

# A IMUNIDADE RECÍPROCA DO ICMS O CASO DOS CORREIOS<sup>1</sup>

## CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

Professor de Direito e Tributário e Constitucional da Universidade Estadual de Santa Cruz e da Escola Superior de Advocacia da OAB-Bahia. Foi Professor de Direito Administrativo da Escola de Magistratura do Trabalho; ex-Procurador-Chefe da Procuradoria Seccional da Advocacia Geral da União; e, atualmente, Procurador-chefe da Procuradoria Federal junto a Universidade Federal do Recôncavo da Bahia-UFRB.

## RESUMO

Este estudo examina a disciplina jurídico-constitucional das empresas prestadoras de serviços públicos, elegendo após, a ECT como foco central de suas preocupações na órbita da imunidade tributária recíproca e, se em face de sua natureza, é alcançada pelo ICMS. Para tanto, recorre à noção de serviço público e nele encaixa os objetos que integram os serviços postais como elementos constitutivos de sua estrutura operacional e matéria prima que dá forma substantiva a suas atividades. De outra parte, delimita o conceito normativo de sua formulação frente a realidade cambiante, nada obstante admitir que ao Estado devem ser permitidas certas flexibilidades, a fim de atender suas finalidades institucionais na persecução do bem comum. Em outro ponto toca a questão da personalidade jurídica como técnica ou método de descentralização administrativa do serviço público que dá autonomia técnica, financeira e administrativa ao ente estatal. Realça, de outro tanto, que isso não altera ou modifica a essencialidade de sua natureza no referente ao seu regime tributário e de bens considerados impenhoráveis, sendo-lhe assegurados os privilégios da Fazenda Pública no plano processual. Sustenta em razão do quanto deduzido ao longo de sua argumentação que a ECT goza, por extensão, a imunidade recíproca sem qualquer restrição de ordem legal, já que cumpre os desígnios constitucionais. Decorrente disso rechaça o entendimento esposado pelo Tribunal Regional Federal da 5ª. Região segundo o qual ela não está protegida pela imunidade. Assim, conclui que sua condição de pessoa jurídica de direito privado não tem o condão de justificar a não incidência

---

<sup>1</sup> Trabalho apresentado no 1º Encontro de Direito Tributário dos Correios, em Belo Horizonte, no período de 4 a 5-12-12, sob auspícios da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT.

do ICMS na prestação dos serviços postais a ela atribuída com exclusividade pela Constituição federal. Na qualidade de delegatária da União e, portanto, detentora do seu monopólio sem reserva de qualquer ordem, especialmente, de parte de suas atividades como transporte de mercadorias, que foi objeto de apreciação do tribunal antes referido.

**PALAVRAS-CHAVE:** Empresa Pública. ECT. Serviço Postal. Imunidade Tributária Recíproca. ICMS.

### **ABSTRACT**

This study examines the legal and constitutional discipline of companies providing public services, electing the ECT as the central focus of their concerns in the orbit of reciprocal tax immunity and, if in view of its nature, it is achieved by ICMS. The article draws the notion of public service and in it fits the objects that integrate postal services as components of its operational structure and raw material which gives substantial form to its activities. On the other hand, it defines the normative concept of its formulation compared to the ever-changing reality; however it's necessary to admit that the state should be allowed some flexibility in order to meet their institutional purposes in pursuit of the common good. Elsewhere, it deals with the issues of legal personality as a technique or method of administrative decentralization of public service that empowers technical, financial and administrative to a entity of the state. Stresses, on the other end, that it does not change or alter the essential nature of its regime regarding tax and goods considered unattachable, being guaranteed the privileges of Finance in procedural terms. Sustains because of how much less throughout his argument that ECT enjoys, by extension, reciprocal immunity without any legal restrictions, since it meets the constitutional requirements. Resulting of all that, rejects this understanding espoused by the Regional Federal Court of the 5th. Region, under which she is not protected by immunity. Thus, he concludes that his condition of private legal person does not have the power to justify the non-occurrence of ICMS in the provision of postal services assigned to it exclusively by the federal Constitution. As delegate of the Union and, therefore, holder of its monopoly without reservation of any order, especially of activities as freight transportation, which was the subject of consideration of the previously spoken court.

**KEYWORDS:** Public company, ECT, Postal Service, Reciprocal Tax Immunity, ICMS.

**Sumário:** 1. Contextualização do tema 2. Disciplina jurídico-constitucional da matéria 3. Noção de

serviço público 4. Conceito e disciplina normativa da empresa pública 5. Personalidade jurídica e método da descentralização administrativa 6. Regime tributário e de bens das empresas públicas 7. Imunidade constitucional tributária dos entes federativos 8. Crítica a decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª. Região 9. Serviço Postal mantido pela União como atividade Fim e Meio 9.1 Atividade fim: prestação de serviços público 9.2 Atividade-meio: estruturação operacional 9.2.1 Embalagens não são mercadorias 9.2.2 Transporte de encomendas não constitui atividade isolada 9.2.3 Serviços de comunicação da ECT 9.2.4 Logística integrada 10. Conclusões 11. Referências bibliográficas.

## **1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA**

Não é pacífico o entendimento segundo o qual a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT goza de imunidade tributária recíproca, tendo em vista que o assunto pende de julgamento no STF. Isso revela a importância de que a matéria desfrute no cenário jurídico, levando-a a promover um encontro para tratar da questão. Organizado sob forma de quesitos referentes à temática central que serão respondidos pelos conferencistas convidados pela Coordenação do Evento durante o 1º Encontro de Direito Tributário dos Correios, no período 04 a 05-12-12, em Belo Horizonte.

O presente artigo tem por objetivo examinar, na linha traçada acima, se os Correios, por extensão, são imunes ao ICMS em face de sua condição de empresa pública criada e mantida pela União para cuidar dos serviços postais. Este é o tema que me foi atribuído e sobre o qual escrevo com o desdobramento necessário, a fim de bem caracterizá-lo, ao tempo em que enfrentarei, também, a decisão judicial proferida em 2ª instância sobre o tema.

Ressalte-se que o raciocínio aqui versado traduz o ponto de vista de autor a propósito da temática em torno da imunidade das empresas públicas. Nesse diapasão, e até chegar a ECT, é que se desenvolverá a linha mestra da questão a ser enfocada com vistas a se estabelecer um

denominador comum buscado ao longo do discurso empreendido no domínio da objetividade jurídica.

No perpassar do tempo, o uso da linguagem tem se revelado na expressão da capacidade de sistematização do homem. Isso abriu o ensejo da construção de conceitos gerais de pessoas, classes e categorias. Tal engenharia fundada em uma concepção abstrata concorre de modo direto para adaptação de relações jurídicas estabelecendo, de logo, a ponte necessária entre partes idôneas visando à produção de efeitos jurídicos circunscritos aos atos entre elas celebrados.

Diante disso, a hermenêutica não se resume a uma singela interpretação literal, pois, a compreensão do texto linguístico exige antes de tudo um esforço maior desse processo interpretativo em face do caráter dialético do direito. Por conseguinte, o entendimento linear serve apenas como ponto de partida no desvelar da matéria examinada e nunca para definir de maneira definitiva o conteúdo substantivo da mensagem que o mesmo veicula dentro do contexto em que se acha embutido.

Sob uma perspectiva jurídico-constitucional a delimitação conceitual do vocábulo serviço público permeará, à luz do direito administrativo, toda argumentação ao derredor da questão suscitada, envolvendo o exame da imunidade tributária das empresas públicas e o consequente exame de sua estrutura legal.

De igual modo será examinado o regime tributário e de bens das referidas empresas e sobremodo o sentido atribuído ao termo personalidade jurídico, a fim de determinar sua posição na constelação de órgãos que compõem a administração pública, direta e indireta. Nesse particular aspecto, tecerá considerações em torno da impenhorabilidade de seu patrimônio, bem a como a respeito da imunidade tributária recíproca, de maneira especial, no tocante ao ICMS.

Será, também, objeto de análise recente julgamento do Tribunal Regional Federal da 5ª. Região que, em sua razão de decidir, concluiu que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT não goza de imunidade tributária. Assim entendeu, sob a alegação de que o tratamento a ela dispensado é o mesmo concedido as empresas privadas

de fins mercantis, que atuam na persecução do lucro e, portanto, não podem ser discriminadas pelas instituições de Governo.

Nessa linha de intelecção, cuida de examinar os aspectos determinantes a propósito da concepção do serviço postal mantido com recursos financeiros da União e dos preços cobrados aos usuários em termos de tarifa. E, ainda, traçar os contornos relacionados com a parte operacional desenvolvida pela ECT visando ao atendimento de seus consumidores.

