

# **A CONCORRÊNCIA NO MERCADO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE COM ENFOQUE NA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA**

## **THE COMPETITION IN THE MARKET IN THE PROVISION OF HEALTH SERVICES WITH FOCUS ON TAX NEUTRALITY**

**Francisco das Chagas Sampaio Medina<sup>1</sup>**

### **RESUMO**

A importância em discutir a concorrência tributária, tendo como enfoque a neutralidade, está no fato de que em virtude da elevada carga fiscal tributária em nosso país, a tributação pode ocasionar a influência na formação do preço do produto ou serviço, afetando a livre concorrência entre empresas do mesmo seguimento.

Assim, se faz necessária uma política severa no âmbito tributário, tanto para manter a livre concorrência, garantindo um ambiente igualitário e competitivo para o mercado, como também nas situações em que ocorre um desequilíbrio no setor, haja vista que a carga tributária interferirá diretamente na oferta, na demanda e conseqüentemente, nos preços dos produtos e serviços, distorcendo as regras do mercado.

Diante desta realidade, torna-se relevante analisar a tendência do ordenamento jurídico em decidir conforme as teses firmadas pelos tribunais superiores, bem como avaliar se há ou não uma tese coerente firmada nas decisões do STF que aborde sobre a concorrência.

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza- UNIFOR, Doutorando em Direito Constitucional pela Universidade de Buenos Aires-UBA, Especialista em Direito e Processo Tributário pela Universidade Anhuera UNIDERP. Advogado, Contador. Professor de Direito Tributário II e Professor Tutor do Núcleo de Educação à Distância (NEAD) da UNIFOR, lecionando a disciplina de Responsabilidade Civil. Professor dos Cursos de curta duração da UNIFOR. Professor da 2ª fase do Exame de Ordem em Direito Tributário da UNIFOR. Professor de Direito Civil da Faculdade de Ensino e Cultura do Ceará FAECE. Professor de Direito Civil da Faculdade de Fortaleza FAFOR. Professor do Curso Juris. Professor da Fundação Escola Superior de Advocacia do Estado do Ceará FESAC. Membro da Comissão de Educação e Cidadania da Ordem dos Advogados do Brasil - Seção Ceará no período 2013/2015.

Como se vê, a matéria em apreço é discutida de forma crescente no mundo jurídico. Diante disso, requer um estudo doutrinário minucioso sobre o assunto, bem como das decisões emblemáticas do STF sobre a concorrência tributária na prestação de serviços de saúde, sob o ângulo da neutralidade. Acrescentamos que um estudo dessa natureza deve ter em vista que a tributação não pode influenciar a competitividade, pois a concorrência deve ser medida por outros fatores independentes da carga tributária, como a qualidade e a eficiência do serviço.

**Palavras-chave:** Livre Concorrência; Tributação; Neutralidade tributária; Sociedade de economia mista; serviços de saúde.

### **ABSTRACT**

The importance in discussing the tax competition, with the focus neutrality, is the fact that due to the high tax burden tax in our country, taxation can lead to influence the formation of the price of the product or service, affecting free competition between companies the same treatment. So if a strict policy in the sphere of taxation, to maintain free competition, ensuring equitable and competitive environment for the market, but also in situations where an imbalance occurs in the sector, is necessary given that the tax burden interfere directly in supply, demand and consequently in prices of products and services, distorting the market rules.

Given this reality, it becomes important to analyze the trend of the law in deciding as theses signed by the higher courts, and to assess whether there is a coherent argument grounded in the decisions of the Supreme Court to address on competition.

As seen, the matter under consideration is discussed increasingly in the legal world. Therefore, it requires a thorough doctrinal study on the subject, as well as the flagship of the Supreme Court decisions on tax competition in the provision of health services, from the perspective of neutrality. We add that such a study must consider that taxation cannot influence competitiveness, because competition should be measured by other factors independent of the tax burden, as the quality and efficiency of service.

**Keywords:** Free Competition; taxation; Tax neutrality; Mixed capital company; health services.

## INTRODUÇÃO

Em virtude dos elevados índices tributários no Brasil e as consequências que geram tal situação, este artigo aborda a concorrência relacionada ao Direito Tributário, procurando realizar uma análise crítica doutrinária e jurisprudencial de decisões do Supremo Tribunal Federal – STF com impacto no princípio da neutralidade tributária.

