

LICITAÇÕES INTERNACIONAIS E EQUALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: O CASO DAS EMPRESAS PÚBLICAS IMUNES

*INTERNATIONAL PUBLIC PROCUREMENT AND TAX EQUALIZATION: THE CASE OF
IMMUNE STATE-OWNED ENTERPRISES*

Floriano de Azevedo Marques Neto

Professor Titular de Direito Administrativo e docente permanente do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Livre-docente em Direito Administrativo e doutor em direito pela mesma universidade.
E-mail: floriano@manesco.com.br

Marina Fontão Zago

Doutora em Direito do Estado pela Faculdade de Direito da USP. Visiting researcher na Yale Law School. Mestre em Gestão e Políticas Públicas pela EAESP/FGV. Advogada.
E-mail: marfzago@gmail.com

Hendrick Pinheiro

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo. Pesquisador de doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela mesma universidade.
E-mail: hen_drck@usp.br

Recebido em: 29/05/2021
Aprovado em: 11/01/2022

RESUMO: O presente artigo propõe a utilização analógica de regras presentes no ordenamento brasileiro de equalização tributária de propostas nacionais e estrangeiras, em contratações realizadas por empresas públicas imunes. Para isso, explica a forma pela qual a imunidade tributária distorce propostas nacionais e estrangeiras, no âmbito das contratações públicas; apresenta o tratamento conferido pelas leis gerais de licitações (Lei nº 8.666/1993 e Lei nº 14.133/2021), de modo a neutralizar essa distorção; e explica a razão da ausência de previsão equivalente na Lei das Estatais (Lei nº 13.303/2016), que rege as contratações de empresas estatais. A partir desse cenário, explica o que acontece nas contratações realizadas por empresas públicas que gozam, excepcionalmente (em função de decisão judicial) de imunidade recíproca. Conclui, assim, pelo uso das regras de equalização aplicáveis aos entes públicos originalmente imunes – administração direta, autarquia e fundações –, também para as contratações realizadas por empresas públicas que obtiveram a extensão do benefício tributária, de modo a viabilizar a competição em bases equânimes entre atores nacionais e estrangeiros, nesses casos em específico.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Licitação. Licitação internacional. Equidade. Equalização de propostas.

ABSTRACT: This article proposes the analogical application of other Brazilian tax equalization rules of national and foreign proposals in procurements by immune state-owned enterprises. It explains how tax immunity distorts national and foreign proposals in public procurements; presents the rules provided by the general bidding laws (Law No. 8,666 / 1993 and Law No. 14,133 / 2021) in order to neutralize those distortions; and explains the reason there is no equivalent provision in the State-Owned Statute (Law No. 13,303 / 2016), which governs the hiring procedures of state-owned companies. Based on this scenario, the paper explains what happens in the hiring made by public companies that are exceptionally entitled to tax immunity (due to a judicial decision). It concludes, therefore, that the equalization rules applicable to public entities originally immune should also be applied in the hiring procedures carried out by public companies that obtained the tax immunity, in order to make allow competition on an equal basis between national and foreign competitors in these specific cases.

Keywords: Reciprocal immunity. Procurement. International procurement. Equity. Tax equalization.

SUMÁRIO: Introdução; 1. Imunidade tributária e seus impactos nas licitações; 2. Distorções da imunidade e a solução da Lei nº 8.666/1993 (art. 42, § 4º); 3. As deficiências do critério atual e a resposta da nova Lei de Licitações (art. 51); 4. Distorções provocadas pela ausência de previsão de equalização tributária na Lei das Estatais; 4.1 As distorções em caso de imunidade tributária (excepcional) de empresas estatais: a Casa da Moeda do Brasil, um exemplo de iniquidade; 5. Uma proposta de integração para a falta de regra expressa de equalização para as empresas estatais; Conclusão; Referências.

INTRODUÇÃO

O mercado de contratações estatais de bens e serviços representa 12,5% do Produto Interno Bruto (PIB), média calculada no período entre 2006 e 2016 (RIBEIRO; INÁCIO JÚNIOR, 2019). O processo de escolha dos fornecedores (licitação) como princípios basilares, entre outros, a vantajosidade, que busca garantir a seleção da proposta mais benéfica para Administração, e pela isonomia dos participantes, que assegura a igualdade de condições na competição (ZAGO, 2018, p. 62).

Um dos fatores que pode influir nesse processo é o regime tributário aplicável às propostas. No caso das contratações que contam com propostas internacionais, a imunidade recíproca dos entes públicos pode provocar um desequilíbrio na competição entre licitantes nacionais e estrangeiros. Isto porque a imunidade, por razões do nosso sistema tributário, acaba por alcançar (apenas) as importações, não abrangendo os fornecimentos nacionais.

Para minimizar este efeito, tanto a Lei nº 8.666/1993, como a nova lei de licitações (Lei nº 14.133/2021) preveem regras diferentes para equiparar, tributariamente, as propostas nacionais e estrangeiras – a chamada “equalização tributária”.

Essas disposições, contudo, não se aplicam às contratações das empresas estatais, regidas pela Lei nº 13.303/2016 que, por sua vez, não contém dispositivo expresso prevendo a equalização tributária. Nesse contexto, surge a questão: como ficam as empresas estatais que, por alguma decisão judicial, gozam de imunidade recíproca e não sujeitas às regras gerais de licitação aplicáveis à administração direta, autarquias e fundações?

O presente artigo apresenta a forma pela qual acontece o desequilíbrio entre propostas nacionais e estrangeiras provocado nas contratações públicas pela imunidade tributária, o tratamento conferido pelas leis gerais de licitações, e o que acontece em relação a esse ponto nas contratações realizadas por empresas públicas que gozam de imunidade recíproca.