De concreto, abordará as atividades envolvendo o processamento de telegrama, a carta pela internet e se as mesmas têm sua isenção no serviço de comunicação. Também examinará se as embalagens vendidas ao consumidor podem ser consideradas, para efeito fiscal, como mercadorias. E se, em decorrência disso, implicam operações de saída tal qual como prescrito pelas regras tributárias codificadas.

O SEDEX, em suas várias modalidades, de abrangência nacional, consistente na venda de produtos postais referentes às embalagens de encomendas, caracterizado como serviço de comunicação também, merecerá detida análise. Ressalve-se, por oportuno, que a matéria se encontra sub judice, já que o RE n. 627.051 está na pauta do Supremo Tribunal Federal com vistas a julgamento futuro a respeito do problema em data ainda a ser fixada por aquela corte.

Pela mesma forma, inclui-se sob o crivo da análise, o transporte de encomendas realizado pela ECT, bem como sua logística integrada. Compreendendo a recepção de material postal, transporte e entrega ao destinatário e, por fim, a armazenagem de encomendas como uma das atividades referentes aos serviços postais e telegráficos Será, ainda, objeto de apreciação o regime tributário e de bens da ECT, bem como o controle acionário da mesma em cotejo com as empresas que exploram atividades econômicas.

## **2. DISCIPLINA JURICO-CONSTUCIONAL DA MATÉRIA**

Como se denota, mesmo sendo regidas por regras próprias, tais empresas estão submetidas de modo inexorável ao direito público, do qual não podem se afastar, tantas são as normas constitucionais a limitar e balizar o seu funcionamento. Isto mostra de modo cabal que o Poder

Público não pode se submeter aos ditames de imposições descabidas partidas de fontes estritamente de direito privado, tornando-se letra morta os dispositivos constitucionais que lhe são pertinentes. Eis o teor dos referidos normativos:

Qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;<sup>2</sup> Lei complementar estabelecerá outros casos de inelegibilidade e os prazos de sua cessação, a fim de proteger a probidade administrativa, a moralidade para o exercício do mandato, considerada a vida pregressa do candidato, e a normalidade e legitimidade das eleições contra a influência do poder econômico ou o abuso do exercício de função, cargo ou emprego na administração direta ou indireta.<sup>3</sup> A administração pública direta ou indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: II- a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração; XVI- é vedada a acumulação remunerada de dois cargos públicos, exceto, quando houver compatibilidade de horários, observado em qualquer caso o disposto no inciso XI; XVII- a proibição de acumular estende-se a empregos e funções e abrange autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista, suas subsidiárias, e sociedades controladas, direta ou indiretamente, pelo poder público; XIX- somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição de empresa pública, de sociedade de economia mista e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de atuação;

---

<sup>2</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 5º LXXIII.

<sup>3</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 14 § 9º

XX- depende de autorização legislativa, em cada caso, a criação de subsidiárias das entidades mencionadas no inciso anterior, assim como a participação de qualquer delas em empresa privada;<sup>4</sup> fiscalizar e controlar, diretamente, ou por qualquer de suas Casas, os atos do Poder Executivo, incluídos os da administração indireta;<sup>5</sup> compete privativamente ao Senado Federal: III- aprovar previamente, por voto secreto, após argüição pública, a escolha de: f) titulares de outros cargos que a lei determinar.<sup>6</sup> Os Deputados e Senadores: I- desde a expedição do diploma: a) firmar ou manter contrato com pessoa jurídica de direito público, autarquia, empresa pública, sociedade de economia mista ou empresa concessionária de serviço público, salvo quando o contrato obedecer a cláusulas uniformes;<sup>7</sup> Perderá o mandato o Deputado ou Senador: que infringir qualquer das proibições estabelecida no artigo anterior.<sup>8</sup> O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; apreciar, para fins de registro, na administração direta ou indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como as da concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório; I- realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais

---

<sup>4</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 37.

<sup>5</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 48, X.

<sup>6</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 52.

<sup>7</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 54.

<sup>8</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 55.

entidades referidas no inciso II;<sup>9</sup> A lei orçamentária anual compreenderá: o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, sem fundos, órgão e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com o direito a voto; o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.<sup>10</sup> A despesa com pessoal nativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.<sup>11</sup>

A prestação de serviço público constitui decididamente o objeto da atividade primordial da empresa estatal e, portanto, pedra angular do direito administrativo, merecendo, assim, apreciação, porquanto indispensável ao deslinde da controvérsia. Tal análise se impõe, na medida em que propiciará um entendimento consentâneo dos mecanismos que movem e determinam a natureza da empresa pública no cenário brasileiro e a importância do seu papel na dinâmica que marca a vida econômica em todos os seus aspectos fundamentais.

### **3. NOÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO**

Pelo aspecto conceitual o serviço público é aquele instituído, mantido e executado pelo Estado, através de seus órgãos, visando o bem estar social, que para tanto estejam legitimados, por isso integrados a estrutura da administração pública. É evidente que “os serviços públicos revestem as mais variadas formas, recebendo denominações especiais, consoante sua natureza, que tanto pode ser de caráter comercial, industrial, como não ter fim lucrativo”.<sup>12</sup>

Vale destacar a importância dos estudos realizados, nesse campo, por Léon Duguit, assim o definindo:

<sup>9</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 71.

<sup>10</sup> Constituição Federal de 1988. Art. 165, § 5º.

<sup>11</sup> Plácido e Silva. *Vocabulário Jurídico*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 753.

<sup>12</sup> Plácido e Silva. *Vocabulário Jurídico*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 753.



É toda atividade cuja realização é assegurada, regulada e controlada pelos governantes, porque tal atividade é indispensável à realização e ao desenvolvimento da interdependencial social e é de natureza tal que não pode ser levada a termo a não ser pela intervenção da força governantes.<sup>13</sup>

Rafael Bielsa aduz que tal expressão pode ser tomada para designar “toda ação ou prestação realizada pela Administração Pública ativa, direta ou indiretamente, para a satisfação concreta das necessidades coletivas, assegurada essa ação ou prestação pelo poder público (de polícia)”.

Veja-se o pensamento de José Afonso da Silva:

O serviço público é, por natureza, estatal. Tem como titular uma entidade pública. Por conseguinte fica sempre sob o regime jurídico de direito público. O que, portanto, se tem que destacar aqui e agora é que não cabe titularidade privada nem mesmo sobre os serviços públicos de conteúdo econômico, como são, por exemplo, aqueles referidos no art. 21, XI e XII<sup>14</sup> ... (da Constituição Federal).

José Cretella Junior, após tecer considerações a respeito do conceito de serviço público, louvando-se, inclusive na doutrina estrangeira o define como “toda atividade que o Estado exerce, direta ou indiretamente, para a satisfação das necessidades públicas, mediante procedimento peculiar ao direito público, derogatório e exorbitante do direito comum.”<sup>15</sup>

A prestação de serviços públicos é matéria de reserva constitucional, encarecida ao poder público o mister de realizá-los diretamente ou por interpostas pessoas. Assim, o simples fato de os mesmos serem prestados por instituição privada não desnatura

---

<sup>13</sup> DUGUIT, Léon. *Traité de Droit Constitutionnel*. Trolisieme Ed. Bourdeau: Ancienne Librairie Fontemoing & Cie. Éditeurs, 1928ed. VII, p.93.

<sup>14</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 775-776.

<sup>15</sup> CRETELLA JUNIOR, José. *Administração Indireta Brasileira*. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.61.

sua essência. Desse modo, a execução direta ou indireta não afeta o conceito constituído e sedimentado pela doutrina e jurisprudência.

Pelo que se infere apenas trocar o vocábulo público por privado não altera ou modifica a substância do serviço público, pois, o que interessa é o conteúdo e não o rótulo acaso resultante de um arranjo normativo ou mesmo de uma construção doutrinária equivocada. Na realidade, nessa hipótese, não há superposição de atividades como se pretende imputar-lhe tal, já que as instituições que as executam são coadjuvantes do Estado.

A qualidade quando se vincula a determinada coisa dela não é parte integrante em face do seu caráter accidental. Se assim fosse estar-se-ia reduzindo a amplitude da substância conformadora do seu conteúdo intrínseco. Embora possa se referir ao sujeito com ele não se confunde, posto revestir uma faceta particularizada própria da predicação.

A essencialidade da coisa não radica necessariamente na denominação que lhe seja atribuída, às vezes, dissimulada pelo legislador. O que importa é o conhecimento de sua concepção terminológica consequente dos seus elementos constitutivos. Por isso mesmo, os institutos jurídicos enunciam textos conceituais incompatíveis com as especificidades dos órgãos, afastando sua literalidade vez que tratam em algumas situações apenas de mudança de rótulos.