De acordo com o princípio constitucional da livre concorrência, observamos que o Estado tem o dever de manter a neutralidade da tributação em relação à concorrência, trazendo consigo a necessidade de proteger a igualdade de condições no mercado.

Relata Ferraz Júnior (1989, p. 80) que surge, então, outra acepção possível de livre concorrência, que é a de possibilidade de atuação no mercado para todos, sem exclusões e discriminações. De acordo com Grau (2004, p.193), a livre concorrência, nesse sentido, é entendida como liberdade de concorrência ou garantia de oportunidades iguais a todos os agentes.

Já para Misabel, em notas de atualização ao livro de Baleeiro (2007, p. 381), a incidência de tributos como o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e de serviços (ICMS), na importação, não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade. O ICMS deve ser neutro, não devendo distorcer as regras da concorrência.

Ávila (2003, p.26), afirma que a livre concorrência que discutiremos neste trabalho “é aquela construída em um determinado contexto constitucional, inserida na ordem econômica de 1988, com suas relações sistemáticas e conexões axiológicas”.

Diante dos ensinamentos de Ferraz Júnior (1990, p. 24), compreendemos a livre concorrência como princípio de uma ordem econômica, que tem como fundamentos a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano, com a finalidade de assegurar a todos uma existência digna, sob os ditames da justiça social, e conformada com outros princípios que lhe dão espaço relativo.

Contudo, para Lima (2005, p.27), a livre concorrência é a possibilidade de competição em igualdade de condições, no marco de um mercado baseado em fundamentos determinados, direcionado a uma finalidade específica, com meio de atuação definido, conformado por princípios de diferentes naturezas. Tudo isto está previsto no *caput* do artigo 170

da Constituição Federal, e, ainda, sujeita a restrições do Estado, quando legitimadas pela necessidade de atuação como agente normativo e regulador, bem como para reprimir o abuso de poder econômico.

Diante das argumentações que apresentamos sobre o princípio constitucional da livre concorrência, entendemos que se faz necessário averiguar o conceito e mostrar a importância de tentar atingir o ideal frente à neutralidade tributária dentro dessa competitividade acirrada de mercado.

Porém, antes de adentrarmos ao tema da neutralidade, é indispensável abordarmos acerca da finalidade da tributação, estando ela ligada diretamente à própria neutralidade.

Num Estado Democrático de Direito, a tributação é, necessariamente, direcionada à realização de uma política distributiva, com a finalidade de proporcionar a justa oportunidade de participação na vida social e política. Mas as observações não se encerram aqui; não basta analisar a tributação mediante a sua relação com a política distributiva. É necessário verificar o seu impacto sobre os agentes econômicos e o mercado. Mais: sobre a situação individual de cada contribuinte, de maneira que, sob o intuito de constituir uma sociedade caracterizada pela cooperação entre pessoas livres e iguais, não se prejudique ao contribuinte o status de pessoa livre e igual. (SIQUEIRA, 2011, p. 149).

Vale lembrar que a tributação por mais necessária que seja não pode vir a desestabilizar o funcionamento dos agentes envolvidos no mercado.

Passando a tratar da prevenção quanto ao desequilíbrio da concorrência, na seção que se destina aos princípios gerais do sistema tributário nacional, foi inserido através da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, o artigo 146-A, estabelecendo critérios especiais de tributação.

Estando afetada a livre concorrência pela tributação, se torna extremamente necessário fazer uma abordagem sobre a neutralidade, com enfoque na neutralidade tributária, devendo a mesma ser entendida como sendo um princípio que venha proteger aos agentes, sem que intervenha nas relações de mercado. Ou seja, a neutralidade tributária significa que “não deve se constituir em um elemento fundamental de decisões do agente econômico nas suas escolhas de investimento”. (CALIENDO, 2009, p. 117).

Para Lima (2005, p.3), existe um dever estatal de manutenção da neutralidade tributária em face da livre concorrência entre agentes estabelecidos no mercado em igualdade de

condições, o qual pode se manifestar, em um primeiro plano, através de um dever negativo ou de omissão. No entanto, em um segundo plano, impõe um dever positivo ou de ação, quando necessária à preservação do equilíbrio do mercado.

Essa questão se faz presente quando o Estado se abstém em praticar algum ato em virtude da neutralidade tributária, porém, outras vezes para que seja efetiva essa neutralidade, é necessário ter uma postura mais enfática, propiciando um equilíbrio necessário ao mercado.

