
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 604 - Cosit**Data** 22 de dezembro de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO****IMUNIDADE RECÍPROCA. EMPRESA PÚBLICA. PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO. PATRIMÔNIO, RENDA OU SERVIÇO RELACIONADO.**

A imunidade de impostos de que trata o art. 150, VI, “a”, da Constituição (imunidade recíproca) não se aplica ao patrimônio, renda ou serviços de empresa pública que preste serviço com a exigência de contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário ou cujos serviços estejam relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SC Nº 136, DE 02/06/2015.

Dispositivos Legais: CF, art. 30, V e art. 150, VI, “a”, §§ 2º e 3º.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Não produz efeitos a consulta que não indique, especificamente, o dispositivo legal que ensejou dúvida de interpretação ou que revele pretensão à atividade de assessoramento jurídico-contábil.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, arts. 8º e art. 18, incisos II e XIV.

Relatório

A consulente, acima identificada, empresa pública, formula consulta à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) quanto à imunidade de impostos prevista no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988.

2. Informa que é uma prestadora de serviço público essencial, relativo a xxxxxx, e que sua intenção seria tornar mais eficaz a prestação desse serviço sem, no entanto, buscar a lucratividade.
3. Afirma que todo o seu patrimônio está voltado para a prestação de serviços públicos. Complementa que até mesmo suas ações para aumento da arrecadação e, futuramente, obtenção de superávit contábil, serão direcionadas, integralmente, à melhoria e expansão dos serviços públicos.
4. Ressalta que apesar de ser organizada como uma empresa privada, em relação apenas à sua estrutura administrativa, não pode ser equiparada a um ente privado, especialmente para fins de tributação.
5. Aduz que todos os seus bens e patrimônio são públicos e voltados unicamente à prestação de serviços públicos essenciais. Por isso, afirma que não há sentido em cobrar da empresa o pagamento de impostos.
6. Menciona que a aplicabilidade dessa norma constitucional a empresas públicas que não exploram atividade econômica, mas apenas prestam serviços públicos, já foi objeto de reiteradas manifestações do Supremo Tribunal Federal (STF).
7. Acrescenta que atende a todos os requisitos necessários para a aplicação da imunidade tributária, pois é empresa pública que (i) presta serviços públicos essenciais, exclusivamente, (ii) atua em regime de monopólio, (iii) não busca, por vedação legal, a obtenção de lucros e não possui nem possuirá acionistas privados, (iv) ente da federação é seu acionista controlador, com 99% das ações existentes, (v) o pagamento indevido desses tributos onera a administração da empresa e constitui obstáculo à otimização dos serviços públicos prestados.
8. Cita trechos da lei que autorizou sua criação, o art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição, de 1988, e jurisprudência do STF.
9. Ao final, questiona:
 - “1) Nos termos e fundamentos expostos, a empresa pode requerer o reconhecimento da imunidade tributária por este órgão?
 - 2) Em caso de indeferimento, quais as aplicações diversas das empresas prestadoras de serviço público que tiveram sua imunidade reconhecida, conforme entendimento jurisprudencial e do serviço prestado pela empresa?”

Fundamentos

10. Inicialmente, cabe destacar que o processo administrativo de consulta tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação ou aplicação da legislação tributária, não se prestando para atestar ou referendar se o consultante preenche os requisitos legais formais e materiais exigidos para o gozo de imunidade, relacionada à natureza de suas

atividades ou às origens e aplicações de seus recursos, uma vez que envolveria exame e comprovação de situações de fato previstas na legislação tributária.

11. Diante disso, pode-se afirmar que a solução de consulta não constitui instrumento de reconhecimento da condição de entidade imune. O direito ao gozo da imunidade ou da isenção tributária está sujeito ao atendimento dos requisitos constitucionais/legais, competindo à própria consulente verificar o seu efetivo enquadramento nos ditames da norma. Cabe à RFB proceder à suspensão da imunidade ou isenção tributária, apenas no caso de ocorrer falta de observância dos requisitos legais.

12. Nesse sentido, a solução do primeiro questionamento se restringirá a responder à consulente se, sob a ótica da Administração Tributária Federal, a imunidade de impostos relativa ao art. 150, VI, “a” da CF, de 1988, abarcaria ou não empresa pública, prestadora de serviço público relativo a transporte público coletivo sobre trilhos.