Compreender o papel das empresas públicas constitui um modo de garantir sua realização institucional plena, até porque não representa qualquer ameaça potencial do Estado e ao livre desempenho da economia senão legitimar a ocupação do espaço público que lhe foi reservado constitucionalmente para servir ao país.

#### **4. CONCEITO E DISCIPLINA NORMATIVA DA EMPRESA PÚBLICA**

A formulação conceitual erigida a nível normativo pelo estatuto da reforma administrativa colhe a empresa pública como:

A entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência

ou de conveniência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.<sup>16</sup>

Por outro lado, o estatuto jurídico da empresa pública deverá ser fixado por lei, dispondo, consoante regra constitucional,<sup>17</sup> sobre sua função social e formas de fiscalização, sujeição ao regime das empresas privadas, licitação e contratações de obras, serviços, compras e alienações, instalação dos conselhos da administração e fiscal, os mandatos, avaliação e a responsabilidade dos seus gestores.

Vale registrar, assim, a inadequação desse conceito legal que não guarda pertinência com a realidade, haja vista que empresas existem que não cuidam da exploração de atividade econômica. Daí a oportuna observação de Odete Medauar: “a noção acima recebe críticas, sobretudo porque existem empresas públicas prestadoras de serviços públicos”.<sup>18</sup>

Nota-se então que as empresas estatais são apenas instrumentos do Estado, como resposta a expansão dos encargos públicos que está a exigir sua participação no organismo social e econômico, buscando “imprimir a indústria, à agricultura, ao comércio, à organização do trabalho e a previdência social, orientação mais em conformidade com os interesses gerais.”<sup>19</sup>

É natural que ao Estado sejam permitidas certas flexibilidades, que possam viabilizar sua missão institucional para atender as demandas da sociedade cada vez mais crescentes. Daí seu direito de escolha, de optar por instrumentos versáteis recorrendo a regras privadas, para fugir da rigidez dos sistemas de administração centralizada, assim criando empresas para desincumbirem-se de encargos do próprio Estado, na ação a que devam empreender em prol da coletividade.

Não podem, portanto, ser elas confundidas com as de direito privado, visto que estas buscam apenas a realização plena dos seus próprios negócios, atuando dentro da ordem econômica, fundada

---

<sup>16</sup> Decreto-lei nº 200/67, art. 5º, II.

<sup>17</sup> Constituição Federal, art. 173, 1o, incisos I a V.

<sup>18</sup> MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1998, p. 95.

<sup>19</sup> DAVIS, M. T. de Carvalho Britto. *Tratado das Sociedades de Economia Mista*. Rio de Janeiro: José Kofino, 1969, p. 275.

na livre iniciativa. De maneira que, nesse estrito campo da iniciativa privada, o Poder Público entra apenas para corrigir eventuais abusos ou para suprir inadequações ou mesmo deficiências.

Nessas circunstâncias, constata-se pura e simplesmente o fenômeno da descentralização administrativa, técnica, aliás, a que podem recorrer quaisquer entes autônomos da Federação, visando a atingir o fim específico a que se propôs. Nem se diga que a ECT caracteriza uma empresa privada de tal forma a colocar em risco a atividade econômica em razão do caráter monopolista de suas atividades, porque tal preocupação é destituída do menor fundamento.

Daí, à míngua de uma adequada teorização da fenomenologia da empresa privada, o descompasso entre o modelo legal concebido pelo legislador e a realidade, quando, por exemplo, se faz o cotejo entre empresa pública, à luz do seu conceito positivo com a sua operacionalização no campo das atividades econômicas, revestida de elementos de caráter privatístico adaptáveis ao seu modelo de gestão.

## **5. PERSONALIDADE JURÍDICA E O MÉTODO DA DESCENTRALIZAÇÃO**

O fato de a ECT ser empresa pública dotada de personalidade jurídica de direito privado não desnatura sua natureza estatal. Inscrita na estrutura da administração pública indireta faz parte integrante dela, garantindo, assim, no universo que delimita seu raio de ação no campo da prestação de serviço postal.

Valendo-se da técnica da personificação como corolário do critério da descentralização administrativa, o legislador dotou-a de autonomia técnica, financeira e administrativa. Com isso permitiu-lhe atuar com certa desenvoltura em todo o país sob regime de monopólio que lhe reservou a Constituição Federal.

Personificar não significa isolar, operar transformação, transmutar num passo de mágica o público para o privado. Constitui uma técnica de descentralização de atividades em busca de eficiência. Nada tem, pois, de natureza privada no sentido estrito, em que lucro é a motivação no contexto da economia capitalista. Com efeito, é equívoco manifesto pensar que a ECT atua em faixa concorrencial, até porque a

personificação não altera ou modifica a natureza substantiva do ente público em qualquer de suas latitudes ou área de atuação, apenas afasta-o do centro por medida de desburocratização. É, portanto, o modo como os serviços públicos são organizados na persecução dos seus fins.

Por conseguinte, essa técnica a que recorre o Estado foi cunhada pela doutrina como descentralização administrativa. Os órgãos assim considerados são os que detêm personalidade jurídica e povoam a constelação da Administração Pública Indireta: Autarquia, empresa pública, sociedade de economia mista, bem como as fundações criadas ou mantidas pelo Poder Público.

Para Gustavo E. Silva Tamayo:

la descentralización no se ha presentado bajo una formulación única y, en la mayoría de los casos, lo que se ha operado, técnicamente, es una desconcentración de funciones, con o sin creación orgánica o una privatización de los servicios públicos.<sup>20</sup>

Essa escolha do legislador visa à centralização ou descentralização da atividade administrativa. Aqui, ocorre apenas o último fenômeno, que segundo Eduardo García de Enterría e Tomás Ramón Fernandes, de entes de base fundacional ou institucional, acrescentando:

A instituição é um conjunto de meios materiais e pessoais afetados, por um fundador à gestão de uma finalidade por esta proposta finalidade que em todo caso remete a um interesse que está situado fora do ente, cuja organização e funcionamento ficam determinados pela vontade do próprio fundador.<sup>21</sup>

Sem embargo, o poder administrativo dirige-se no sentido de ocupar e ordenar os espaços vazios, mediante utilização de formas

---

<sup>20</sup> TAMAYO, Gustavo E. Silva. *Desviación de poder y abuso de derecho*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006, p. 116.

<sup>21</sup> ENTERRIA, Eduardo Garcia de; FERNANDES, Tomas Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990, p. 322.

adequadas, levando em conta a magnitude das necessidades pelo que lhe compete “escolher as formas jurídicas adequadas ao serviço pretendido”.<sup>22</sup>

Dotar um órgão de personalidade jurídica e conseqüente destinação de um patrimônio, não enseja desqualificar sua gestão, implicando sua transmutação da esfera pública para privada, trata-se, como ensina Francisco Campo, “apenas de um método ou um processo de organização do serviço público.”<sup>23</sup> No uso dessa técnica o Estado destaca da massa da administração central certo interesse, um determinado patrimônio e uma porção de sua própria competência, “atribuindo-os, um ente dotado de órgão próprio de deliberação e de ação.”<sup>24</sup> Mesmo nessas circunstâncias ele permanece na órbita do Estado senhor de sua absoluta titularidade.

A personalização privada do serviço público em nada afeta a empresa estatal, embora essa tentativa de escapar as regras do Estado de direito devam, consoante Ernst Forsthoff, ser consideradas ilegais. Aduz ainda, que o uso “das formas de direito civil com o fim de se subtrair às obrigações do direito público é inadmissível em razão mesmo do caráter constrangedor dessas obrigações”.<sup>25</sup> Do mesmo modo, Toshio Mukai afirma que esse processo “nenhuma valia tem, juridicamente, para os fins que se pretende, isto é, para subtração da empresa pública de suas obrigações de direito público.”<sup>26</sup>

Não há como desprezar regras privadas posto que estas não tem o condão de serem substitutivas do direito administrativo regente das empresas públicas. Na verdade, o que se busca é verificar a eficiência no tocante a posição finalística em que o Estado se põe entre o público e o privado na busca de soluções para suas premissas meio mais adequado para a promoção do bem comum.

---

<sup>22</sup> FRANCO SOBRINHO. *Comentários à reforma administrativa federal: exegese do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*, p. 89.

<sup>23</sup> Francisco Campos. *Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, p. 104.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 104.

<sup>25</sup> FORSTHOFF, Ernst. *Traité de Droit Administratif Allemand*. Translated from. German (into French) by Michel Fromont. Brussels: Emile Bruylant. 1969. p. 169.

<sup>26</sup> MUKAI, Toshio. *Direito Administrativo e Empresas do Estado*. Rio de Janeiro: Forense. 1984, p.210.