Deste modo, *Rawls* (1995, p.190) faz uma abordagem interessante acerca dessa medida em relação à concorrência de mercado e nos mostra que “a neutralidade tributária em relação à concorrência como ação decorre do pressuposto de que ser neutro nem sempre quer dizer abster-se, deixar de atuar ou não produzir efeitos”.

Contudo, Siqueira (2011, p. 155) esclarece que a concepção da neutralidade não se limita à abstenção do Estado em intervir nos modelos de como viver bem; ela implica atuações estatais de forma a possibilitar a justa oportunidade para participar da vida política, econômica e social, mediante políticas afirmativas de minorias.

Seguindo o mesmo entendimento, o STF em seu Informativo Semanal nº 597, através do RE 580264/RS, tendo como Relator o Min. Joaquim Barbosa, em 25.8.2010 (RE-580264) no qual se discutia a aplicação, ou não, da imunidade recíproca (CF, art. 150, VI, a) na sociedade de economia mista na área de prestação de serviços de saúde, avaliou se haveria algum impacto em relação à neutralidade tributária na concorrência no mercado.

Destarte a necessidade em trazermos o debate verificando a possibilidade de influência da tributação na disputa no mercado econômico, tendo como ponto relevante a livre concorrência entre empresas que atuam no mesmo seguimento.

## **1. PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL E A LIVRE CONCORRÊNCIA NO MERCADO**

Princípio é toda estrutura sobre a qual se constrói alguma coisa. São os ensinamentos básicos e gerais que servem como parâmetro de onde devemos partir ou buscar algo, verdades, ensinamentos, pilastras sociais e os caminhos corretos para treinar nossa mente para melhor discernirmos sobre a concretização mais correta de nossos objetivos. É através dele que podemos extrair regras e normas de procedimento.

De acordo com o dicionário Aurélio Buarque de Holanda<sup>2</sup>, princípio poderá ser abordado por várias percepções, vejamos:

Princípio: 1. Momento ou local ou trecho em que algo tem origem [...] 2. Causa primária. 3. Elemento predominante na Constituição de um corpo orgânico. 4. Preceito, regra, lei. 5. P. ext. Base; germe [...]. 6. Filos. Fonte ou causa de uma ação. 7. Filos. Proposição que se põe no início de uma dedução, e que não é deduzida de nenhuma outra dentro do sistema considerado, sendo admitida, provisoriamente, como inquestionável. São princípios os axiomas, os postulados, os teoremas etc.

Já os princípios jurídicos podem ser considerados os pilares, a base do ordenamento jurídico, traçando orientações e diretrizes que devem ser seguidas por todo o Direito.

Em seu livro “Curso de Direito Administrativo”, Melo (1996, p. 126) aduz que:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

De acordo com Silva (2001, p. 58):

Princípios, no plural, significam as normas elementares ou os requisitos primordiais instituídos como base, como alicerce de alguma coisa [...] revelam o conjunto de regras ou preceitos, que se fixam para servir de norma a toda espécie e ação jurídica, traçando, assim, a conduta a ser tida em qualquer operação jurídica [...] exprimem sentido mais relevante que o da própria norma ou regra jurídica [...] mostram-se a própria razão fundamental de ser das coisas jurídicas, convertendo-as em perfeitos axiomas [...] significam os pontos básicos, que servem de ponto de partida ou de elementos vitais do próprio Direito.

Segundo Reale (1980, p. 120):

Verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis.

No tocante aos princípios, Bonavides (2001, p.210) relata que os “*princípios são verdades objetivas, nem sempre pertencentes ao mundo do ser, senão do dever-ser, na qualidade de normas jurídicas, dotadas de vigência, validez e obrigatoriedade*”.

Pode-se afirmar, portanto, que os princípios constituem verdadeiras proposições lógicas, servindo como embasamento para o ordenamento jurídico atual.

### **1.1 O princípio da livre concorrência**

O princípio da livre concorrência é um dos princípios expressos no art. 170 da Constituição Federal de 1988 em que trata sobre a ordem econômica do país, assim vejamos:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

De acordo com o princípio constitucional da livre concorrência, observamos que o Estado tem o dever de manter a neutralidade da tributação em relação à concorrência, trazendo consigo a necessidade de proteger a igualdade de condições no mercado.

