-Brasileiro.* Coimbra: Almedina, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCAFF, Fernando Facury. **Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência.** in: **Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária.** coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

VAZ, Isabel. ***Direito econômico da concorrência.*** Rio de Janeiro: Forense, 1993.