Desse modo, os serviços preconizados pela Constituição para que sejam prestados pelas empresas estatais podem ser alterados na sua estrutura e organização, a critério do Estado, como adverte Gaston Jeze: L'organisation d'être modifiée à tout instant. Cette possibilité de modification résulte de l'obligation Qui incombe aux agents publics de faire fonctionner le mieux possible le service public.<sup>27</sup>

De sorte que o nomen juris é irrelevante para determinar a natureza das coisas, mas a sua categoria jurídica substancial, "o seu destino, as suas funções, a natureza dos serviços que lhe foram atribuídos e da competência a ele delegada pelo Estado".<sup>28</sup> Essa questão da personalidade jurídica dos entes públicos, bem como da sua conseqüente patrimonialização, mereceu arguta observação de Francisco Campos; quando adverte:

O que se vê é o caminhar do direito público e privado lado a lado, numa manifesta verificação aos olhos mais atentos da irreversível publicização do direito privado, pelo aproveitamento por este das experiências recolhidas no domínio do direito. Por isso que, consoante Gharib El Gammal citado por M. T. de Carvalho Britto Davis, "dizer que o direito privado se publiciza é dizer que ele se torna imperativo e se isso acontece visa tornar em consideração o interesse geral".<sup>29</sup>

A expressão serviço público mantém-se incólume, mesmo se acrescida do adjetivo privado, cuja referência na Constituição federal se faz com o fim de justificar sua execução pela área privada, desnecessária, portanto, porque para a prestação dessa natureza podem se desincumbir os entes públicos e privados, sob o controle e fiscalização do Estado. Daí a colocação irreprensível de Eros Roberto Grau no sentido que não se

---

<sup>27</sup> JÉZE, Gaston. *Les Principes Généraux du Droit Administratif*. 3rd edition Paris: Reprint. Bound set, 1936, v. II., p.5-7.

<sup>28</sup> CAMPOS, Francisco. *Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958, p. 132, v. 1.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 731.

pode desnaturar o serviço público somente porque sua execução possa ser feita pela iniciativa privada.<sup>30</sup>

Vale acrescentar, ademais, que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos sobrevive com dotação orçamentária financeira exclusiva da União na formulação do seu capital constitutivo. Daí, dentro dos níveis hierárquicos ela se sobressai como um órgão vinculado ao Ministério das Comunicações sem qualquer subordinação como é próprio dos órgãos integrantes da administração indireta.

## **6. REGIME TRIBUTÁRIO E DE BENS DAS EMPRESAS PÚBLICAS**

A restrição imposta à empresa pública de gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (art. 173, § 2º) não se aplica aos entes estatais prestadores de serviços públicos, sujeitos que são ao regime jurídico de direito público. Assim, mesmo não expressamente assegurado em lei, a eles aplicam-se os privilégios da Fazenda Pública, a imunidade recíproca e a impenhorabilidade de seu patrimônio.

Esta, também, é a posição de Celso Antônio Bandeira de Mello, ao admitir a imunidade das empresas estatais, como se vê: No que concerne ao regime tributário, às empresas prestadoras de serviços públicos são imunes a impostos cuja titularidade impositiva caiba a pessoa estranha à órbita governamental de que sejam partes.<sup>31</sup>

Se a empresa é prestadora de serviço público revestindo apenas a roupagem privada, *verbi gratia*, a ECT, seu patrimônio configura, sem dúvida, bens públicos, e, portanto, garantidos contra a penhora, porquanto estão vinculados diretamente ao serviço público. Sobre essa possibilidade a doutrina francesa, segundo Emile Bruylant apud M. T. de Carvalho Britto Davis, mesmo em se tratando de sociedade de economia mista, tem se manifestado favorável:

---

<sup>30</sup> GRAU, Eros Roberto. O Conceito de Relevância Pública na Constituição de 1988. In: DALLARI, Sueli Gandolfi. *O Conceito Constitucional de relevância pública*. Brasília: Organização Panamericana de Saúde, 1992, p.19.

<sup>31</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello. *Curso de Direito Administrativo*. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 132.



Les biens des sociétés d' économie mixte sont au contraire, en principe, soumis au droit commun. Mais ceux qui sont directement affectés au service public dont la société est chargée, sont, comme tels, partie du domaine public même s'il s'agit de biens meubles, porvu qu'il s'agisse de meubles corporels et individualisés. Les créances et le numéraire ne sont donc pas susceptibles d'une affectation de cegenre. Les decisions relatives à l' affectation ou à la desaffectation peuvent être prises par les organes de la société.<sup>32</sup>

Verdade é que o regime de bens aplicável ao patrimônio dos entes públicos, não pode ser diferente para as empresas de administração indireta prestadoras de serviços públicos, como adverte, com muita propriedade, Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Ora, dentre as entidades de Administração Indireta, grande parte presta serviços públicos; desse modo, a mesma razão que levou o legislador a imprimir regime jurídico publicístico aos bens de uso especial, pertencentes à União, Estados e Municípios, tornando-os inalienáveis, imprescritíveis, insuscetíveis de usucapião e de direitos reais, justifica a adoção de idêntico regime para os bens de entidades da Administração Indireta afetados à realização de serviços públicos. É precisamente essa afetação que fundamenta a indisponibilidade desses bens, com todos os demais corolários.<sup>33</sup>

De igual sorte, Roberto Dromi entende que os bens das empresas públicas, quando afetados, pertencem ao domínio público, como se vê:

Los bienes de las empresas del estado, que están afectados a la prestación de servicio público, integran el dominio público.<sup>34</sup> El dominio público es un conjunto de bienes de propiedad de una persona pública que, por dos fines de utilidad común a

---

<sup>32</sup> M. T.de Carvalho Britto Davis. Ob. cit. p. 547-548, v.II.

<sup>33</sup> Maria Silvia Zanella Di Pietro. *Direito Administrativo*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 390.

<sup>34</sup> Roberto Dromi. *Derecho Administrativo*. 5. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina. 1996, p. 473.

que responden, están sujetos a un régimen jurídico especial de derecho público.<sup>35</sup>

Desse modo, não resta dúvida de que os bens, os valores móveis e imóveis, corpóreos ou incorpóreos configuram públicos. Destarte, se o patrimônio vinculado a qualquer serviço pertencente aos entes da Federação (União, Estados e Municípios) é plausível extraindo-se a conclusão de que não está sujeito a penhora.

Veja-se nesse sentido excerto da decisão adotada pelo Supremo Tribunal Federal, com relação à Empresa Brasileira de Correios e Telegrafos-ECT, empresa pública federal:

Voto: A recorrente é empresa pública criada pelo Decreto-Lei nº. 509, de 10 de março de 1969, com capital constituído integralmente pela União Federal (art. 6º), gozando de privilégios equivalentes aos da Fazenda Pública. 2. Preceitua o artigo 12 do Decreto-lei nº. 509/69, verbis: “A ECT gozará de isenção de direitos de importação de materiais e equipamentos destinados aos seus serviços, dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, quer em relação a imunidade tributária, direta ou indireta, impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, quer no concernente a foro, prazos e custas processuais.” 3. No caso sub examine trata-se de pessoa jurídica equiparada à Fazenda Pública, que explora serviço de competência da União (CF, artigo 21, X). 4. Assinalo que a Primeira Turma desta Corte já se manifestou sobre a matéria por ocasião do julgamento do RE nº. 100.433-RJ, de que foi relator o eminente Ministro SYDNEY SANCHES, em acórdão assim ementado, verbis: “EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL. Impenhorabilidade de bens de empresa pública (ECT) que explora serviço monopolizado (§ 3º do art. 170 da Constituição Federal - EC-01/69), reservado exclusivamente à União (art. 8º, inciso XII, da Constituição Federal - EC-01/69). Recurso extraordinário não conhecido.” (RTJ 113/786) 5. Observo que o referido precedente foi julgado à luz da Carta pretérita (EC-01/69, artigos 8º, XII, e 170, § 3º). Contudo, a disciplina da matéria não foi alterada com a promulgação da Constituição de 1988, permanecendo íntegra a competência

---

<sup>35</sup> Roberto Dromi. Ob. cit. p. 546

da União Federal para manter o serviço postal e o Correio Aéreo Nacional (CF, artigo 21, X), bem como a regra para exploração de atividade econômica por empresa pública (CF, artigo 173, caput e § 1º). 6. (...) 7. Note-se que as empresas prestadoras de serviço público operam em setor próprio do Estado, no qual só podem atuar em decorrência de ato dele emanado. Assim, o fato de as empresas públicas, estarem sujeitas ao regime jurídico das empresas privadas não significa que a elas sejam equiparadas sem qualquer restrição.

8. (...)

