SERVIÇOS PÚBLICOS — ENERGIA ELÉTRICA — ISENÇÃO FISCAL

— A isenção do imposto único sobre energia elétrica só beneficia as entidades públicas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PARECER NORMATIVO CST/N.º 11 DE 2 DE MARÇO DE 1978

Imposto Único Sobre Energia Elétrica. 6.03.25.05 — Energia elétrica consumida nos serviços próprios da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A isenção do IUEE incidente sobre a energia consumida nos serviços próprios da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e respectivas autarquias, reveste-se de caráter subjetivo, razão pela qual beneficia, exclusivamente, o fornecimento de energia aos órgãos e entidades dos citados entes públicos não contemplando os forneciemntos efetuados a empresas e entidades de direito privado, ainda que fundações oficiais supervisionadas pelo Poder Público, empresas públicas ou sociedades de economia mista, e inobstante prestem tais empresas e entidades privadas serviços públicos da competência das pessoas políticas de direito público interno.

A expressão "serviços próprios" não tem conotação restritiva ,em função da essecialidade ou adequação dos serviços prestados, devendo entender-se, tão-somente, em face do princípio da legalidade, tratarse de serviços públicos executados diretamente pela entidade prestadora.

Discute-se quanto ao conteúdo e alcance da isenço do Imposto Único sobre Energia Elétrica prevista na parte inicial do item IV do art. 3.º do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 68 419, de 25 de março de 1971 (dispositivo cuja matriz legal é o art. 4.º, § 5.º, alínea *d*, da Lei n.º 2 308, de 31 de agosto de 1954, na redação dada pela Lei n.º 5 073, de 18 de agosto de 1966), que lontempla o fornecimento de energia "consumida nos serviços próprios da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e respectivas autarquias".

2. Reside a controvérsia na exegese da expressão "serviços próprios", constante do texto regulamentar citado.

3. Pretendem alguns que a isenção em tela abrangeria, inclusive, o fornecimento de energia a empresas concessionárias de serviços públicos, bem como a fundações oficiais de direito privado, sujeitas à supervisão estatal ,e a entidades da administração indireta igualmente dotadas de personalidade jurídica de direito privado (empresas públicas e sociedades de economia mista), neste último caso, quanto tais entidades paraestatais prestam serviços públicos da competência das pessoas políticas de direito público interno.

4. Semelhante entendimento busca fundamentar-se na distinção, feita pela doutrina, entre serviços públicos "próprios" e "impróprios", acolhendo os conceitos adotados pela corrente doutrinária a que se filia o ilustre administrativista pátrio, José Cretella Júnior, cujas palavras a seguir reproduzimos ("Curso de Direito Administrativo", Companhia Editora Forense, 4.ª edição, 1975, p. 474/75):

"Dentro do pensamento de Arnaldo de Valles, *magnificamente* desenvolvido e exemplificado pelo mestre argentino Bielsa,

serviços públicos próprios são aqueles que o Estado executa diretamente (por meio de seus agentes) *ou indiretamente* (regime das concessões).

Serviços públicos impróprios são os que, atendendo embora às necessidades coletivas, como os anteriores, *não são executados pelo Estado, nem direta, nem indiretamente*, se bem que recebam "autorização", "permissão" ou "concessão" do órgão estatal, a quem incumbe a tarefa de regulamentá-los" (grifos do autor).

5. Para estes doutrinadores, portanto, serviços públicos "impróprios" são os executados por particulares, mediante autorização e sob fiscalização do Estado, a quem incumbe a tarefa de regulamentar o exercício de determinadas atividades privadas de interesse coletivo (poder de polícia). Já os serviços públicos "próprios" são definidos como aqueles executados pelo Estado, quer diretamente (por seus órgãos administrativos), quer indiretamente (através de concessionários).

6. Dessa forma, ao invocar tais conceitos, procura-se abranger no âmbito do mencionado favor fiscal as entidades de direito privado que executam serviços públicos cuja prestação é da competência das pessoas políticas de direito público interno.

7. Ocorre que o benefício fiscal em questão, instituído em consideração à pessoa do consumidor de energia elétrica, reveste-se de caráter subjetivo ou pessoal (*intuitu personae*), razão pela qual é impossível estendê-lo a outras entidades que não as pessoas públicas, expressamente nomeadas no texto em exame. Veja-se que a isenção em tela está redigida em termos equivalentes àqueles em que está vazada a imunidade tributária recíproca dirigida aos serviços das pessoas políticas de direito público interno, prevista no art. 19, item III, alínea *a, in fine*, da Constituição Federal (redação da Emenda Constitucional n.º 1, de 1969), dispositivo, este, cuja pacífica interpretação doutrinária e jurisprudencial, é a de que não estão contempladas em seu texto quaisquer entidades de direito privado, ainda que antes paraestatais integrantes da administração indireta. Note-se especialmente, a expressa referência constitucional, atualmente contida na parte final do § 1.º do citado art. 19, e que vem desde a Constituição de 1946 (art. 31, item V, alínea *a*, parte final), no sentido de que a imunidade recíproca *não se estende às empresas concessionárias de serviços públicos*. Atente-se, ainda, para o fato de que, desde a Emenda Constitucional n.º 18, de 1965, à Constituição de 1946, também ficou expresso na Lei Magna que a imunidade recíproca só é extensiva às autarquias (art. 2.º, § 1.º, da EC n.º 18/65; atualmente, parte inicial do § 1.º do mencionado art. 19, redação da EC n.º 1/69).

8. A conclusão a que se chega pelo confronto do dispositivo regulamentar em análise (art. 3.º, item IV, do RIUEE) com a norma constitucional da imunidade recíproca é reforçada, outrossim, pela comparação do teor da parte final do mencionado dispositivo, com o da parte inicial que ora se examina. Com efeito, referido dispositivo, *in fine*, contempla com isenção do IUEE o fornecimento de energia consumida na operação "dos serviços públicos de abastecimento d'água e de esgotos, *sejam quais forem as entidades que os prestem*" (grifamos), evidenciando-se, assim, a distinção fundamental entre os citados comandos isencionais.

9. Nem se objete, contrariamente à aludida conclusão, que o dispositivo enfocado seria, então, parcialmente supérfluo por limitar-se a reproduzir, em sua parte inicial, a norma constitucional da imunidade recíproca. Ocorre que a imunidade só abrange as hipóteses em que o ente públi-

co se situa na condição de *sujeito passivo* (contribuinte ou responsável) do imposto, não se estendendo aos "impostos ditos indiretos, ainda que a sua repercussão econômica venha a afetar aquelas entidades de direito público" (Portaria n.º 289, de 23 de julho de 1969, do Ministro da Fazenda). Ora, no caso do IUEE, o seu contribuinte é o distribuidor de energia, figurando o consumidor como mero contribuinte de fato (vide o Parecer Normativo CST n.º 6, de 17 de fevereiro de 1978). Daí a razão pela qual a legislação de regência desse tributo concede isenção à energia consumida nos serviços das pessoas de direito público interno.

10. Quanto ao conceito de "serviços próprios" mencionado nos itens 4 e 5 deste parecer, que abrangeria os serviços públicos prestados por concessionários, diga-se que aquela noção é contraditada por afamados administrativistas.

11. Autores há que, como Mário Masagão, não aceitam nem a classificação dos serviços públicos em "próprios" e "impróprios", sustentando que os serviços ditos "impróprios" pelos doutrinadores filiados à citada corrente, não são, na realidade, serviços públicos. Eis sua crítica àquela divisão ("Curso de Direito Administrativo", Editora Revista dos Tribunais, 4.ª edição revista, 1968, p. 255):

"Alguns autores, como Bielsa (*Derecho Administrativo*, 4.ª ed., v. I, p. 153, nota 60, e p. 154; *Ciencia de la Administración*, Rosário, 1937, p. 72 e segs.) dividem os serviços administrativos em "próprios" e "impróprios". Os primeiros seriam os prestados pelo Estado, ou diretamente ou por intermédio de concessionários; e os segundos os executados por particulares com autorização ou fiscalização do poder público.

Esta distinção se nos afigura inaceitável. *Os chamados "impróprios" não são serviços públicos*, mas atividades particulares, as quais, para proteção da coletividade, só devem ser exercidas por pessoas idôneas, e ficar subordinadas a determinados requisitos, o que as torna sujeitas, ora a autorização prévia, ora a fiscalização permanente do Estado, ora a ambas as coisas. *Isso não as transforma em serviços públicos. O serviço público, aí, é somente o de autorizar ou fiscalizar atividades particulares*" (grifamos).

12. Assim, só os serviços ditos "próprios" é que constituíriam serviços públicos, conforme, aliás, termina por reconhecer, de modo implícito, Cretella Júnior, que define *serviços público* como "toda atividade que *o Estado exerce, direta ou indiretamente*, para a satisfação do interesse público, mediante *procedimento de direito público*" (ob. cit., p. 481; grifamos).

13. Certos doutrinadores, todavia, adotam a mesma classificação (serviços "próprios" e "impróprios"), emprestando-lhe, em contrapartida, outro significado, qual seja, a dicotomia é estabelecida em função da essencialidade ou adequação do serviço como atribuição privativa do Poder Público, cujo desempenho é indispensável para configuração do Estado como entidade política soberana. Tais autores excluem, igualmente, do âmbito do conceito de "serviço público", as atividades privadas ditas "serviços impróprios" pela primeira corrente doutrinária.

14. É o caso, v. g., de Rubens Gomes de Souza ("Ainda a Distinção entre Taxa e Imposto", *in* Cadernos de Direito Tributário, Revista de Direito Público, n.º 21, p. 305), que afirma referindo-se à definição de atividades próprias e impróprias do Estado:

"Quem, a meu ver encontrou a explicação correta foi Villegas. Atividades próprias do Estado são aquelas quanto às quais ele não poderia omitir-se sem perder sua característica essencial de Poder Público: por exemplo, a segurança nacional, a distribuição de justiça, a polícia interna. Todas as demais e, especialmente, o exercício da indústria ou do comércio, com ou sem monopólio, são "impróprias", o que não implica uma conotação crítica mas simplesmente uma dicotomia entre *atividades essenciais e não essenciais* à configuração do Estado como entidade jurídica de direito público dotada de soberania" (grifamos).

15. De idêntico modo, manifesta-se Hely Lopes Meirelles ("Direito Administrativo Brasileiro", Editora Revista dos Tribunais, 5.ª edição atualizada, 1977, p. 298):

"*Serviços próprios do Estado são aqueles que se relacionam intimamente com as atribuições do Poder Público* (segurança, polícia, higiene e saúde públicas etc.) e para a execução dos quais a Administração *usa da sua supremacia sobre os administrados. Por esta razão só devem ser prestados por órgãos ou entidades públicas, sem delegação a particulares.* Tais serviços, por sua *essencialidade*, geralmente são gratuitos ou de baixa remuneração para que fiquem ao alcance de todos os membros da coletividade.

Serviços impróprios do Estado são os que não afetam substancialmente as necessidades da comunidade, mas satisfazem a interesses comuns de seus membros e por isso a Administração os presta remuneradamente, *por seus órgãos, ou entidades descentralizadas* (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações governamentais), ou *delega a sua prestação a concessionários, permissionários ou autorizatários.* Esses serviços, normalmente são rentáveis e podem ser realizados com ou sem privilégio (não confundir com monopólio), mas sempre sob regulamentação e controle do Poder Público competente" (nossos os grifos).

16. Portanto, para estes últimos doutrinadores, serviços públicos "próprios" são os que o Estado deve desempenhar diretamente, sem delegação a terceiros, por se tratar de atribuições típicas, essenciais e privativas do Poder Público e serviços públicos "impróprios", aqueles geralmente de caráter industrial, suscetíveis de delegação a particulares.

17. Julgamos, todavia, que, na exegese da expressão em exame, deve ser abandonada a tentativa de interpretá-la à luz da controvertida distinção doutrinária (ou seja, na acepção restritiva de serviços *essenciais*), tendo em vista que "o conceito de serviços próprios ou impróprios do Estado é uma noção contingente, que varia conforme o sistema político de cada País e, ainda num mesmo País, em função das circunstâncias, econômicas ou outras, vigentes no momento" (R. G. Sousa, ob. cit., p. 304), e que, de resto, também "o conceito de serviço público é variável e flutua ao sabor das necessidades e contingências políticas, econômicas, sociais e culturais de cada comunidade, em cada momento histórico" (H. L. Meirelles, ob. cit., p. 295/96).

18. Sendo assim, a matéria há que ser analisada sob o primado do princípio da legalidade, fundamento da atividade administrativa, de modo a que se resguardem os serviços cuja execução é atribuída em lei à entidade pública, evitando-se opor entraves à atuação e competência estatais, para fins de reconhecimento do direito à isenção de que se trata.

19. Entendemos, destarte, em face do princípio da legalidade, que a expressão "serviços próprios", constante do texto

regulamentar em foco, não foi empregada na acepção restritiva anteriormente referida e sim — em "sentido compreensivo, declarativo, senão expletivo, e jamais restritivo" (vide o Parecer n.º L-138 do Consultor-Geral da República, publicado no Diário Oficial da União de 3 de maio de 1977, p. 171/73 que analisa a expressão "serviços vinculados às suas atividades essenciais ou delas decorrentes", relativamente à imunidade tributária deferida às autarquias) — com o significado de serviços públicos instituídos em lei, prestados diretamente pelas pessoas de direito público interno, a fim de atender seus próprios interesses e satisfazer as necessidades coletivas.

20. Conclui-se, em resumo, que o benefício fiscal em questão contempla, exclusivamente, a energia fornecida aos órgãos e entidades das pessoas de direito público interno, e consumida na execução dos serviços que lhes são afetos, em decorrência de suas atribuições legais e da atividade pública que lhes é inerente.

À consideração superior.
CST/Assessoria, em 28.2.1978
Silvio Sergio Nogueres Lima
Fiscal de Tributos Federais
De acordo.

Publique-se e, a seguir, encaminhem-se cópias às SS.RR.RF., para conhecimento e ciência aos demais órgãos subordinados.

Antonio Augusto de Mesquita Neto
Coordenador