Relata Ferraz Júnior (1989, p. 80) que surge, então, outra acepção possível de livre concorrência, que é a de possibilidade de atuação no mercado para todos, sem exclusões e discriminações. De acordo com Grau (2004, p.193), a livre concorrência, nesse sentido, é entendida como liberdade de concorrência ou garantia de oportunidades iguais a todos os agentes.

Já para Misabel, em notas de atualização ao livro de Baleeiro (2007, p. 381), a incidência de tributos como o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre operações de circulação de mercadorias e de serviços (ICMS), na importação, não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade. O ICMS deve ser neutro, não devendo distorcer as regras da concorrência.

Ávila (2003, p.26), afirma que a livre concorrência que discutiremos neste artigo “é aquela construída em um determinado contexto constitucional, inserida na ordem econômica de 1988, com suas relações sistemáticas e conexões axiológicas”.

Diante dos ensinamentos de Ferraz Júnior (1990, p. 24), compreendemos a livre concorrência como princípio de uma ordem econômica, que tem como fundamentos a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano, com a finalidade de assegurar a todos uma existência digna, sob os ditames da justiça social, e conformada com outros princípios que lhe dão espaço relativo, conforme também é visto no artigo 170, inciso IV da Constituição Federal do Brasil.

Contudo, para Lima (2005, p.27), a livre concorrência é a possibilidade de competição em igualdade de condições, no marco de um mercado baseado em fundamentos determinados, direcionado a uma finalidade específica, com meio de atuação definido, conformado por princípios de diferentes naturezas. Tudo isto está previsto no *caput* do artigo 170 da Constituição Federal, e, ainda, sujeita a restrições do Estado, quando legitimadas pela necessidade de atuação como agente normativo e regulador, bem como para reprimir o abuso de poder econômico.

Diante das argumentações que apresentamos sobre o princípio constitucional da livre concorrência, entendemos que se faz necessário averiguar o conceito e mostrar a importância de tentar atingir o ideal frente à neutralidade tributária dentro dessa competitividade acirrada de mercado.

## **2. A NEUTRALIDADE E OS TRIBUTOS**

Tendo em vista os altos índices de cargas tributárias em nosso país e todas as consequências que isso gera, se faz necessário um estudo sobre o assunto, tendo em vista que ela está ligada diretamente com a neutralidade.

“Em matéria de tributos, a neutralidade seria o princípio a requerer que a tributação não interviesse nas relações de mercado e no jogo concorrencial entre a iniciativa privada” (SIQUEIRA, 2011, p. 147). Ou seja, a tributação “não deve se constituir em um elemento fundamental de decisão do agente econômico nas suas escolhas de investimento”. (CALIENDO, 2009, p.117).

Segundo Siqueira (2011, p. 147):

A neutralidade, em matéria de tributo, continua a exigir uma análise mais substancial. Em primeiro lugar, ela deve ser avaliada na perspectiva que se está a tratá-la, como um valor ou princípio decorrente da democracia, que demanda o igual respeito pelas diversas concepções permissíveis do “bem”. Em segundo lugar, a neutralidade deve ser

devidamente compreendida mediante a relação entre mercado e igualdade de liberdade. Sob estas considerações, o princípio da neutralidade, em matéria tributária, ganha conteúdo e demonstra a sua real envergadura à sociedade democrática.

Enfatiza, entretanto, Dino Jarach (2004, p.303) que a neutralidade não deve ser compreendida no sentido de que ao regime tributário não é possível intervir no funcionamento do mercado; apenas não pode intervir em dissonância com a política fiscal: *“no se postula más que el impuesto no debe provocar distorciones em los mecanismos del mercado sino que el impuesto no debe provocar em el mercado otras modificaciones que las intercionales em relación com los fines de la política fiscal para los cuales há sido elegido”*.

Num Estado Democrático de Direito, a tributação é, necessariamente, direcionada à realização de uma política distributiva, com a finalidade de proporcionar a justa oportunidade de participação na vida social e política. Mas as observações não se encerram aqui; não basta analisar a tributação mediante a sua relação com a política distributiva. É necessário verificar o seu impacto sobre os agentes econômicos e o mercado. Mais: sobre a situação individual de cada contribuinte, de maneira que, sob o intuito de constituir uma sociedade caracterizada pela cooperação entre pessoas livres e iguais, não se prejudique ao contribuinte o *status* de pessoa livre e igual.

A análise da tributação pelo viés exclusivo da realização de uma justa política distributiva deixa a descoberto uns dos mais relevantes flancos da política tributária: o contribuinte e o mercado. Os tributos devem, não apenas, operacionalizar uma eficiente política distributiva, como observar a igualdade de liberdades básicas e a justa oportunidade aos contribuintes. (SIQUEIRA, 2011, p. 149).

Vale lembrar que a tributação por mais necessária que seja não pode vir a prejudicar a funcionalidade do mercado, desestabilizando o funcionamento dos agentes envolvidos no mercado. Na verdade, os tributos devem acima de tudo, respeitar o espaço necessário à individualidade de cada agente e não ser ele o fator de desequilíbrio da livre concorrência, influenciando na formação do preço do produto ou serviço.

Passando a tratar da prevenção quanto ao desequilíbrio da concorrência, na seção que se destina aos princípios gerais do sistema tributário nacional, foi inserido através da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, o artigo 146-A<sup>3</sup>, estabelecendo critérios especiais de tributação:

---

3 BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que dispõe sobre os **CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO**. Disponível em :< <http://www.planalto.gov.br>.> Acesso em: 30 jul. 2014.

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

Estando afetada a livre concorrência pela tributação, se torna extremamente necessário fazer uma abordagem sobre a neutralidade, tendo como enfoque a neutralidade tributária, no qual deve ser entendida como sendo um princípio que venha proteger aos agentes, sem que intervenha nas relações de mercado. Ou seja, a neutralidade tributária significa que “não deve se constituir em um elemento fundamental de decisões do agente econômico nas suas escolhas de investimento”. (CALIENDO, 2009, p. 117).

De acordo com os ensinamentos de Siqueira (2011, p. 247),

A neutralidade tributária deve, antes, ser compreendida em cotejo com a neutralidade possível ao Estado Democrático de Direito. Esta neutralidade, é verdade, manifesta-se por um forte viés não intervencionista, mas não se está a tratar da não intervenção do Estado nas relações privadas. A neutralidade estatal, nas democracias contemporâneas, se manifesta pelo viés valorativo: o Estado não deve interferir no modelo de vida que cada pessoa escolhe para si.

Especificamente em relação à economia, *Dworkin* (2009, p.470) trabalha a conexão entre igualdade e mercado:

*Government must show equal concern for the fare of every person, every citizen over whom it claims dominion” e “government must respect the responsibility and righ of each person to make something of value out of his or her life. So: equal concern and equal respect for responsibility”.*

A sua teoria evidencia que a neutralidade oficial – necessária para que se igualmente respeitem os indivíduos na sua faculdade de formar e desenvolver o modelo de vida que lhes seja bom e valoroso – mostra-se incompatível com decisões centralizadas acerca de que bens devem ser produzidos, de como distribuí-los e de qual o custo dos diversos estilos de vida. O Estado valorativamente neutro deve observar a espontaneidade de funcionamento de mercado. Mas não está proibido de intervir, o que deve fazer para superar as diferenças de riqueza decorrentes de deficiências ou da falta de talentos, como, também, para oportunizar que cada qual entre no mercado em condições de igualdade e para corrigir as falhas do mercado na medição das preferências sociais. (SIQUEIRA, 2011, p. 248)

Ressalte-se que a neutralidade tributária está preocupada em trazer um equilíbrio ideal, ocasionando uma proteção aos agentes. Porém, é dever do Estado manter esta neutralidade, não importando se será através da abstenção (negativo- havendo o equilíbrio no mercado e não tendo necessidade do Estado intervir) ou através da intervenção (positivo).

Assim, o que se observa é que a tributação não pode trazer um desequilíbrio ao mercado, interferindo na livre concorrência, acabando com a igualdade de condições, liberdade de concorrência e a própria garantia de oportunidade a todos.

Deste modo, se verifica a importância cada vez maior da neutralidade tributária em manter a neutralidade, através da abstenção ou da intervenção no mercado, trazendo um equilíbrio e um ambiente competitivo para todos.

### **3. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE SAÚDE**

O direito à saúde foi implantado na Constituição Federal de 1988 no título destinado à ordem social, no qual tem como objetivo o bem estar e a justiça social. Contudo, a Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 6º, o rol de direitos sociais fundamentais:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Já o artigo 196 da Constituição Federal de 1988, estabelece a saúde como sendo direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação, conforme se vê abaixo:

Art. 196 - A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Vale lembrar que a saúde é vista como sendo um direito fundamental de todos e dever do Estado. Dever este que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado, se definem como de natureza pública, conforme previsão expressa no artigo 197 da Constituição Federal:

Art. 197 - São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

Deste modo, as sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal:

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;

Nesse sentido, com o intuito de esclarecer o tema, se faz necessário apresentar o seguinte precedente do Supremo Tribunal Federal:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE

ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE.

1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis).

2. A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro.

3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento, com repercussão geral.” (RE 580.264, red. p/ acórdão min. Ayres Britto, Pleno, DJe de 06.10.2011);

De acordo com a orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as sociedades de economia mista se qualificam ao gozo da imunidade tributária se elas se apresentarem como instrumentalidades estatais sem intuito lucrativo.

Todavia, antes de adentrarmos ao caso concreto, é imprescindível abordarmos sobre a imunidade, tendo em vista que ela está ligada diretamente com a prestação de serviço de saúde por parte das sociedades de economia mista.

Para Torres (1999, p.223) “o preceito imunitório visa assegurar e confirmar o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas tributantes e a preservação do desempenho dos órgãos públicos”.

Segundo Machado (2011, p. 285), a imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune, sendo ela uma limitação da competência tributária.

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. (SABBAG, 2009, p. 239)

Vale lembrar que “devem coexistir em clima de preservadas harmonia e autonomia, ratificando axiologicamente o federalismo de equilíbrio (ou de cooperação)”. (AMARO, 2008, p.151).

No que tange a imunidade sobre o patrimônio das entidades políticas integrantes da Federação, Machado (2011, p. 286), entende que:

As entidades políticas integrantes da Federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras. Estão protegidos pela imunidade o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades, e de suas autarquias.

A imunidade, entretanto, 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, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. É o que está expresso no art. 150, § 3º da CF de 1988.

Sendo assim, “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária”. (CARVALHO, 2009, p.172)

Já em relação à imunidade recíproca, Misabel, em notas de atualização ao livro de Baleeiro (2007, p.125) expõe a evolução da referida imunidade:

As modificações evolutivas da imunidade recíproca podem ser explicadas de acordo com as alterações por que passou o Estado federal. Garantia adicional da liberdade e da democracia, o Estado federal se compenetrava da igualdade, da necessidade de redução das grandes disparidades regionais e das metas intervencionistas que caracterizam o federalismo integrativo e cooperativo, trazendo limitações à imunidade recíproca: ela não se estende a particulares, nem deve beneficiá-los, de modo que são tributáveis as remunerações de servidores públicos, sem distinção de cargo ou função e a renda dos títulos da dívida pública; igualmente, se excluem da imunidade recíproca os serviços públicos concedidos e a atividade empresarial do Estado, na qual ele persegue o lucro e se submete às regras do Direito Privado, despendo-se do seu poder de império.

Vale destacar que em alguns casos a imunidade recíproca deixa de ser aplicada, como em relação ao patrimônio, renda ou serviços, relacionados a exploração de atividades econômicas regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preço ou tarifas pelo usuário.

A finalidade de deixar de aplicar a imunidade recíproca nos casos previstos acima tem como objetivo coibir a utilização fraudulenta da imunidade.

Seguindo o mesmo posicionamento, o Rel. min. Joaquim Barbosa em seu julgamento do RE 253.472 do STF, em que reconheceu a imunidade tributária recíproca para às sociedades de economia mista, relatou os casos em que deve ser afastada a imunidade:

O foco na obtenção de lucro, a transferência do benefício a particular ilegítimo ou a lesão à livre iniciativa e às regras de concorrência podem, em tese, justificar o afastamento da imunidade. Sem o devido processo legal de constituição do crédito tributário, decorrente de atividade administrativa plenamente vinculada do lançamento a servir de motivação, é impossível concordar com as afirmações gerais e hipotéticas de que há “exploração econômica, inclusive por terceiros, os chamados arrendatários das instalações e áreas portuárias” e que ela se dá em regime de concorrência, devido à possibilidade de privatização. Como responsável pelo ato administrativo, é o ente tributante a parte dotada dos melhores instrumentos para demonstrar ter seguido os preceitos que dão densidade ao devido processo legal formal e substantivo. (Brasília, 29/05/2012 - Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator - SEGUNDA TURMA - DJe 19/06/2012)

Logo, as atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, deveriam ser submetidas à tributação, por se apresentarem como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.

Outro fato que merece ser questionado é em relação à propriedade do imóvel, levando em consideração a sua utilização (se será utilizada diretamente pela entidade imune em sua atividade-fim, ou se será cedida à entidade privada que se destinaria a explorá-la com intuito lucrativo).

Tendo o mesmo entendimento, Machado (2011, p. 287) aborda duas situações em que o patrimônio, a renda e os serviços das entidades públicas não são imunes:

Assim, têm-se pelo menos duas situações nas quais o patrimônio, a renda e os serviços das entidades públicas não são imunes, a saber: uma, quando relacionados com a exploração de atividades econômicas; e outra, quando relacionados a atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa.

No tocante ao afastamento da imunidade, Sabbag (2009, p.269) analisa a situação relacionada à exploração de atividades econômicas:

Se há o interesse de uma pessoa política em explorar atividade econômica, é natural que o faça valendo-se de empresa pública ou sociedade de economia mista, e não por intermédio do próprio órgão público, sob pena de se ter uma deturpação das atividades típicas de Estado, que se contrapõem na essência, ao intento lucrativo.

O dispositivo em estudo quer evitar a simbiose entre Estado, em sua função precípua, e a atividade econômica – uma união perigosa que poderia gerar uma concorrência desleal com a iniciativa privada.

Em outra dimensão, diz-se que o Estado, se desejoso de explorar atividade econômica, deve despir-se da indumentária de “Estado”, conferida pelo direito público, e se colocar, de modo parificado, perante os particulares, em relação isonômica.

Diante do que fora apresentado, é de extrema importância trazer o Informativo Semanal nº 597 do STF, relacionado ao RE 580264/RS, no qual teve como Relator o Min. Joaquim Barbosa, em 25.8.2010 (RE-580264).

O Tribunal iniciou julgamento de recurso extraordinário em que se discute a aplicação, ou não, da imunidade recíproca (CF, art. 150, VI, a) a sociedade de economia mista que atua na área de prestação de serviços de saúde. O Min. Joaquim Barbosa, relator, negou provimento ao recurso, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. O relator citou, inicialmente, aspectos principais que deveriam ser observados no campo da imunidade tributária recíproca. Disse que a atividade protegida deveria estar vinculada às atividades essenciais da entidade que haveria de atender diretamente a interesse público primário e essencial. Para ele, a exploração de atividades econômicas, ainda que sob regime de monopólio, não ensejaria a incidência da proteção constitucional, pois a função da imunidade tributária recíproca não seria conceder vantagem de custo ao Estado na contratação de serviços e na aquisição de mercadorias, em detrimento do poder de tributar de outro ente federado. A aplicação da imunidade não deveria favorecer direta ou indiretamente particulares que tivessem interesses econômicos privados na atividade desenvolvida pelo Estado. Registrou que, de forma análoga, na área da saúde, o art. 199, § 2º, da CF vedaria a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos. Por fim, observou que a imunidade tributária recíproca não deveria afetar intensamente o mercado ao trazer vantagens que pudessem desequilibrar a livre concorrência e a livre iniciativa. RE 580264/RS, rel. Min. Joaquim Barbosa, 25.8.2010. (RE-580264)

Diante do exposto, haverá imunidade recíproca nas sociedades de economia mista que atuam na área de prestação de serviços de saúde quando esta atividade está vinculada com as atividades essenciais da entidade que haveria de atender diretamente a interesse público primário e essencial.

Observa ainda que o Estado não pode utilizar da indumentária conferida pelo direito público para explorar atividade econômica, pois não haveria a isonomia na relação ente os participantes. Logo, se excluem da imunidade recíproca os serviços públicos concedidos e a atividade empresarial do Estado, na qual ele persegue o lucro e se submete às regras do Direito Privado, despindo-se do seu poder de império.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Atualmente as discussões acerca da neutralidade da tributação em termos nacionais estão ganhando importância em virtude da preocupação em relação aos efeitos nocivos que a referida tributação possa causar no equilíbrio da concorrência.

De acordo com o princípio constitucional da livre concorrência, o Estado tem o dever de manter a neutralidade da tributação em relação à concorrência, trazendo consigo a necessidade de proteger a igualdade de condições no mercado.

Assim, o que se observa é que a tributação não pode trazer um desequilíbrio ao mercado, interferindo na livre concorrência, acabando com a igualdade de condições, a liberdade de concorrência e a própria garantia de oportunidade a todos.

Já em relação às sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

O que se observa é que haverá imunidade recíproca na sociedade de economia mista que atua na área de prestação de serviço de saúde quando estas atividades estiverem vinculadas com as atividades essenciais da entidade que haveria de atender diretamente a interesse público primário e essencial.

Nos casos em que o Estado persegue o lucro e se submete às regras do Direito Privado, se utilizando do seu poder de império, não terá direito a imunidade recíproca, já que não haverá igualdade de condições a todos, nem garantindo oportunidades iguais aos participantes, nem tampouco liberdade de concorrência.

Assim, em relação ao caso concreto (Informativo Semanal nº 597 do STF, relacionado ao RE 580264/RS), o que se deve ter em mente não é em relação à sociedade de economia mista que atua na área de prestação de serviços de saúde que está vinculada às atividades essenciais da entidade que haveria de atender diretamente a interesse público primário e essencial. Mas, em relação àquelas que exploram atividade econômica, obtendo lucro, se utilizando do benefício ilegítimo da imunidade recíproca, ocasionando lesão à livre iniciativa e às regras da concorrência.

Neste sentido, se faz necessário uma fiscalização severa por parte do Estado utilizando da neutralidade tributária, seja ela por meio da intervenção no mercado, no qual o Estado usará o seu poder de império para trazer o equilíbrio e um ambiente competitivo para todos (como no caso acima), seja pela abstenção (quando já se atingiu um equilíbrio ideal e o Estado continua monitorando os agentes sem que seja necessário interferir na relação).

## **REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14.ed. São Paulo, Saraiva, 2008

ÁVILA, H. **Teoria dos princípios**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 11.ed. Atualização e complemento de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 14.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que dispõe sobre os **CRITÉRIOS ESPECIAIS DE TRIBUTAÇÃO**. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br>.> Acesso em: 30 jul. 2014.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br>.> Acesso em: 07 jun. 2014.

CALIENDO, P. **Direito tributário e análise econômica do direito**; uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

\_\_\_\_\_. **Da justiça fiscal: conceito e aplicação.** Revista Interesse Público, São Paulo, n.29, p.159-196, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DWORKIN. Ronald. **Democracy is possible here?** 3. Ed. New Jersey: Princeton University Press, 2008.

FERRAZ JÚNIOR, T. S. **Congelamento de preços: tabelamentos oficiais.** Revista de Direito Público, São Paulo, n.91, 1989.

\_\_\_\_\_. **Interpretação e estudos da Constituição de 1988.** São Paulo, Atlas, 1990.

GRAU, E. R. **A ordem econômica na Constituição Federal de 1988.** 9.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, M. A. **Planejamento tributário.** São Paulo: Dialética, 2004.

HOLANDA. Aurélio Buarque. **Novo dicionário da Língua Portuguesa.** Versão eletrônica 2.0. 1996.

JARACH. Dino. **Finanzas públicas y derecho tributário.** 3.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004.

LIMA, R. S. de F. **Livre concorrência e o dever de Neutralidade tributária.** 2005. 143f. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO. Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 8ª Ed, São Paulo: Malheiros, 1996.

MOSCHETTI, F.; GENERALI, P. In: MOSCHETTI, F. (org.). **La capacità contributiva.** Padova: Cedam, 1993, p.3-51.

RAWLS, J. **Liberalismo político**. Tradução Sérgio René Madero Báez. México: Fondo de Cultura Econômica, 1995.

\_\_\_\_\_. **A theory of justice**. Cambridge: Harvard University Press, 1971.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 1980.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, J. A. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SILVA. De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 18ªed, São Paulo: Forense , 2001.

SIQUEIRA, N. S. **Tributação e neutralidade no estado democrático de direito**. 2011. 272 f. Tese (doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza. 2011.

\_\_\_\_\_. **A função da capacidade contributiva no Estado democrático de Direito** - Revista da Procuradoria Geral do Município de Fortaleza. Fortaleza: CETREI, Ano 16, v. 16, p.427- 448, 2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo Semanal nº 597 STF**. Brasília, DF, Senado Federal, 2010.

TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v.2.