9. Conclui o eminente jurista que “a exploração dos serviços públicos por empresa estatal não se subordina às limitações do art. 173, que nada tem com eles, sendo certo que a empresa estatal prestadora daqueles e outros serviços públicos pode assumir formas diversas, não necessariamente sob o regime jurídico próprio das empresas privadas”, já que somente por lei e não pela via contratual os serviços são outorgados às estatais (CF, artigo 37, XIX). Assim, não se aplicam às empresas públicas, serviços públicos a restrição contida no artigo 173, § 1º, da Constituição Federal, isto é, a submissão ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias, nem a vedação do gozo de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (CF, artigo 173, § 2º (Grifou-se)\_

10. (...) 11. (...) 12. (...)

13. (...)14. Assim, a exploração de atividade econômica pela ECT -Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos não importa sujeição ao regime jurídico das empresas privadas, ...<sup>36</sup>

Submetida a este conjunto de princípios e normas constitucionais, logo se vê que o regime da empresa pública não é necessariamente o mesmo da empresa privada em geral, o que impede “a perfeita simetria de regime jurídico entre ambas” como anota Celso Antônio Bandeira de Mello.<sup>37</sup> Isso implica conseqüências importantes, especialmente, no que toca a questões patrimoniais e tributárias que constituem o objeto de exame.

---

<sup>36</sup> STF. RE 220.906-DF, Rel. Min. Maurício Corrêa.

<sup>37</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello. Ob. cit. P. 122.

## 7. IMUNIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA RECÍPROCA DOS ENTES FEDERATIVOS

As normas imunizantes são normas autoaplicáveis e, portanto, dispensam maiores formalidade para sua fruição imediata por se tratar de um direito público subjetivo. Em tais condições não permitem que seu titular seja compelido a pagar impostos da competência dos entes tributantes nas três esferas de Governo. Sem restrição de qualquer ordem, nesse contexto, a imunidade tributária recíproca tem sua inserção na Carta Magna de maneira incondicional.

Essa engenharia legal decorre, naturalmente, do postulado federativo que, pela sua alta significação como forma de Estado, foi erigido ao patamar de intangibilidade. Daí, o caráter insuprimível a ele atribuído pelo legislador constituinte originário de sorte a não poder ser abolido por Emenda Constitucional. Ademais, não é crível que as pessoas políticas sejam tributadas entre si, já que todas elas perseguem fins de interesse público.

Nesse ponto, Roque Antonio Carrazza ensina:

Ora, entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Uma não se sobrepõem às outras. Não, pelo menos, em termos jurídicos. É o quanto basta para afastarmos qualquer idéia de que podem sujeitar-se a impostos.<sup>38</sup>

A imunidade não se prende a uma redoma a serviço da causa fiscal que prioriza o arrecadar por arrecadar, ao contrário, transcende a aspectos formais em face do caráter valorativo intrínseco que informa seu conteúdo substantivo. Prenhe de juridicidade revestida por norma da ordem superior, não se limitando a determinado imposto, seja em que esfera for, devido ao seu raio de abrangência que alcança, assim, os impostos municipais, estaduais e federais.

Nessa linha, a CF estende às fundações de direito privado, como por exemplo, a UnB, a imunidade recíproca, sejam as criadas, sejam as mantidas pelo Poder Público. Nesta hipótese entende-se como

---

<sup>38</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da empresa brasileira de Correios e Telégrafos*. ECT. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 28.

irrelevante, para efeito de imunização, o seu caráter privado. Do mesmo se pode dizer das empresas públicas prestadoras de serviço, como a ECT, não fazendo sentido a tentativa do fisco estadual de cobrar ICMS dos produtos por elas concebidos.

A imunidade impositiva dos entes federativos tem sede própria e, portanto, é nela e não fora dela que se deve buscar o fundamento para o desate da controvérsia que envolve seu raio de aplicação. Não são indiferentes às entidades que gozam de imunidade recíproca, qualificadas pelo Estado para a prestação de serviços de relevância para a sociedade. Ademais, a imunidade não opera efeito excludente, ao revés, os alcança, mesmo sob forma de direito de privado.

## **8. CRÍTICA À DECISÃO DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL**

Ao cuidar do tema o Tribunal Regional Federal da 5ª. Região lavrou acórdão sobre a matéria, assim ementado:

TRIBUTARIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELEGRAFOS. ICMS. TRANSPORTE DE MERCADORIAS - A ECT, não obstante seja uma empresa pública federal, é pessoa jurídica de direito privado, que, nos termos do art.173, II da CF/88. sujeita-se as mesmas obrigações tributarias que as empresas privadas, logo o transporte de mercadorias que realiza sofre a incidência do ICMS, por não estar protegida pela imunidade constitucional. Apelação improvida.<sup>39</sup>

O acórdão proferido pelo TRF da 5ª. Região considerou que sendo a ECT pessoa jurídica de direito privado, não está protegida pela imunidade, nos termos do art. 173, II, da CF. É equívoca tal interpretação, já que a regra no seu § 1º, refere-se à empresa exploradora de atividade econômica, que não é o caso da ECT. Está dito no art. 175 que incumbe ao Poder Público, diretamente, a prestação de serviços públicos, que é o caso da ECT concebida com essa finalidade.

O entendimento esposado pelo Tribunal Federal Regional da 5ª Região não se atém ao domínio da hermenêutica constitucional,

---

<sup>39</sup> TRF5 apelação em mandado de segurança

porque assentado ainda num raciocínio que prestigia o critério da literalidade. Prepondera em sua essência uma concepção privatística quanto ao método de interpretação da regra imunizante no plano da reciprocidade fiscal. Ao tomar como parâmetro apenas uma fórmula reducionista do direito visando à solução do problema, peca em face de sua implausibilidade jurídico-conceitual.

Com efeito, aqui se trata da ECT, uma empresa que atua na persecução do interesse público, inclusive sob o regime de monopólio da União do serviço postal que presta a sociedade. Não tem natureza econômica no sentido estrito da palavra, porque sua meta não se compraz com o lucro próprio traço marcante das empresas mercantis, razão pela qual com elas não se confunde. Não lhes faz concorrência afastando, assim, qualquer competição entre as mesmas no âmbito da economia.

O que se pretendeu ao dotar a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos de personalidade jurídica de direito privado foi retirá-la do centro nevrálgico do Poder Executivo onde predomina uma densa burocracia que anula todo esforço empreendido nesse campo, que redundava em ineficiência. Tal estratégia atende sobremodo a exigência operacional requerida por atividade especializada, não sendo outra a motivação senão dotá-la de autonomia para desincumbir-se de suas tarefas em todo o território nacional.

Sua condição de pessoa jurídica de direito privado não tem o condão de justificar a incidência do ICMS. Com efeito, a mesma não explora atividade econômica, tampouco tem por meta o lucro, já que a remuneração de seus serviços mediante preço ou tarifa se limita aos valores compatíveis com a capacidade econômica de seus consumidores, tanto mais porque cobre uma faixa considerável deles nos quatro cantos do país.

A Constituição ao delinear os contornos da imunidade incorpora-a como um valor fundamental. O caráter de intributabilidade conferido pela norma questionada finca o marco decisivo do campo imunitório. Daí afastar-se, por imprópria, a idéia de que as empresas públicas concorrem com outras do setor privado da economia, até porque a ECT detém o monopólio postal assegurado pela CF. importando apenas o fato de que reúne as características e os pressupostos fáticos finalísticos de suas atividades, pois, não perdendo essa condição somente por ter natureza privada.

## **9. SERVIÇO POSTAL MANTIDO PELA UNIÃO COMO ATIVIDADE FIM E MEIO**

### **9.1 Atividade fim: prestação de serviços público**

Partindo-se da premissa básica de que o serviço postal é de caráter público sua sujeição aos princípios e regras da administração direta constitui um dado significativamente palpável. Sustentar o contrário é desconhecer o plexo normativo cotejado com a realidade que dá suporte ao ponto de vista aqui colocado em destaque. De fato, ele evidencia a impropriedade do conceito legal de empresa pública, exigindo, assim, uma exegese teleológica do sentido emprestado pelo texto.

Ente criado pela União para tornar efetivo o multicitado monopólio estatal referido aquela atividade, a ECT atua fora das linhas demarcadas pela economia de mercado e, como tal, sem qualquer prejuízo a área empresarial. Não há razão, portanto, para se insistir com a idéia assaz difundida de que ela atropela a iniciativa privada. Com efeito, tal inferência carece de legitimidade, na medida em que se afigura pouco provável sua subsistência no concerto da administração pública.