13. Feitas essas considerações, transcrevem-se dispositivos da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CR/88) pertinentes à solução da presente consulta:

“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.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

(...)”

14. Constata-se que a Coordenação-Geral de Tributação se pronunciou acerca de tema semelhante, mas não idêntico, por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 136, de 2 de junho de 2015, cujos fundamentos e conclusão estão parcialmente reproduzidos abaixo:

Fundamentos

6. *A imunidade prevista na alínea a do inciso VI do art. 150 da Constituição incide sobre o patrimônio, renda ou serviços das pessoas jurídicas de direito público interno (União, estados, Distrito Federal e municípios). Trata-se de vedação constitucional ao poder de tributar outorgado pela própria Constituição a tais entes, por força da qual a União não pode cobrar impostos sobre o patrimônio ou renda dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e*

nem estes podem cobrar impostos sobre o patrimônio ou serviços da União e nem uns dos outros. Diz-se por isso tratar-se de imunidade recíproca.

7. *A imunidade recíproca subtrai do ente público o poder de impor a outro ente público o ônus de pagar tributo sobre o próprio bem, a própria renda ou sobre o serviço que cabe a ele prestar com exclusividade à população, por dever constitucional. A indicar que o fundamento da imunidade recíproca é o fato de se tratar de serviço cuja prestação é exclusiva do Estado, o § 2º do art. 150 diz que ela 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”. As autarquias e fundações são, como os entes federativos, pessoas jurídicas de direito público interno (Código Civil, art. 41).*

8. *A parte final do § 2º diz que a imunidade recíproca só se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados “a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”, isto é, às finalidades essenciais das autarquias ou fundações públicas, que justificaram sua criação. A finalidade essencial de uma autarquia ou de uma fundação pública é o serviço público de que a população necessita e que compete ao Estado prestar com exclusividade.*

9. *A extensão da imunidade recíproca à Empresa de Correios e à Infraero, por decisão do STF, **justifica-se também no fundamento da exclusividade na prestação do serviço.** A Constituição outorgou à União, com exclusividade, a competência para “manter o serviço postal e o correio aéreo nacional” e “a navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária” (Constituição, art. 21, incisos X e XII, c).*

10. *O § 3º do art. 150 da Constituição diz que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, **ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.** Essa restrição visa à **preservação da ordem econômica e à observância do princípio da livre concorrência**, a indicar que empresa privada não poderia competir com empresa pública que ofereça o mesmo serviço por um preço inferior, porquanto livre de tributos.*

11. *Os §§ 2º e 3º do art. 150 são mutuamente excludentes: se a exclusividade do serviço público requer a atuação direta do Estado, somente este pode fazê-lo, diretamente ou por intermédio de autarquia ou fundação pública; porém, se o serviço, embora de interesse público, puder ser prestado pelo particular (mediante concessão, permissão ou autorização), a prestação (em regra) ficará a cargo de empresa pública ou privada ou de sociedade de economia mista, que receberá uma contraprestação ou pagamento de preço ou tarifa pelo serviço prestado.*

12. *(...)Não se trata, portanto, de atividade típica de autarquia, mas de empresa pública que exige contraprestação pecuniária pelo serviço que presta.*

(...)

14. *É certo que a imunidade recíproca só se aplica às unidades federativas e às autarquias e fundações que elas mantêm, e somente em relação às finalidades essenciais destas. O que justifica a imunidade para autarquia e fundação é o fato de que elas atuam como longa manus do Estado, fazendo as*

vezes deste no atendimento das necessidades da população, **sem exigir qualquer contraprestação**, tendo como premissa a ação afirmativa de que o Estado deve prover a população dos bens e serviços que só ele pode fornecer. **Apenas em situações especiais e circunstâncias específicas é que a empresa pública e a sociedade de economia mista prestam serviços públicos, por determinação constitucional.**

15. (...) **As decisões judiciais citadas se restringem às empresas que foram partes no processo, cada qual com especificidades próprias, por isso não se aplicam ao modelo societário da consulente.**