Toma-se por hipótese que o desequilíbrio nas compras públicas de empresas estatais imunes decorre de uma lacuna normativa passível de integração, com a utilização analógica de regras presentes no ordenamento brasileiro, que oferecem uma solução normativa para os sujeitos que originariamente fazem jus à imunidade.

O presente artigo foi estruturado como uma pesquisa qualitativa (GUBA; LINCOLN, 1994), apoiada na análise e discussão dos enunciados normativos, doutrinários e jurisprudenciais que a embasam, de viés pós-positivista (ANDRADE, 2006), de caráter hipotético dedutivo, na qual se busca demonstrar a procedência da hipótese a partir de uma revisão bibliográfica dogmática (ADEODATO, 1998).

1 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NAS LICITAÇÕES

A ideia de imunidade recíproca como limitação ao poder de tributar típica do federalismo surgiu nos Estados Unidos da América do Norte como corolário da isonomia entre as pessoas político-constitucionais (BARRETO; BARRETO, 2001, p. 59). Para assegurar soberania e independência das autoridades locais em relação à “autoridade geral” no seu círculo de atuação (MADSON, 1840, p. 99), a Suprema Corte Americana reconheceu, no caso *McCulloch vs. Maryland* (1819), que o princípio federativo assegurava que o exercício do poder tributário não poderia tolher a autonomia dos entes federados (SCHOUERI, 2019, p. 450).

Essa ideia foi reproduzida pelo Brasil: aqui, entes públicos gozam de imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988 - CF). Como averbou Alcides Jorge Costa, esta garantia indica que houve “uma evidente repugnância em conferir a um governo o poder de controlar as medidas constitucionais de outro, o qual, com respeito a estas medidas, é declarado superior ao que exerce o controle, são proposições que não podem ser negadas” (COSTA, 1987-1988, p. 1741).

A imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar de natureza subjetiva, ou seja, “persegue os sujeitos imunes” (HARET, 2014, p. 79). Isso faz com que as receitas provenientes de atividade, renda ou patrimônio dos entes públicos estejam a salvo do exercício do poder de tributar por meio de impostos dos demais entes federativos. Assim, por exemplo, a União (e suas autarquias e fundações), em suas atividades, não pode ser tributada por impostos estaduais e municipais.

A imunidade tributária recíproca, contudo, gera efeito bastante diverso no âmbito das licitações públicas, a depender se estamos diante de um licitante nacional ou estrangeiro, tendo em vista especificidades do sistema tributário brasileiro.

De modo simplificado, quando se importa um equipamento ou insumo estrangeiro, quem arca com os impostos nacionais que incidem sobre essa operação é o comprador (importador) – posto ser esse que está conectado territorialmente com o país para fins de pagamento de tributos (art. 22, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN) (BRASIL, 1966). Se, contudo, há compra de insumo brasileiro, como regra, o contribuinte de direito dos tributos será o próprio vendedor – que, por sua vez, transfere esse custo para o preço final do produto nos tributos indiretos (art. 166 do CTN) (BRASIL, 2012).

Esta diferença se dá, pois, nas contratações nacionais, as entidades públicas imunes não são contribuintes de direito, elas apenas suportam o ônus econômico da tributação, ou seja, figuram apenas como contribuintes de fato que apenas arcam “com o peso da exação, pois aquilo que desembolsa não é tributo, na lídima expressão de seu perfil jurídico” (CARVALHO, 2018, p. 209), não havendo que se falar em imunidade.

Como a imunidade recíproca é subjetiva, ela atinge apenas impostos nos quais o ente público é o contribuinte de direito, afetando apenas as operações em que ele é colocado na posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária (art. 22, inciso I, do CTN). Por outro lado, a condição de imune não desonera as operações internas, nas quais a entidade pública apenas suporta

a repercussão econômica da tributação incidente sobre o alienante, ou seja, ocupa a posição de contribuinte de fato.

Já nas importações, o importador é sujeito passivo dos tributos incidentes sobre os bens e serviços importados. A entidade pública importadora é colocada na posição de contribuinte, por ostentar o elemento de conexão que autoriza o Estado brasileiro a tributar a operação (BRITTO, 2014, p. 148). Como a entidade pública é o contribuinte dos impostos incidentes nas importações, a imunidade recíproca incide sobre a operação, gerando efeitos de desoneração tributária.

Essa mesma lógica referente ao pagamento de tributos é aplicada nas contratações realizadas pelos entes públicos – seja diretamente, seja por meio de prévia licitação –, com a peculiaridade da incidência da imunidade tributária.

Quando o ente público adquire um insumo ou serviço do exterior, ele é considerado o importador e, nessa condição, contribuinte, sendo então que, por força da imunidade recíproca, não sofre a incidência dos impostos que incidiriam sobre o bem ou serviço.

Já quando o ente público adquire o mesmo insumo em âmbito nacional, como regra, o contribuinte dos tributos relacionados ao insumo é o fornecedor nacional – que não goza de imunidade tributária. A imunidade recíproca, vimos, é subjetiva – isto é, incide em função sobre a pessoa (o ente público, no caso), e não sobre as operações.

Assim, uma mesma operação – fornecimento de determinado insumo ou serviço por um ente público – terá efeitos tributários bastante diferentes, a depender se o fornecedor é nacional ou estrangeiro.

E isso, é claro, gera diferença bastante significativa para o preço final do produto, conforme se trate de um produto nacional ou estrangeiro – ainda mais quando consideramos a alta carga tributária existente no país.

Tal consequência é determinante no âmbito das licitações públicas, a ponto de poder inviabilizar a efetiva competição entre proposta nacionais e internacionais, em vista dos aspectos relacionados à imunidade tributária de entes públicos.

2 DISTORÇÕES DA IMUNIDADE: A SOLUÇÃO DA LEI Nº 8.666/1993 (ART. 42, § 4º)

Como visto, em razão da imunidade tributária gozada pelos entes públicos, no caso de licitação internacional para aquisição de equipamentos ou insumos, a proposta nacional terá que considerar no valor ofertado todos os custos tributários nacionais, enquanto a proposta estrangeira não arcará com esses tributos e, portanto, apresentará um valor bastante inferior apenas por conta dessa diferença de tratamento tributário.

Isso gera uma discrepância significativa de valor entre essas propostas, apenas e tão-somente em função do tratamento tributário decorrente da imunidade tributária aplicável ao ente público. Quer dizer, o valor bem mais competitivo das propostas estrangeiras não é consequência de uma maior eficiência produtiva dessas empresas em comparação às empresas nacionais. A diferença decorrerá, exclusivamente, de uma série de peculiaridades do nosso sistema tributário – especialmente, a imunidade tributária para entes públicos, e seus impactos diferenciados diante de aquisições de insumos nacionais *versus* importadas.

Em grande parte visando a neutralizar esse impacto diferenciado da imunidade tributária entre propostas nacionais e estrangeiras, o art. 42, § 4º, Lei nº 8.666/1993, determina o que se chama de equalização tributária das propostas nacionais e estrangeiras, buscando preservar a competição e isonomia em licitações internacionais:

Art. 42. Nas concorrências de âmbito internacional, o edital deverá ajustar-se às diretrizes da política monetária e do comércio exterior e atender às exigências dos órgãos competentes.
[...]

§ 4º Para fins de julgamento da licitação, as propostas apresentadas por licitantes estrangeiros serão acrescidas dos gravames consequentes dos mesmos tributos que oneram exclusivamente os licitantes brasileiros quanto à operação final de venda (BRASIL, 1993).

O dispositivo direciona-se para as licitações internacionais, em que pode haver a participação de proponentes estrangeiras e nacionais. A determinação é clara: as propostas estrangeiras devem ser agravadas com os mesmos tributos arcados pelas propostas nacionais. Mas por que o legislador determinou uma sobrecarga tributária sobre as propostas estrangeiras?

O objetivo foi, justamente, equalizar diferenças que não são inerentes aos aspectos de eficiência produtiva ou comercial para, aí sim, comparar adequadamente as propostas. Busca-se recalibrar propostas que partem de premissas diferentes – no caso, de cargas tributárias diferentes – para, aí sim, julgar qual é a proposta mais vantajosa. Esse mecanismo é particularmente relevante por conta de significativas diferenças tributárias entre produtos e serviços nacionais e importados – como no caso da imunidade tributária recíproca de entes públicos, que impacta significativamente as importações.

Importante observar que há outras distorções tributárias entre propostas nacionais e estrangeiras, que decorrem não apenas da imunidade recíproca, mas sim do sistema tributário em geral. O art. 42, § 4º, determina a equalização das diferenças tributárias entre propostas nacionais e estrangeiras – incluindo, mas não se limitando, as diferenças que decorrem da imunidade tributária.

A disposição determina que as propostas internacionais serão acrescidas, para fins de comparação, dos mesmos tributos que oneram os licitantes nacionais. Trata-se, é claro, de um mecanismo fictício, no qual, para fins de comparação e julgamento, há uma equiparação tributária entre as propostas nacionais e internacionais, o que é feito por meio de um acréscimo (virtual, fictício, no âmbito do julgamento das propostas) de tributos. O acréscimo é o método de neutralizar o efeito da imunidade, que acaba por desonerar as importações realizadas diretamente por entidades públicas imunes (contribuintes). Com o acréscimo dos tributos que incidiriam não fosse a imunidade desses entes públicos, nas propostas estrangeiras, garante-se a igualdade de situação tributária entre propostas nacionais e estrangeiras, que passam a concorrer sobre premissas equânimes.

O julgamento da maior vantajosidade das propostas deve partir das mesmas premissas de custos. Em caso de significativas diferenças de formação de preço – que não advêm da eficiência produtiva ou comercial mas, sim, de uma configuração jurídico-tributária –, essas diferenças devem ser equalizadas, para que a efetiva competição entre propostas nacionais e estrangeiras possa ocorrer. No caso, equalizados os parâmetros tributários, poder-se-á, então, comparar qual a proposta é a mais vantajosa para a administração. Vencerá aquela que, de fato, apresentar o melhor custo-benefício decorrente do processo produtivo da empresa.

É importante ter em mente que, quando se fala em “equalizar” e, mais especificamente, “agravar” as propostas estrangeiras, isso é feito para fins de julgamento das propostas. O ente licitante não pagará a mais esses tributos, caso a proposta estrangeira venha a ser a vencedora e eles não sejam, de fato, devidos. Haverá, apenas, a inclusão dessa carga tributária no momento de análise das propostas estrangeiras, de modo que o julgamento leve em consideração propostas equalizadas – isto é, que partem de uma mesma carga tributária. Feita a equiparação tributária, ocorrerá, então, o julgamento das propostas, que levará em conta os aspectos comerciais do fornecimento do produto pelas empresas proponentes nacionais e estrangeiras (sem desequilíbrios gerados pelo aspecto tributário).

A equalização tributária visa a permitir, pois, a plena e efetiva competição entre as proponentes nacionais e estrangeiras. Ela corrige uma distorção competitiva gerada por aspectos tributários e, com isso, viabiliza que propostas nacionais e estrangeiras sejam equiparáveis,

vencendo aquela que apresentar a melhor proposta, assim considerada a proposta que detém aspectos comerciais mais eficientes e competitivos.

O objetivo da equalização tributária não é trazer vantagem competitiva para a empresa nacional. Busca-se, ao contrário, equalizar distorções que decorrem do sistema tributário nacional e, com isso, permitir uma efetiva competição entre nacionais e estrangeiros.

3 AS DEFICIÊNCIAS DO CRITÉRIO ATUAL E RESPOSTA DA NOVA LEI DE LICITAÇÕES (ART. 51)

O critério da Lei nº 8.666/1993 para a equalização das propostas consiste em acrescentar às propostas dos licitantes estrangeiros tributos equivalentes àqueles que incidiram nas propostas nacionais. Porém, esse critério é de difícil operação e dever aplicado com cautela, unicamente quando sua utilização garantir a igualdade entre empresas brasileiras e estrangeiras (PEREIRA, 2013, p. 85).

A forma como as propostas estrangeiras deverão ser oneradas não é simples de ser definida – dificuldade de decorre, muito, da complexidade do próprio sistema tributário brasileiro –, e pode gerar contestações (e, mesmo, novas distorções). De fato, há bastante discussão sobre quando utilizar – e de que forma utilizar – o mecanismo da equalização tributária, como se pode depreender, exemplificativamente, da análise dos Acórdão 2.238/2013 – Plenário e Acórdão 1.866/2015 – Plenário, do Tribunal de Contas da União (TCU).¹

Para além da dificuldade em saber quando e como aplicar a nova regra, o mecanismo de “adicionar” os tributos nacionais para garantir a equidade dos participantes leva ao questionamento: qual é a carga efetivamente aplicável aos tributos nacionais? A título exemplificativo, no território nacional vigem diferentes regimes tributários. Por exemplo, a carga tributária incidente sobre licitantes nacionais enquadrados no regime do Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006) (BRASIL, 2006) pode ser menor do que a carga aplicável a contribuintes no regime regular e, nesse contexto, como definir qual valor será adicionado às propostas internacionais?

Esta discussão passa pela difícil tarefa de definir o que seria o “sistema tributário de referência” (MELLO, 2016), para então estabelecer o que precisa ser “adicionado” às propostas estrangeiras, mais um fator complicador da aplicação do critério da Lei nº 8.666/1993.

A Nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021) também reconhece a necessidade de equalizar tributariamente as propostas de licitantes nacionais e estrangeiros, com vistas a neutralizar efeitos como o da imunidade recíproca. Contudo, o novo critério estabelecido pelo art. 51, § 4º é diferente do anterior:

¹ No Acórdão 2.238/2013 – Plenário, o TCU julgou que a Eletrobrás deveria ter utilizado a regra o art. 42, § 4º, da Lei nº 8.666/1993, mesmo em processo de compra que obedecia as condições previstas em acordos, protocolos, convenções ou tratados internacionais aprovados pelo Congresso Nacional, como é o caso de aquisições financiadas pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (BIRD). No caso em questão, se entendeu que os critérios do edital não eram suficientes para garantir a igualdade de competição entre empresas nacionais e estrangeiras. Com base nesse precedente, o Ministério da Fazenda formulou consulta ao mesmo TCU, cuja resposta foi plasmada no Acórdão nº 1.866/2015 – Plenário, em que questionou se os processos de compra regulados regras de organismos internacionais sempre devem conter regra de equalização tributária. A resposta foi negativa. A utilização da regra pode ser dispensável quando houver previsão de outras regras para garantir a igualdade entre propostas nacionais e estrangeiras. Ao analisar o caso, o TCU verificou que as regras de contratação aplicáveis ao caso (Banco Interamericano de Desenvolvimento – BIRD) já neutralizavam a diferença de regime tributário entre propostas nacionais e internacionais. Como havia equidade, dispensável a aplicação do critério do o art. 42, § 4º, da Lei nº 8.666/1993.

Subseção V Das Licitações Internacionais

Art. 51. Nas licitações de âmbito internacional, o edital deverá ajustar-se às diretrizes da política monetária e do comércio exterior e atender às exigências dos órgãos competentes.

[...]

§ 4º Os gravames incidentes sobre os preços constarão do edital e serão definidos a partir de estimativas ou médias dos tributos (BRASIL, 2021).

O novo critério do art. 51, § 4º, da Lei nº 14.133/2021 tem a vantagem de presumir para todos os licitantes uma estimativa média de tributos. Viabiliza, assim, a equalização entre propostas nacionais e internacionais, mas também permite maior igualdade na competição entre propostas nacionais sujeitas a regimes tributários diferentes.

Na prática, ele neutraliza a discussão sobre o regime tributário aplicável no momento do julgamento das propostas, na medida que equipara, tributariamente, todas as propostas, que passam a considerar como premissa um mesmo conjunto de tributos de referência. É como se estabelecesse como regra geral que a contratação será realizada pela melhor proposta de preço apurado a partir de bases tributárias iguais. Assim, para fins de julgamento (quer dizer, novamente, de forma fictícia), a Lei determina que o edital deverá prever, para cada caso concreto, a definição de um rol de encargos tributários de referência, a que todas as propostas – nacionais e estrangeiras – estarão vinculadas. Partindo, todas, de premissas tributárias equivalentes, neutraliza-se esse fator da composição dos custos das propostas, que passam a representar um custo relacionado a seu custo produtivo. Em outras palavras, neutralizados os aspectos tributários, as diferenças de valor entre as propostas nacionais e estrangeiras representarão, efetivamente, diferenças de eficiência produtiva da cada proponente, podendo então o julgamento ocorrer de forma isonômica, com a seleção da proposta mais vantajosa.

No que tange aos efeitos em relação a entidades imunes, a equalização garante que o benefício tributário seja neutralizado na avaliação da vantajosidade das propostas. No novo modelo, a estimativa média de impostos garante que a competição seja feita apenas pelo melhor preço. A administração considera que pagará aquela parcela de tributos presumido nos casos dos licitantes nacionais ou estrangeiros, então pouco importará se os licitantes nacionais têm acesso a benefícios específicos ou se a compra estrangeira será beneficiada com a imunidade.

A nova regra de equalização, assim como a anterior, evita que a imunidade recíproca seja utilizada em desfavor do competidor nacional, ainda que, em alguns casos, isso represente um custo maior de aquisição. Caso o preço com a tributação equalizada do concorrente nacional seja melhor, a administração arcará com o custo econômico derivado da impossibilidade de extensão dos efeitos da imunidade para os impostos indiretos. Se, pelo contrário, a proposta internacional for menor, o benefício da imunidade tornará a aquisição ainda mais barata vantajosa.

Dessa forma, tanto o critério novo quanto o antigo critério buscam neutralizar efeitos da diferença entre regimes tributários aplicáveis a propostas nacionais e estrangeiras, e têm a potencialidade de reduzir conflitos derivados da imunidade recíproca para a administração direta, autarquias e fundações. No entanto, o mecanismo de equalização previsto pela nova Lei tende a simplificar a neutralização tributária e, com isso, reduzir o potencial de discussões e conflitos do procedimento de equalização tributária.

4 DISTORÇÕES PROVOCADAS PELA AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE EQUALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEI DAS ESTATAIS

Importante destacar que a nem a Lei nº 8.666/1993, nem a Lei nº 14.133/2021, se aplicam às contratações das empresas estatais (BRASIL, 2021). Estas são regidas pela Lei nº 13.303/2016 (a chamada “Lei das Estatais”), que não contém dispositivo semelhante ao art. 42, § 4º, da Lei nº

8.666/1993 ou ao art. 51, § 4º, Lei nº 14.133/2021. E a razão disso é muito simples: as empresas estatais não gozam, em regra, de imunidade tributária.

Sendo pessoas jurídicas de direito privado, as empresas estatais devem se submeter às mesmas obrigações das demais empresas privadas, inclusive em relação às obrigações tributárias. É o que dispõe o art. 173, § 1º, II, da CF, que determina que a lei que regular o regime jurídico das empresas estatais deverá prever “a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários” (BRASIL, 1988). O objetivo é permitir que as empresas estatais atuem em condições de igualdade com as demais empresas, sem fazer jus a privilégios (ou amarras) que distorcem a competição no e pelo mercado.

Uma vez que as empresas estatais não gozam de imunidade, distorções tributárias entre propostas nacionais e estrangeiras em licitações realizadas por esses entes podem até existir, mas certamente serão situações específicas e muito pontuais. Em outras palavras, a distorção entre propostas nacionais e estrangeiras que é gerada em razão de imunidade recíproca, uma vez que presente – em regra – apenas em relação a entes públicos, não existiria (ou, melhor, não deveria existir) nas contratações de empresas estatais.

Em regra, portanto, não existe diferença tributária significativa entre propostas nacionais e estrangeiras para uma empresa estatal que licite a aquisição de insumos. Em ambos os casos, os tributos serão devidos – posto que inexistente imunidade tributária subjetiva aplicável à empresa estatal –, sendo que os preços ofertados tanto pela empresa nacional, como pela empresa estrangeira, irão considerar esses custos.

Diante disso, não faria sentido uma previsão na Lei das Estatais espelhando o art. 42, § 4º, da Lei nº 8.666/1993, ou o art. 51, § 4º, Lei nº 14.133/2021, já que estas disposições levam em conta a licitação no contexto do regime tributário típico dos entes públicos: a imunidade tributária e as distorções que ela enseja entre propostas nacionais e estrangeiras. Da mesma forma, a Lei das Estatais leva em conta a licitação no contexto tributário típico das empresas estatais, no qual inexistente, como regra, imunidade tributária e, pois, distorções significativas e corriqueiras entre propostas nacionais e estrangeiras.

4.1 As distorções em caso de imunidade tributária (excepcional) de empresas estatais: a Casa da Moeda do Brasil, um exemplo de iniquidade

De um lado, temos que a legislação geral de licitações e contratos buscam equalizar a competição entre propostas nacionais e internacionais nas licitações realizadas pela administração direta, autarquias e fundações.

De outro, temos que essa legislação não é aplicável às empresas estatais, que são reguladas pela Lei nº 13.303/2016, que não contém – devidamente – disposição expressa prevendo a equalização tributária.

Nesse contexto, contudo, existem algumas situações específicas – e excepcionais – de empresas públicas que foram beneficiadas pela extensão da imunidade recíproca pelo STF.

Considerando a ausência de capacidade contributiva decorrente da aplicação do produto da atividade na realização de finalidades típicas estatais, o Supremo Tribunal Federal estendeu, em casos concretos e específicos, o efeito da imunidade recíproca também algumas empresas públicas, consideradas pelo Tribunal como prestadoras de serviço público (HORVATH, PINHEIRO, 2019). Entre as empresas públicas prestadoras de serviços públicos beneficiadas com a extensão, é possível citar os Empresa de Correios e Telégrafos – ETC (BRASIL, 2015), a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO (BRASIL, 2011) e a Casa da Moeda do Brasil – CMB (BRASIL, 2014).

Ressalte-se que não é toda empresa estatal prestadora de serviços públicos que poderá se valer dos benefícios da imunidade recíproca. Em julgamento recente, a Corte Constitucional negou

o benefício à Sabesp, sociedade de economia mista do Estado de São Paulo, que tem participação acionária negociada em bolsa de valores, sob o argumento que parte das receitas da entidade não era aplicada nas finalidades públicas, convertendo-se em lucro de acionistas privados (BRASIL, 2020). Este julgado é paradigmático para demonstrar que a imunidade recíproca visa a evitar que a atuação de determinado ente tributante retire recursos diretamente destinados ao financiamento de finalidades públicas perseguidas por outro ente, o que não se identifica nas empresas estatais com participação privada.

Esse é o exemplo da Casa da Moeda do Brasil (“CMB”), empresa pública estatal, dotada de personalidade jurídica privada. Apesar de sua submissão ao regime jurídico privado, ela goza de imunidade tributária na importação de insumos e equipamentos, em função de decisão do STF.

No âmbito da Ação Civil Originária nº 2.179, o STF determinou a imunidade tributária da Casa da Moeda do Brasil especificamente em relação à importação de uma série de equipamentos que seriam utilizados para fabricar papel-moeda e documentos oficiais:

EMENTA: [...] A Casa da Moeda do Brasil (CMB), que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviço público constitucionalmente outorgado à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso VII, da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito do princípio da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, “a”), do poder de tributar deferido aos entes políticos em geral. Precedentes (BRASIL, 2016).

O STF reconheceu o direito à imunidade tributária dessa empresa pública em razão da peculiaridade das atividades que lhe foram cometidas. Essa imunidade alcança, especificamente, as importações de máquinas e insumos destinados exclusivamente à prestação do serviço público de fabricação de papel moeda, moeda metálica e os destinados à impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal.

O próprio texto da decisão já deixa bastante claro que a imunidade alcança somente as importações dos insumos e equipamentos intrinsecamente relacionados ao serviço público desempenhado pela empresa. Contudo, o efeito “imunizante” dessa decisão não atinge as aquisições internas, até porque, nesses casos, a entidade que goza de imunidade subjetiva, como regra, não é contribuinte dos impostos incidentes sobre a operação (embora ela suporte sua repercussão econômica).

O reconhecimento dos efeitos da imunidade recíproca sobre as importações de insumos da Casa da Moeda não é automaticamente extensível às operações internas, tanto pelos limites objetivos do precedente supramencionado (pedido), quanto em razão da própria estrutura do ordenamento tributário brasileiro.

A decisão traz, portanto, impacto concorrencial intransponível para as licitantes brasileiras, no âmbito de licitações internacionais que sejam promovidas pela Casa da Moeda do Brasil para a aquisição de insumos e equipamentos. No cenário ensejado pela decisão do STF, as propostas estrangeiras não incorporarão os custos dos tributos nacionais (posto que tal aquisição se enquadra na imunidade tributária conferida pela decisão do STF), enquanto as propostas nacionais terão que arcar com os custos tributários que, obviamente, estarão embutidos no preço final a ser ofertado na licitação.

Veja-se que não se trata de diferença decorrente de uma eficiência produtiva ou comercial das licitantes. Há, sim, diferenciação tributária que decorre de um entendimento judicial específico – e que traz uma desequilíbrio “artificial” entre propostas nacionais e estrangeiras.

No caso, portanto, fica claro que deveria haver alguma medida para permitir que licitantes nacionais e estrangeiras concorram em condições de igualdade, sob pena de inviabilização total de participação de empresas brasileiras nas licitações da Casa da Moeda do Brasil.

A ausência de um critério na Lei das Estatais para equalização tributária de propostas nas licitações internacionais, ainda que justificável lógica e estruturalmente, provoca desequilíbrio nas hipóteses em que empresas públicas, como a CMB, conseguem extensão dos efeitos da imunidade recíproca por prestarem serviços públicos.

Deixando de lado as críticas que possam ser endereçadas a esta interpretação extensiva da regra do art. 150, inciso IV, § 2º, da CF, é possível identificar uma lacuna no ordenamento brasileiro, que carece de uma regra para equalizar o desequilíbrio provocado na competição entre propostas nacionais e estrangeiras no processo de compra de empresas estatais imunes.

5 UMA PROPOSTA DE INTEGRAÇÃO PARA A FALTA DE REGRA EXPRESSA DE EQUALIZAÇÃO PARA AS EMPRESAS ESTATAIS

A afronta à isonomia e competição gerada em razão da incidência das consequências da imunidade tributária apenas para as proponentes estrangeiras deve ser solucionada por meio da equalização tributária, que permite a recalibragem das condições das propostas, tornando-as efetivamente comparáveis.

Sem a equalização, temos um cenário no qual as propostas brasileiras e estrangeiras partem de patamares diferentes, sendo inviável a comparação justa e objetiva entre elas. A partir da equalização tributária, permite-se o realinhamento do ponto de partida das propostas, que passam a ser avaliadas em condições tributárias mais equânimes, com o julgamento das condições econômicas efetivamente inerentes às propostas econômicas de cada proponente.

É preciso ser transparente: a equalização é um mecanismo tão legítimo como necessário para corrigir as distorções causadas por um desenho tributário bastante excepcional, como a extensão da imunidade recíproca a empresas públicas prestadoras de serviços públicos por decisão judicial.

A ausência de um dispositivo expresso que preveja a equalização tributária entre propostas nacionais e estrangeiras na Lei das Estatais não significa vedação implícita ou afastamento voluntário desse mecanismo para as empresas estatais. Significa, simplesmente, que o legislador entendeu que um dispositivo nesse sentido seria inútil e desprovido de eficácia, posto que traria uma solução para um problema que não se visualizava para as licitações das empresas estatais.

Tal como ocorre com os demais entes públicos, as empresas públicas imunes devem aplicar regras de equalização tributária entre as propostas nacionais e estrangeiras, permitindo o julgamento em bases equânimes. O dever de equalização é consequência de um benefício – um inegável benefício, frente às demais empresas, inclusive estatais – que a empresa pública goza por ter sido (excepcionalmente) equiparada, para fins de imunidade tributária, aos entes públicos. Assim, do mesmo modo que os entes públicos têm que corrigir eventuais distorções geradas pela imunidade tributária em suas licitações, também empresas públicas imunes têm essa obrigação, na medida e porquanto façam jus ao benefício da imunidade tributária típica dos entes públicos.

Uma lacuna normativa pode ser definida com uma situação para a qual falta uma norma – enunciado linguístico – que relaciona um caso concreto a uma solução normativa (CHIASSONI, 2019, p. 301). Nesse caso, está-se diante de verdadeira lacuna normativa, já que o diploma aplicável (Lei das Estatais) não prevê norma específica de equalização tributária das propostas em licitações internacionais, e não há espaço para aplicação subsidiária da Lei nº 8.666/1993 ou da Lei nº 14.133/2021, pelas razões já mencionadas.

Diante de uma lacuna, cabe ao intérprete resolvê-la, integrando o ordenamento jurídico (GUASTINI, 2014, p. 202) para garantir a tutela de princípios como a isonomia de competição. Diante disso, propomos que, nos casos excepcionais de empresas estatais que gozam de imunidade tributária, seja aplicada a regra de equalização tributária já prevista no ordenamento (embora para situações não originalmente abarcadas por essas regras).

Por um lado, é certo que as empresas estatais têm um regime de licitações e contratos próprio, atento às especificidades de sua função empresarial. Contudo, considerando que, para os fins específicos da imunidade tributária recíproca, algumas empresas públicas foram equiparadas aos entes da administração direta, autarquias e fundações, as regras de equalização tributária propostas pelo próprio ordenamento para regular a atuação destes podem ser invocadas analogicamente para regular a situação lacunosa em que estão situadas aquelas.

Não se pretende defender, com isso, a aplicação subsidiária da Lei nº 8.666/1993 ou a Lei nº 14.133/2021 para as contratações de empresas estatais, mas sim defender a necessidade de garantir a isonomia na competição, por meio da integração de regra que garanta a equalização das propostas.

O objetivo da equalização tributária não é dar preferência às licitantes brasileiras, mas sim criar mecanismo para equilibrar a questão tributária e, com isso, permitir que as propostas sejam comparadas em relação ao seu custo-benefício produtivo e comercial – sem que questões externas de incidência (e não incidência) tributária interfiram nessa decisão. Haverá competição, e ela será plena: após equilibradas as propostas sob o aspecto tributário, vencerá aquela que oferecer, efetivamente, as condições mais vantajosas nos termos a serem definidos pelo edital.

A vantajosidade não pode ser perseguida com total afastamento da isonomia e competição, causando a exclusão das empresas brasileiras do certame. Isonomia e competição são valores igualmente perseguidos pelas licitações de empresas estatais (art. 32). Ainda que as estatais tenham peculiaridades em razão da função empresarial por eles exercida – que devem estar devidamente refletidas num regime jurídico de licitações e contratos próprio –, essas peculiaridades não afastam um regime mínimo público, que decorre de seu pertencimento à estrutura estatal, e que impõe a observância da isonomia e da ampla competição.

Mais do que dever inafastável de observância à isonomia e competição, a equalização tributária permite, justamente, harmonizar a busca pela maior vantajosidade, de um lado, com a observância da isonomia e competição. De início, recalibram-se as propostas, que foram desequiparadas por conta de uma decisão judicial que estende empresas estatais um benefício exclusivo dos entes públicos. Após trazer as propostas nacionais e estrangeiras para o mesmo patamar tributário – neutralizando eventuais desigualdades existentes em função desse aspecto tributário –, haverá, então, a competição (equânime e efetiva) entre as propostas, vencendo aquela que apresentar a melhor vantajosidade, nos termos a serem definidos pelo edital.

Aqui, interessante lembrar que a licitação dos entes públicos também busca a maior vantajosidade das propostas e, ainda assim, tem previsão expressa de equalização tributária entre propostas nacionais e estrangeiras. E isso porque, ao lado da busca da vantajosidade, também existe a garantia da isonomia e ampla competição – além do desenvolvimento nacional sustentável –, exatamente como ocorre com as licitações nas empresas estatais, conforme o regime balizado pela Constituição Federal e trazido pela Lei das Estatais.

CONCLUSÃO

A necessidade de uma regra de equalização tributária para propostas nacionais e estrangeiras nas contratações governamentais deriva, em grande medida – embora não exclusivamente – das características e dos efeitos da imunidade recíproca dos entes tributantes no Brasil. Dito de outra forma, a regra que corrige a eventual iniquidade concorrencial entre agentes nacionais e estrangeiros visa a corrigir, entre algumas outras distorções tributárias, as consequências da imunidade.

Nesse sentido, tanto a antiga (mas ainda vigente) leis de licitações (Lei nº 8.666/1993), como a nova lei (Lei nº 14.133/2021) previram expressamente o mecanismo de equalização tributária entre as propostas nacionais e estrangeiras, de modo a neutralizar os impactos dos tributos

– e das imunidades – sobre as propostas e, com isso, permitir que as propostas sejam comparadas a partir das mesmas premissas tributárias.

Essa mesma regra não foi expressamente prevista na lei que regula as contratações das empresas estatais (Lei nº 13.303/2016) – o que é lógico e racional, posto que as empresas estatais deveriam estar submetidas ao regime jurídico próprio das empresas privadas e, portanto, não gozam de imunidade tributária. Em outros termos, ainda que possa haver outras distorções pontuais, não haveria a grande dissonância entre proposta nacional e estrangeira decorrente dos efeitos da imunidade tributária.

Nesse sentido, a extensão dos efeitos da imunidade recíproca a algumas empresas públicas prestadoras de serviço público por decisão judicial reclama a integração da lacuna identificada no arcabouço da Lei das Estatais, cuja estrutura não considera – nem deveria considerar – originalmente tais efeitos tributários.

Este trabalho propõe a utilização analógica das regras de equalização aplicáveis aos entes públicos originalmente imunes – administração direta, autarquia e fundações – para contratações realizadas por empresas públicas que obtiveram a extensão do benefício. Apenas com a eliminação desta lacuna – e consequente equalização das propostas – seria possível viabilizar a competição entre atores nacionais e estrangeiros, nesses casos em específico.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. Bases para uma metodologia da pesquisa em direito. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**, v. 4, p. 171-187, 1998. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/661>. Acesso em: 06 abr. 2020.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. Ed., São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 23 mar. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em 23 mar. 2021.

BRASIL. **Lei n. 13.303, de 30 de junho de 2019**. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13303.htm. Acesso em 23 de março de 2021.

BRASIL. **Lei n. 14.133, de 1 de abril de 2021**. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/L14133.htm. Acesso 29 mai. 2021.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 07 abr. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18666cons.htm. Acesso em 23 de março de 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1299303**, Tema Repetitivo 537. Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, Brasília, Julg. 08 ago. 2012, pub. DJe 14 ago. 2012. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=1299303&b=ACOR&p=false&l=10&i=88&operador=e&tipo_visualizacao=RESUMO. Acesso em 07 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário com repercussão geral n. 638.315**. Rel. Min. Presidente, Brasília, DJe n. 167, pub. 31 jun. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Especial n. 610.517**. Rel. Min. Celso de Melo, Brasília, DJe n. 120, pub. 23 jun. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Tutela Antecipada em Ação Cível Ordinária n. 2.179**, Rel. Celso de Mello. Brasília, DJe n. 044, pub. 09 mar. 2016. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur341723/false>. Acesso em 23 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 441.280**. DJe n. 50, pub. 16 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 600.867**. Rel. Min. Luz Fux, Brasília, DJe n. 239, pub. 30 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 627.051**, Rel. Min. Dias Tófoli, Brasília, DJe n. 28, pub. 11 fev. 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão n. 1.866/2015 - Plenário**, Rel. José Mucio Monteiro, julg. 29 jul. 2015. Disponível em: https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A1866%2520ANOACORDAO%253A2015/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520. Acesso em 23 mar. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **Acórdão n. 2.238/2013 – Plenário**, Rel. José Jorge, julg. 21 ago. 2013. Disponível em https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO%253A2238%2520ANOACORDAO%253A2013%2520COLEGIADO%253A%2522Plen%25C3%25A1rio%2522/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520. Acesso em 24 mar. 2021.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O Lugar e o Tributo**. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. Ed., São Paulo: Saraiva, 2018.

CHIASSONI, Pierluigi. **Técnica da interpretação jurídica**. São Paulo: RT, 2019.

COSTA, Alcides Jorge. Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro. **Direito Tributário Atual**, vols. 7/8, São Paulo, Resenha Tributária, 1987-1988, pp. 1733-1768.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Centro de estudios políticos y constitucionales: Madrid, 2014.

GUBA, Egon G.; LINCOLN, Yvonna S.. Competing paradigms in qualitative research. In DENZIN, N. K.; LINCOLN, Y. S.. **Handbook of Qualitative Research**, Thousand Oaks, CA: Sage, 1994.

HARET, Florence. O supremo e a imunidade recíproca: como o STF tem se posicionado na interpretação de regras constitucionais que disciplinam a imunidade recíproca. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu**, São Paulo, n. 1, v. 1, p. 71-86, 2014.

HORVATH, Estevão; PINHEIRO, Hendrick. Imunidade recíproca e os serviços públicos na visão do Supremo Tribunal Federal. FRATTARI, Rafeael; LOBATO, Valter. (Orgs.). **30 Anos da Constituição Federal de 1988**. 1ed. Belo Horizonte: Arraes, 2019, v. 1, p. 201-216.

MADISON, James. Conformidade do plano proposto com os princípios republicanos. Exame de huma bjeção. HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. **O Federalista**, Tomo Segundo. Rio de Janeiro: Typ. Imp. E Const. de J Villeneuve e Comp., 1840.

MELLO, Henrique. Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 18, n. 99, p. 137-150, set./out. 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

PEREIRA, Luiz Henrique de Castro. **Licitações Internacionais e a Lei n. 8.666/93**. São Paulo: All Print Editora, 2013.

RIBEIRO, Cássio Garcia; INÁCIO JÚNIOR, Edmundo. **O mercado de compras governamentais brasileiro (2006-2017): mensuração e análise**. Texto para discussão. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: Ipea, 2019. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9315/1/td_2476.pdf. Acesso em 23 mar. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. Ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

ZAGO, Marina. **Poder de compra estatal como instrumento de políticas públicas?** Brasília: ENAP, 2018.