Nessa linha de intelecção, vê-se de logo que não há margem para o enquadramento dos serviços postais prestados pela ECT na categoria de privados sob pena de confundi-los com sua própria personalidade jurídica. Nítida é sua distinção destes cujo objeto é a persecução de fins lucrativos e daqueles que são da competência exclusiva da União. Aquela presta serviços públicos e, neste particular aspecto, equipara-se as autarquias, enquanto as empresas mercantis e particulares exploram atividades de natureza econômica.

Na empresa pública, sua atuação decorre tão somente da delegação de determinada parcela de atribuições cometidas aos agentes estatais. Trata-se de matéria que tangencia ao âmbito da competência delegada que visa legitimar o exercício de atividade em que se funda o serviço público.

Por outro lado, não se considera pública a prestação de serviço postal pela ECT somente pelo simples fato de interessar a coletividade, mas principalmente, por atender a objetivos ínsitos ao regime administrativo adotado de modo consentâneo com a realidade fático-

jurídica. É dizer: nele se expressa à vontade do Estado que se estrutura em forma de organização na persecução do bem comum, usando normas técnicas jurídicas para a consecução de suas finalidades institucionais.

A assunção do serviço postal de forma plena pela União encarna o postulado do bem comum vez que cumpre uma finalidade de amplo espectro social. Resulta de um processo constante de aprimoramento que vai se adequando aos novos tempos de tantas exigências em face da absorção de novas tecnologias e prestação eficiente serviços ditados pelas demandas da sociedade. Assim, o objetivo é alargar o raio da atuação do Estado dentro das fronteiras delimitadas pela Constituição.

Como se observa o serviço questionado não busca um arranjo meramente político senão atender o interesse público como consectário da função estatal. Na verdade, trata-se, é bem de ver, no plano administrativo, de uma atividade-fim, na medida em que configura a finalidade essencial da prestação ofertada pelo Estado aos seus consumidores. De sorte que, com a mesma, a ECT cumpre os desígnios constitucionais de monopolização do serviço postal como meta de sua publicização visando à consecução de seus objetivos estatutários.

### **3.2 Atividade-meio: estruturação operacional**

O serviço postal incorpora, no seu conceito jurídico, um conjunto de atividades, tais como: remessa de carta, telegrama, encomendas, mercadorias, SEDEX, sendo indesejável a fracionamento de suas atividades, pois elas contribuem para a formação daquilo que compõe o objeto da prestação questionada. Assim, se a imunidade recíproca não comporta fragmentação de modo a contemplar alguns impostos e outros não. Então não pode, para efeito fiscal, ficar a mercê da autoridade competente para cobrar o imposto segundo sua ótica pessoal.

Por outro lado, a parte relativa à operacionalização, consiste em diversas etapas que objetivam a realização do serviço postal como um todo, constituindo, destarte, a chamada atividade-meio sem a qual possivelmente a outra deixaria de existir por falta de suporte técnico necessário a sua concretização. Não caracteriza serviços distintos, mas tão somente de objetos postais diversificados que compõem o serviço postal em sua inteireza.



Designadamente, os serviços públicos prestados pela ECT envolvem um complexo de operações circunscritas ao âmbito das comunicações postais e telegráficas. Tudo isso converge para formação do conjunto de atividades que se interagem para possibilitar a perfeita conectividade entre elas. Não comporta fragmentação, tendo em vista a vinculação deles com aquilo que constitui o objeto de sua prestação.

As modalidades de operações capazes de gerar a incidência do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, de competência estadual, são: ICMS–mercantis, ICMS–transporte e ICMS–comunicação. Todas elas têm que cumprir as regras jurídicas vinculadas e etapas relacionadas com as operações de circulação de mercadorias. Sem isso não se perfaz a relação jurídico-tributária imprescindível a materialização da hipótese de incidência, o que torna ilegítima sua cobrança.

Em nenhum momento isso ocorre com as modalidades de operações do serviço postal que se destinam à prestação exclusiva no regime público regido pelo direito administrativo. Afasta, pois, a ingerência das normas do direito comercial em face da ausência de alienante e adquirente, próprios deste ramo do direito privado. Não há, em contrapartida, mudança na posição de titularidade sobre a coisa, ainda porque o que se tributa é a operação e não a mercadoria que, igualmente, não caracteriza objeto de serviço postal.

Como se observa, a espécie não comporta interpretação integrativa no plano da analogia, o teor do art. 168, do CTN. Cuida desse modo, a espécie da tipicidade fechada que não acolhe a discricionariedade para seu desfecho (art. 142, parágrafo único do CTN). Patente é a inexistência de bens a ser mensurados para efeito de tributação. De fato, a ECT cobra o serviço público prestado tendo como parâmetro objetos a ser entregue aos destinatários.

Conforme Roque Carrazza, não há confundir os serviços postais com aqueles indispensáveis, à luz da Constituição federal, à sua tipificação. Pois, tal disfunção ocorre em razão do “principio da tipicidade fechada, que veda o emprego, na tributação, de analogia e da discricionariedade”.<sup>40</sup> Acrescenta: “a resposta vale também para a prestação do serviço de telegrama, típico serviço postal, e não de comunicação”.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, p. 190.

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antônio, p. 130-131.

### **9.2.1 Embalagens não são mercadorias**

O ICMS exige para sua configuração à convergência de três elementos básicos indispensáveis a formação de sua hipótese e incidência: operação, circulação e mercadoria visando ao aperfeiçoamento da relação jurídica onerosa. Neste caso, trata-se de operação de mercadorias pressupondo, assim, sua transferência por meio do referido instrumento jurídico necessário à incidência do imposto.

Noutro giro, as embalagens utilizadas pela ECT para acondicionamento de papéis ou documentos, ou outros materiais não se enquadram no conceito de mercadorias. Na verdade, elas fazem parte de suas atividades, que não se confundem, portanto, com a natureza mercantil no campo industrial, comercial ou da produção. Esta é que são suscetíveis de operar a circulação de mercadorias afetas à tributação.

Demais disso, o consumidor não se presta a compra de embalagens, que não constitui a atividade nuclear da ECT, pois, servem apenas para facilitar a vida daquele. Desse modo, não se caracteriza como um venda mercantil que implique operação de circulação de mercadorias. A ECT presta serviço público típico e é regida por regras e princípios cujos fundamentos encontram ressonância no direito público.

As embalagens, nestas circunstâncias, não guardam qualquer correlação com mercadorias, até porque tal não inclui nas suas atividades perfeitamente determinadas nas legislação a elas aplicáveis. O simples fato de sua utilização não tem o condão de se ombrear com as atividades empresariais no que toca ao objeto de suas atribuições.

A venda de embalagens, como se sabe, destina-se ao acondicionamento dos produtos resultantes de sua atividade-meio, que constitui o serviço postal e telegráfico. Desse modo, compreendem correspondência, catálogos com endereços postais, bem como outros papeis imprescindíveis à utilização dos serviços por ela prestados no campo de sua atuação privativa. Nessa hipótese, rege-se pelo direito administrativo, afastada, pois, a incidência de regras privadas justo não realizar negócios jurídicos.

### **9.2.2 Transporte de encomendas não constitui atividade isolada**

O transporte efetuado pela ECT timbra pelo seu cunho de acessoriedade visto tratar-se de meio para a realização de sua tarefa de prestadora de serviço público. Nele não se vislumbra qual quer resquício negocial, ou seja, que tenha determinado valor econômico. E que a coisa por ele representada possa sofrer operação que a faça circular determinando em razão de transferência de titularidade de mercadorias.

Por outro lado, o transporte de encomendas não caracteriza uma atividade isolada e assim deve seu conceito ser entendido no contexto de sua atuação. Não se pode negar, desse modo, que ele constitui uma atividade independente, ao contrário é parte integrante do serviço postal e, portanto, a ele vinculado visceralmente, dando-lhe a devida conformação.

O transporte efetivado pela ECT é o meio através do qual torna exequível a realização de suas atividades no campo postal. Com efeito, não constitui uma linha de sua prestação de serviço, na medida em que representa apenas um complemento dela, sem o que ficaria impossibilitada de realizá-lo. Assim, se recorresse a terceiros, além da burocracia que envolve o procedimento licitatório, poderia onerar o preço tarifário cobrado do seu usuário sabidamente subsidiado por ser serviço público sem objetivo lucrativo.

É nítido, portanto, o caráter acessório de que se reveste tal iniciativa a cargo da Empresa de Correios, que busca apenas a consecução de seus objetivos institucionais, se assim não fosse, provavelmente, não teria condições de oferecer um serviço a altura da sua tradição como uma das mais eficientes empresas delegatórias de serviços públicos na constelação da administração pública indireta.

### **9.2.3 Serviços de comunicação da ECT**

Por conseguinte, em primeiro plano, a carta via internet não representa o núcleo central da questão. O importante é que o telegrama e carta consubstanciam a matéria prima das atividades da ECT erigida a nível constitucional. Tal não se confunde com serviços de comunicação propriamente ditos. Na verdade, são apenas meios instrumentais de

correspondência produzidas por terceiros sem que ela tenha qualquer participação na construção textual.

Por outro lado, no plano da correspondência comercial, atua com postagens de grandes volumes de cartas, carta comercial e telegramas, cartas via internet e troca de mensagens escritas entre empresas e sua respectiva clientela. Telegramas veiculando mensagens de caráter urgente, bem como postagens de grandes volumes e correspondências com serviço de mensagens destinado à pessoa jurídica.

Nesse particular aspecto, a participação da ECT cinge-se, exclusivamente, ao âmbito de intermediação, ao processar o encaminhamento do conteúdo ao destinatário, sem qualquer preocupação com a interação entre transmissores e receptores do texto via internet, o que caracteriza mera prestação de serviço de público, diferentemente do que faz as empresas de comunicação ao exigir respostas de suas mensagens encaminhadas a sua clientela.

As atividades a cargo do ECT não podem também ser consideradas como comunicação, tanto que a legislação deu-lhe tratamento diferenciado. Com efeito, essa matéria foi inserida nos serviços de telecomunicações que põe seus aparatos técnicos a serviço de seus usuários. A matéria no art. 60, § 1º da Lei n. 9472/97, que regula de modo geral de telecomunicações em todo país, que assim dispõe:

Art. 60. serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. § 1º telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

Nessa área, dois aspectos da comunicação merecem destaque, especialmente o serviço de coleta transporte e entrega de correspondência agrupada exclusiva dos Correios, nos termos do art. 14, da Lei n. 6.538. E também seus produtos personalizados: selos, carimbos comemorativos, aerogramas envelopes, cartões-postais, cartelas temáticas, coleções de selos etc., que podem ser personalizados com marcas ou mensagens institucionais.

Pela mesma forma, estende seu raio de ação em atividades ao âmbito de processamento de correspondências internacionais. Destacando-se a carta mundial via internet, enviada pelo sistema de postagem eletrônica e sedex mundi, EMS Documento, que corresponde ao serviço de remessa internacional expressa.

O SEDEX – serviço expresso de correspondência, de igual modo não reveste a condição de serviço de comunicação e, portanto, afasta a incidência do ICMS. Trata-se apenas de serviço prestado, que envolve a remessa expressa de documentos e mercadorias intributáveis, já que a ECT é alcançada pela imunidade tributária.

#### **9.2.4 Logística integrada**

A iniciativa da ECT visando a implementação de logística integrada avulta como da maior importância para a consolidação de suas atividades operacionais. Isto porque concorre de forma direta para o aperfeiçoamento da prestação do serviço postal, na medida em que as estruturas serão reforçadas com mais equipamentos objetivando a triagem de encomendas e espaço de armazenamento em áreas estratégicas que estão a exigir esse tipo de demanda.

A prestação de serviço postal de recolhimento, processo e distribuição de encomendas, tem por escopo tornar mais eficiente o segmento do comércio eletrônico. Em vez de aguardar em suas bases de armazenamento as entregas de aparelhos em suas bases de armazenamento as entregas de aparelhos eletrônicos ou de livrarias, para depois encaminhar aos clientes finais, a ECT passaria a fazer tudo todo o caminho de uma ponta a outra, conforme afirmou Wagner Pinheiro, presidente dos Correios em entrevista concedida ao jornal Valor Econômico, em 04-12-2012.

Dando ênfase a esse tipo de serviço os Correios pretendem realizar um conjunto de acordos e convênios com vistas à prestação de serviços dessa natureza. É provável que seja celebrado um termo de cooperação com a recém-criada Empresa de Planejamento Logística-EPL, com o objetivo de desenvolver as atuações conjuntas nesse campo de atividade meio. Tal parceria seria voltada para a viabilização de pesquisas que propiciem uma visão mais clara sobre as demandas logísticas do país

O que pretendem os Correios com isso é contribuir para a remoção dos gargalos que estão a emperrar a infraestrutura do país, em vários campos de atuação, contribuindo, assim, para o bem estar da população. De fato, a despesa logística, além de concorrer fortemente para o encarecimento do preço final do produto e consumo destes, também reduz a competitividade do país no exterior.

## **10. CONCLUSÕES**

Do ponto de vista conceitual, o vocábulo imunidade derivado do latim *immunitas* (isenção, dispensa), é juridicamente empregado para indicar o privilégio outorgado a pessoas ou coisas no sentido de que se desonerem de determinadas imposições legais. Coloca, por sua relevância, os destinatários da mesma a salvo da tributação em face de não permitir as pessoas políticas de legislar nesse campo, como limite ao poder de imposição da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A imunidade tributária recíproca visa de essa forma estabelecer uma relação de igualdade, no plano da juridicidade, entre as pessoas políticas dos três níveis de governo. Sendo, pois, o patrimônio da ECT da União funciona como longa manus desta, tendo presente a composição de seu capital social, correspondente a 100% das ações constitutivas da referida empresa, submetendo-se ao seu controle acionário em razão disso.

As empresas públicas prestadoras de serviços públicos, como é caso da ECT, gozam, nos termos do art. 150, § 2º da Constituição Federal, de imunidade tributária recíproca. Isto porque os serviços postais são de natureza pública e, como tal, não devem ser tributados sob pena de quebrar a harmonia do sistema constitucional imunitório entre as pessoas políticas e os órgãos por elas concebidos e indispensáveis ao equilíbrio federativo.

Do contrário, seria romper com os limites do poder de tributar em razão de tratamento diferenciado a ser dispensado a entes da administração pública, seja direta, seja indireta. Por conseguinte, compete privativamente a União legislar sobre serviço postal (art.22, X, da CF) e assim o fez mantendo-o de acordo com o art. 21, X, da CF, ao estabelecer sua estrutura orgânica pela Lei n. 6.538, de 22-06-

78, impossibilitando, assim, seu fatiamento, para efeitos fiscais, o que implicaria fatalmente desqualificar o objeto de sua prestação.

Essa postura visa, sobretudo, propiciar a divisibilidade do trabalho estatal em obséquio ao primado da especialidade referido a competência e a capacidade direcionada para seus fins institucionais, como manifestação da vontade do Estado. Na empresa pública, verifica-se, segundo Leopoldo Braga citado por Franco Sobrinho, apenas “delegação de uma parcela da autoridade estatal para o exercício de determinada atividade constitutiva do serviço público”.<sup>42</sup>

O estudo das empresas públicas enseja uma sempre compreensão maior do que aquela delimitada pelos conceitos formados pelo direito positivo, que nem sempre retrata a dinâmica, a estrutura e a sua exata conformação no plano operacional com que se movem no coração do Estado. É matéria, portanto, que deve ser reservada á doutrina, em face da necessidade de sua adequação a atividade que desenvolve posto, que o Estado, conquanto seja, tipicamente, pessoa pública, goza, igualmente, de capacidade jurídica privada.

Tais nuances devem ser sopesadas, inclusive, a caracterização das funções para as quais foram criadas essas empresas, a partir de atos veiculados da vontade estatal. Nasceu com o objetivo de realizar serviços delegados pelos Estados e, nessa condição, exercendo uma competência dele emanada. O cotejo desse fundamental aspecto se afigura determinante para a perfeita delimitação das empresas ou sociedades de economia mista criadas pelo Estado, nos termos da Constituição da República.<sup>43</sup>

Sendo improvável que figuras ou fórmulas jurídicas possam ter condão de alterar a essência das coisas, forçoso reconhecer que as empresas estatais podem ser revestidas de roupagem de empresas privadas, destas recolhendo o mesmo tratamento jurídico, especialmente, aquelas que atuam na prestação de serviços públicos. Se assim é, não se pode descartar a possibilidade de evidenciar que no fundo elas não exercem atividades próprias, mas de serviços públicos, cuja titularidade é do Estado a quem cabe instituí-las por lei específica.

---

<sup>42</sup> FRANCO SOBRINHO, Manoel Oliveira, op.cit. p. 137.

<sup>43</sup> Constituição Federal, art. 37, XIX.

Cumpra, ainda, enfatizar que a ECT em suas atividades operacionais não faz circular mercadorias tal qual noção estatuída no CTN, até porque elas não podem ser compreendidas no conceito fiscal, já que não resultam de relação negocial. Pela mesma forma, os serviços prestados são de natureza distinta daqueles contemplados pela regra tributária em termos da hipótese de incidência prescrita pelo legislador.

As operações em face de sua prestação de serviços públicos não implicam transmissão da titularidade de mercadorias, até porque não se revestem de caráter mercantil, derivadas que são de prestação de serviços públicos disciplinada no âmbito do direito administrativo. Por sua vez, no plano fiscal, tais operações não envolvem negócios jurídicos praticados por produtores, industriais e comerciantes, ocorrendo, aí, sim, a transferência de titularidade das mercadorias em razão deles, nos termos da legislação tributária aplicável a espécie.

Para Roque Carrazza, a ECT exerce atividade típica, já que “limita-se a entregar objetos postais”. O próprio valor dos mesmos continua, “passa ao largo da CT, pois ela cobra por seus serviços (públicos) tendo em vista simplesmente o peso, a distancia, o formato, não o custo dos bens que,... faz chegar aos seus destinatários”<sup>44</sup>

A inobservância do postulado da reciprocidade em matéria de imunidade impositiva quebra a razão objetiva, na medida em que cria um precedente perigoso. De fato abre a possibilidade para que outros órgãos criados pelos Estados e Municípios sejam tributados pela União e vice-versa, ensejando, assim, a tributação a prestação de serviços públicos o que há de convir não tem o menor cabimento.

Pois bem, a Constituição federal estende à imunidade as fundações criadas e mantidas pelo Poder Público, pouco importando que sejam de natureza pública ou privada. Desse modo, não há motivo para que idêntico tratamento não seja dispensado às empresas públicas, nessa mesma linha de atividade, como é o caso da ECT detentora que é de monopólio estatal.

Como se denota, o procedimento imunitário, vincula-se diretamente aos órgãos como consectário do objeto de sua atuação. Assim sendo, se eles se voltam para o campo público, não comporta distinção

---

<sup>44</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 261.



alguma de suas linhas de ação, já que todos eles estão integrados nas atividades constitutivas do serviço postal do qual é indissociável em face daquilo que lhe dá conformação no sistema constitucional tributário.

Ademais, os atos praticados na seara da ECT nem de longe podem ser considerados como tos de natureza mercantil, já que agem em campos opostos. Na verdade, não há invasão do campo reservado as empresa comerciais. De maneira nenhuma o regime de livre concorrência está ameaçado em decorrência da sua participação no plano da prestação do serviço postal. Esse quadro demonstra de modo cabal de um lado, o público e, de outro, a exploração de atividades econômicas, o que são coisas distintas.

Se não são atos ou negócios jurídicos instrumentalizadores de suas relações com os usuários, então porque motivo há de supor-se que operam com transferência de mercadorias? A resposta é negativa, até porque na espécie não se verifica, como já se disse, a mudança de titularidade de bens, indispensável à configuração da incidência, pois tudo se dilui nos serviços objeto da prestação no campo postal, como por exemplo, os de SEDEX, cartas pela internet, de logística integrada e de outros afins.

Inexiste, pela mesma forma, regime de competição com as empresa privada ou qualquer ameaça ao regime capitalista como insinuam algumas vozes discordantes. Tanto mais porque, embora tal não fosse relevante, ao menos serve de reforço, a ECT executa atividade deferida com exclusividade a União, portanto, em regime de monopólio. Por esse ângulo, não há como adotar tal ponto de vista.

Por conseqüente, os bens constitutivos do patrimônio da ECT afetados a prestação ora referida fazem parte integrante do domínio público e são em pregados na persecução do seu interesse. Nesse caso são direcionados para uma finalidade comum de natureza prestacional sem sofrer solução de continuidade no tempo. Daí a importância de que se reveste na conformação de seu patrimônio

Como se vê, a prestação de serviço público constitui, sem dúvida, o marco determinante da atividade realizada pelo ECT no plano postal sob regime de exclusividade, tendo em vista a competência da União para sua manutenção, nos termos do art. 21, X da Constituição Federal. Não bastasse isso, ainda é de sua competência privativa legislar sobre o

serviço postal (art. 22, V, da CF), providência essa já adotada com a edição de Lei nº. 6.538, de 22-06-78, que disciplina a matéria.

Em decorrência disso, pouco importa a adoção da personalidade jurídica de direito privado se, em essência, ela atua na persecução do interesse da sociedade. A preferência privatística para sua constituição em nada altera a sua condição de ente público, submetida que é a esse regime jurídico sendo rígido seu controle e fiscalização por parte dos órgãos governamentais e sua sujeição a regras e princípios legais e constitucionais incorporados ao seu Estatuto de regência.

O regime escolhido deve-se a necessidade de dotá-la de uma gestão plena, dinâmica e eficiente capaz de atender a demanda cada vez crescente dos serviços postais, desde particulares e grandes empresas. Levou-se, igualmente, em conta a magnitude e importância do seu raio de ação nesse campo estratégico da atividade pública. Daí, a solução alvitrada foi adotar o modelo de descentralização administrativa visando à consecução de seus fins institucionais.

Nem se diga que suas atividades típicas atropelam as regras consubstanciadas no art. 173, § 1º da Constituição Federal, pois ali fala na exploração de atividades econômicas, o que não é o caso da ECT em face de sua típica condição de prestadora de serviço público. Pela mesma forma, destituída de fundamento é a idéia de que sua atuação compromete a livre concorrência, um dos pilares da atividade econômica constante do art. 170, IV, da Constituição Federal, já que atua em regime de monopólio que executa em nome do estado.

Não resta dúvida que as atividades típicas desenvolvidas pela ECT são imunes ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Tanto mais porque não se enquadram no contexto de operações mercantis, nem tampouco nas modalidades de comunicação e transporte devidamente caracterizadas, na lei, como fatos geradores da referida exação estadual. Afinal, ela exerce tais funções por delegação da União, daí sua condição de delegatária de serviços públicos.

## **11. REFERÊNCIAS**

ALVES, João Roberto Moreira. **Imunidade Tributária das Instituições de Educação**. São Paulo. Edicon, 1981.

Ataliba, Geraldo. **Empresas Estatais e Regime Administrativo** (serviço público – inexistência de concessão – delegação – proteção do interesse público) in Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1999.

Bielsa, Rafael. **Ciência de la Administracion**, 2. ed. Buenos Aires: Depalma 1955.

BRAGA, Leopoldo. **Parecer e Estudos Jurídicos**. Rio de Janeiro: Editora Borsoi, 1959.

Campos, Francisco. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade Tributária: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

Cretella Júnior, José. **Administração Indireta Brasileira**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

Davis, M. T. de Carvalho Britto. **Tratado das Sociedades de Economia Mista**. Rio de Janeiro: José Kofino, 1969.

Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. Maria Sylvia Zanella. Contratos de Gestão. **Contratualização do Controle Administrativo sobre a Administração Indireta e sobre as Organizações Sociais**. Disponível em: <http://www.pge.sp.gov.br>.

Dromi, Roberto. **Derecho Administrativo**. 5. ed. Buenos Aires: Ciudad Argentina. 1996.

Duguit, Léon. **Traité de Droit Constitutionnel**. Trolisieme Ed. Bourdeau: Ancienne Librairie Fontemoing & Cie. Éditeurs, 1928ed. VII.

DUPAS, Gilberto. **Tensões Contemporâneas entre o Público e o Privado**. São Paulo: Paz e Terra, 2003

ENTERRIA, Eduardo Garcia de; FERNANDES, Tomas Ramón. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1990.

Forsthoff, Ernst. *Traité de Droit Administratif Allemand*. Translated from. German (into French) by Michel Fromont. Brussels: Emile Bruylant. 1969.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *Comentários à reforma administrativa federal: exegese do Decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967*. São Paulo: Saraiva, 1975.

Jéze, Gaston. **Les Principes Généraux du Droit Administratif**. 3rd edition Paris: Reprint. Bound set ,1936, v. II.

Kaufmann, Arthur. *Analogia y Naturaleza de la Cosa*. Santiago: Jurídica del Chile 1976.

MADEIRA, José Maria Pinheiro. **Administração Pública: centralizada e descentralizada**. 2. ed. Rio de Janeiro: América Jurídica. 2004

MASAGÃO, Mário. **Curso de Direito Administrativo**. 7.ed.São Paulo: editora revista dos Tribunais, 1977

Medauar, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1998.

Meirelles, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

Mello, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. Rio de Janeiro: Forense, Tomo II.

Mukai, Toshio. **Direito Administrativo e Empresas do Estado**. Rio de Janeiro: Forense. 1984.

NASCIMENTO, Fernando Rios do. **Estado, cooperativismo e desenvolvimento regional**. Ilhéus-Bahia, 2009, (mimeo)

PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **Imunidade Tributária**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1981.

Silva, Almiro do Couto e. **Os indivíduos e os Estados na Realização de Tarefas Públicas**. In RDA. Rio de Janeiro: Renovar, no 209, jul/set 1997.

Silva, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

Silva, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

TAMAYO, Gustavo E. Silva. **Desviación de poder y abuso de derecho**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006.