16. Analisando caso semelhante ao da empresa consulente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 1.103, de 7 de julho de 2014, em que justifica a extensão da imunidade recíproca à Empresa de Correios e à Infraero **por se tratar de serviços que a Constituição reservou ao domínio do Estado, em regime de monopólio**. Citou trechos de decisões proferidas no julgamento do RE 253.472, em que o Ministro Cezar Peluso sustentou que “a finalidade da imunidade tributária é restrita à possibilidade de uma entidade ter de receber recursos da outra, **mas não nos casos em que os recursos provêm do pagamento de tarifas, preços etc**”. No voto do Ministro Joaquim Barbosa firmou-se o entendimento de que **a imunidade recíproca não abrange patrimônio relacionado com exploração de atividade econômica regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação pelo serviço prestado**. O Parecer PGFN/CAT 1.103 – que concluiu “no sentido de **não ser possível reconhecer administrativamente a imunidade**” – trata de empresa pública em que também o caráter regulatório se sobrepõe ao da prestação do serviço público. Em tais casos, conforme se extrai do Parecer, **a imunidade não se aplica de forma generalizada, mas apenas à situação específica que se conforma à Constituição.**

Conclusão

17. Com base no exposto, **conclui-se que a imunidade de impostos de que trata o art. 150, VI, a, da Constituição (imunidade recíproca) não se aplica ao patrimônio ou renda de empresa pública que atua na gestão de sistema de transporte coletivo intermunicipal de passageiros, e nem aos serviços que ela presta, que não são exclusivos do Estado, não constituem monopólio estatal e são remunerados na forma da Lei que autorizou sua criação.**

15. Em síntese, a referida SC, que deve ser observada pela RFB em decorrência de seu efeito vinculante, conforme art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, estabelece que a imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, “a” da CF, de 1988, direciona-se, a princípio, apenas à União, Estados, Distrito Federal, Municípios, suas autarquias e fundações públicas. Ademais, a imunidade recíproca não se aplica a empresa pública que presta serviços que são remunerados, não são exclusivos do ente público, e não são prestados em regime de monopólio.

16. Constata-se, assim, a impossibilidade de se considerar estendido o alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição para outros entes não citados na CF, sem que haja decisão judicial transitada em julgado com efeito vinculante sobre a atuação da RFB. Ademais, as especificidades da consulente – prestadora de serviço público, mas não de forma exclusiva, a atuar em diversas atividades econômicas, com cerca de 50% de participação do ente federado em seu capital social e receita relativa ao pagamento de tarifas pelos usuários do serviço público não a enquadra na imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição.

17. Quanto ao segundo questionamento, o consulente perquire, na verdade, sobre o regime jurídico-tributário a que estaria sujeito em caso de não se enquadrar nos pressupostos constitucionais imunizantes. Neste aspecto, cabe considerar que dentre os requisitos de eficácia de uma solução de consulta, destacam-se os prescritos nos incisos II e XIV do art. 18 da IN RFB n.º 1396, de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

18. Dos dispositivos acima expendidos, deflui-se que não cabe solução de consulta para fatos em tese e/ou se não há a indicação precisa dos dispositivos normativos sob os quais se pretende a análise interpretativa, situação fática em que insere o segundo questionamento acima expendido.

19. Cabe ressaltar, ainda, que o enquadramento tributário é de responsabilidade do próprio sujeito passivo para fins de cumprimento de suas obrigações para com a Fazenda Pública, devendo identificar a legislação tributária vigente e operar os elementos normativos incidentes, qualitativos e quantitativos. Veicular tal questionamento em solução de consulta revela pretensão à atividade de assessoramento jurídico-contábil, inadmissível no âmbito da Administração Tributária, em razão da finalidade pública que a dirige.

20. Desse modo, declara-se ineficácia parcial da presente consulta, quanto ao segundo questionamento, por inobservância dos requisitos do art. 18, II e XIV, da IN RFB n.º 1396, de 2013.

Conclusão

21. Diante dos fundamentos expostos, conclui-se:

21.1. Não pode ser reconhecida a imunidade de impostos de que trata o art. 150, VI, “a”, da Constituição (imunidade recíproca) para alcançar patrimônio, renda ou serviços de empresa pública que preste serviço com a exigência de contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário ou cujos serviços estejam relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados;

21.2. Não produz efeitos a consulta que não indique, especificamente, o dispositivo legal que ensejou dúvida de interpretação ou que revele pretensão à atividade de assessoramento jurídico-contábil.

Assinado digitalmente
MAIRA ACOTIRENE DARIO CRUZ
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Normas Gerais de Direito Tributário

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora- Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit