



---

## Solução de Consulta nº 280 - Cosit

**Data** 27 de setembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**IMUNIDADE. EMPRESA PÚBLICA. ATIVIDADE REGIDA POR NORMAS APLICÁVEIS A EMPREENDIMENTOS PRIVADOS.**

A imunidade de impostos a que se refere a alínea *a* do inciso VI do art. 150 da Constituição não se aplica ao patrimônio ou renda de empresa pública que atua na gestão de sistema de transporte coletivo intermunicipal de passageiros nem aos serviços que ela presta, que não são exclusivos do Estado, não constituem monopólio estatal e são remunerados na forma prevista em seus atos constitutivos.

**ISENÇÃO. EMPRESA PÚBLICA. ATIVIDADE DE TRANSPORTE COLETIVO DE PASSAGEIROS.**

A isenção a que se refere o § 7º do art. 195 da Constituição é destinada exclusivamente a entidade beneficente de assistência social certificada na forma estabelecida pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

Dispositivos Legais: Constituição da República, arts. 150, inciso VI, alínea *a*, § 3º, 173, § 2º, e 195, § 7º.

## **Relatório**

A empresa pública estadual acima identificada apresentou consulta na forma disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, nos termos da qual indaga se tem direito à imunidade de impostos a que se refere a alínea *a* do inciso VI do art. 150 da Constituição, por ser empresa pública do Estado, ou à imunidade de contribuições sociais prevista no § 7º do art. 195 da Constituição, por ser entidade sem fins lucrativos. Afirmou que sua atividade não representa concorrência com as empresas do setor, pois sua atuação se limita à gestão do transporte público de passageiros, sem realizar diretamente o serviço de transporte, que é prestado pelas concessionárias e permissionárias.

2. A criação da empresa foi autorizada por lei estadual e sua constituição foi formalizada nos termos do contrato social celebrado em XXXXXX, cuja cópia foi anexada ao

processo. Consta do contrato que os recursos financeiros de que a empresa dispõe são provenientes: *i*) de receitas decorrentes de vendas de bilhetes de transporte público coletivo de passageiros; *ii*) de receitas decorrentes da prestação de serviços a órgãos e entidades públicas ou particulares, nacionais ou internacionais, mediante convênios, acordos, ajustes ou contratos, compatíveis com as suas finalidades; *iii*) da quota de contribuição dos sócios do Consórcio de Transportes, instituída mediante contrato de rateio; *iv*) dos créditos de qualquer natureza que lhe forem destinados; *v*) das receitas de capital, inclusive as resultantes da conversão, em espécie, de bens e direitos; *vi*) da renda de bens patrimoniais; *vii*) de doações feitas ao Consórcio; *viii*) de rendas provenientes de multas e indenizações; *ix*) de recursos financeiros de fundos de transporte; *x*) de receitas de subvenções; e *xi*) de rendas provenientes de outras fontes.

3. A empresa transcreve trecho de decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida nos autos da ACO nº 2730/Agr/DF, Relator Ministro Edson Fachin, DJe 3/4/2017, em que foi analisada a natureza do serviço público de saneamento básico. Segundo o Relator, “trata-se de compreensão iterativa do Supremo Tribunal Federal ser interesse comum dos entes federativos, vocacionado à formação de monopólio natural, com altos custos operacionais”. Tomando por base a decisão proferida no RE 253.472/SP, o STF afirmou, referindo-se a empresa pública ou sociedade de economia mista prestadora de serviço público de saneamento básico, que “Não há risco ao equilíbrio concorrencial ou à livre iniciativa, pois **o tratamento de água e esgoto consiste em regime de monopólio natural** e não se comprovou concorrência”.

4. Sobre a isenção prevista no § 7º do art. 195 da Constituição, que a consulente diz ter dúvida se tem ou não direito, citou o Recurso Especial 273135/RS, Relator Min. José Delgado, em que o Superior Tribunal de Justiça reconheceu ao Hospital de Clínicas de Porto Alegre o direito a isenção de IPI e de imposto de importação sobre operações realizadas por instituições científicas, educacionais e de assistência social.

5. A consulente apresentou três questionamentos, que são aqui reproduzidos com alguns ajustes: *i*) se a ela se estende a imunidade recíproca a que se refere a alínea *a* do inciso VI do art. 150 da Constituição, por ser empresa pública do estado; *ii*) se a ela se aplica o direito à isenção de contribuições sociais previsto no § 7º do art. 195 da Constituição, por ser entidade sem fins lucrativos; e *iii*) caso lhe seja reconhecido o direito à imunidade de impostos ou à isenção de contribuições, se a fruição desse direito opera-se de forma automática ou depende de ato formal de reconhecimento por parte da Administração.

6. Foram anexadas à consulta cópias do contrato social da empresa pública consulente, celebrado em XXXXXXXX, da lei estadual que autorizou sua criação, e do Protocolo de Intenções celebrado entre o Estado os Municípios beneficiários do transporte metropolitano.

## Fundamentos

7. A consulta atende aos critérios formais de admissibilidade previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, o que a torna eficaz para produzir os efeitos que lhe são próprios, na forma disciplinada pelos arts. 10 a 18 da Instrução.

8. 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 eles não podem cobrar impostos uns dos outros, daí porque se diz *imunidade recíproca*.

9. O fundamento da imunidade recíproca é o fato de se tratar de serviço cuja prestação é exclusiva do Estado. A extensão da imunidade é possível apenas a 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, nos termos do § 2º do art. 150 da Constituição. 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.

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. Deve-se considerar que 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. O inciso II do § 1º do art. 173 da Constituição estabelece, para a empresa pública que explora atividade econômica, “a sujeição ao regime jurídico próprio de empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários”. O que justifica a extensão da 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.

13. Em 2015 a Coordenação-Geral de Tributação da RFB analisou questão semelhante à da consultante, apresentada por empresa pública que atua na gestão de sistema de transporte coletivo intermunicipal de passageiros. Emitiu, em resposta, a Solução de Consulta nº 136, cuja conclusão foi no sentido de que a imunidade recíproca a que se refere a alínea a do inciso VI do art. 150 da Constituição não se aplica ao patrimônio ou renda de empresa pública que presta serviços que não são exclusivos do Estado, que não constituem monopólio estatal e que são remunerados na forma da lei que autorizou sua criação. Consta do item 16 da SC 136, que

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-SP, 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.

14. Observa-se que o fato de o Consórcio de Transporte XXXX ter sido constituído como entidade sem fins lucrativos, nos termos da cláusula segunda do contrato social firmado em XXXXXXXX, não descaracteriza seu objeto social, que é de natureza mercantil e regido por normas aplicáveis a empreendimentos privados, o que afasta a aplicação da imunidade recíproca prevista na alínea *a* do inciso VI do art. 150 da Constituição.

15. A atividade de transporte coletivo de passageiros, conquanto de interesse público, é essencialmente econômica e pode ser prestada por qualquer pessoa que atenda aos requisitos de segurança e às normas legais aplicáveis à atividade. Não se trata de serviço público que o Estado deva prestar diretamente, com exclusividade. A Constituição restringe rigorosamente a atuação direta do Estado quando o serviço possa ser prestado, com mais eficiência, pelo particular especializado. O art. 173 estabelece que, “Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei” (não se verifica a presença desses requisitos nesse caso). E o § 2º do art. 173 veda a extensão de benefícios fiscais a empresa pública ou sociedade de economia mista que exerce atividade econômica, ao estabelecer que elas “não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

16. Observa-se quanto ao direito à isenção prevista no § 7º do art. 195 da Constituição, segundo o qual “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, é benefício reconhecido apenas a entidades beneficentes de assistência social certificadas na forma estabelecida pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

17. Conforme aponta o dispositivo constitucional e, nos termos da Lei nº 12.101, de 2009, a isenção de contribuições para a seguridade social será concedida às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social, que têm por finalidade a prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação. Fica prejudicado, pois, o terceiro questionamento apresentado pela consulente.

## Conclusão

18. Com base no exposto, conclui-se que a imunidade de impostos a que se refere a alínea *a* do inciso VI do art. 150 da Constituição não se aplica ao patrimônio ou renda de

empresa pública que atua na gestão de sistema de transporte coletivo intermunicipal de passageiros nem aos serviços que ela presta, que não são exclusivos do Estado, não constituem monopólio estatal e são remunerados na forma prevista em seus atos constitutivos. E quanto à isenção prevista no § 7º do art. 195 da Constituição, é destinada exclusivamente a entidade beneficente de assistência social certificada na forma estabelecida pela Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

*Assinatura digital*

**RONAN DE OLIVEIRA**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação (Copen).

*Assinatura digital*

**MAÍRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Normas Gerais de Direito Tributário

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinatura digital*

**MIRZA MENDES REIS**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenadora da Copen

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Encaminhe-se ao SEORT-DRF-XXX, para dar ciência à parte interessada.

*Assinatura digital*

**FERNANDO MOMBELLI**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação