

**FACULDADES INTEGRADAS DE ARACRUZ
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

RAYEVERTON RAMPINELI APRIGIO

**A INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE IMÓVEL PÚBLICO OCUPADO POR
PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO**

ARACRUZ

2019

RAYEVERTON RAMPINELI APRIGIO

**A INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE IMÓVEL PÚBLICO OCUPADO POR
PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito das Faculdades Integradas de Aracruz, como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Wellington Borghi

ARACRUZ

2019

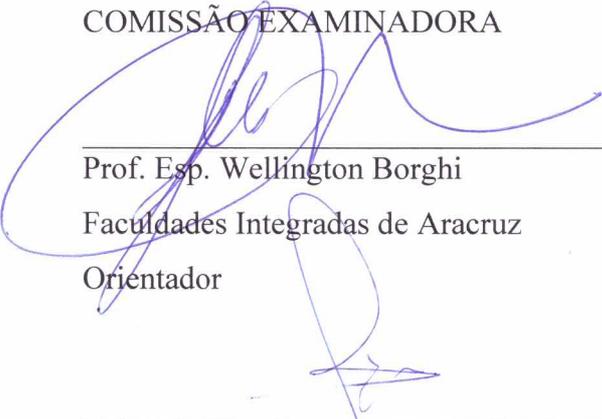
RAYEVERTON RAMPINELI APRIGIO

**A INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE IMÓVEL PÚBLICO OCUPADO POR
PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito das Faculdades Integradas de Aracruz, como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Aprovado em 10 de dezembro de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA



Prof. Esp. Wellington Borghi
Faculdades Integradas de Aracruz
Orientador

Prof. Me. Wagner José Elias Carmo
Faculdades Integradas de Aracruz



Prof. Me. Hettore Sias Telles da Silva
Faculdades Integradas de Aracruz

"Os problemas significativos com os quais nos deparamos não podem ser resolvidos no mesmo nível de pensamento em que estávamos quando eles foram criados."

Albert Einstein

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por ter me agraciado com a capacidade e discernimento que me ajudaram a chegar nesse momento.

A minha mãe Maria de Lourdes Rampineli e minha irmã Fabricia Rampineli Castode pelo apoio e esforço contínuo que me deram durante todos esses anos, sempre me incentivando nessa caminhada e na conclusão desse ciclo.

A Andrea Fregini Flores, a quem considero uma segunda mãe, pelo exemplo de gestora e pela pessoa formidável que é, onde me incentivou, apoio e me ofereceu oportunidades que contribuíram para eu chegar até aqui.

A Silvana Pedrini dos Santos Souza pela ajuda na revisão deste trabalho e pela forte amizade que compartilhamos na vida pública e na vida privada.

Aos amigos que obtive durante esse caminho e que ajudaram a tornar essa jornada mais leve e agradável.

Aos meus demais amigos que, de forma direta ou indireta, contribuíram para que pudesse chegar até nesse momento. Digo-lhes que o caminho foi longo, as escolhas difíceis e as privações existentes, mas no fim elas me trouxeram até aqui.

Por fim, agradeço aos professores da FAACZ pela dedicação e carinho dispensado durante todo o curso, sempre ministrando as aulas com competência e sabedoria, transmitindo conhecimento com qualidade e excelência, o que faz desse curso nota cinco no Enade.

RESUMO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 alçou os Municípios a qualidade de ente federados, reservando autonomia e prerrogativas constitucionais, tendo consagrado em seu art. 156, I a competência para as Municipalidades instituírem e arrecadarem o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) que configuram como importante fonte de receita municipal. Por seu turno a Constituição Cidadã estruturou ainda o instituto da imunidade recíproca possuindo assento constitucional no art. 150, VI, a, vedando a instituição de impostos de um Ente Federado sobre o outro. Nesse contexto, analisar-se-á a regra de matriz de incidência tributária do IPTU estruturada da legislação nacional, bem como o instituto da imunidade tributária recíproca, desde sua origem até suas bases moderna, determinando ao final a extensão do referido instituto e a possibilidade de tributação de bens imóveis públicos afetos a iniciativa privada segundo a interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Palavras-chaves: IPTU. Regra Matriz de Incidência Tributária. Imunidade Recíproca. Federalismo. STF.

ABSTRACT

The Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 raised the Municipalities the quality of federated entities, reserving autonomy and constitutional prerogatives, having enshrined in its art. 156, I the competence for the Municipalities to institute and collect the Urban Property and Territorial Property Tax (IPTU) which constitute an important source of municipal revenue. For its part the Citizen Constitution also structured the institute of reciprocal immunity having constitutional seat in art. 150, VI, a, prohibiting the imposition of taxes on one Federated Entity on the other. In this context, it will be analyzed the IPTU's tax structure matrix rule structured from national legislation, as well as the institute of reciprocal tax immunity, from its origin to its modern bases, determining at the end the extension of this institute and the possibility of taxation of public real estate affecting private initiative according to the interpretation adopted by the Supreme Federal Court (STF).

Keywords: Property tax. Matrix Rule of Tax Incidence. Reciprocal Immunity. Federalism. STF.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgRg no Ag – Agravo Regimental no Agravo de Instrumento

AgRg no AREsp – Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial

AgRg no REsp – Agravo Regimental no Recurso Especial

CC/2002 – Código Civil de 2002

CRFB/1988 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTM – Código Tributário Municipal

CTN – Código Tributário Nacional

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

AgR – Agravo Regimental

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	IPTU	13
2.1	CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS	13
2.2	PRINCIPIOS APLICÁVEIS AO IPTU	17
2.3	REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTÁRIA	26
2.3.1	Crítério Material	27
2.3.2	Crítério Temporal	29
2.3.3	Crítério Espacial	30
2.3.4	Crítério Quantitativo	31
2.3.5	Crítério Pessoal	33
2.3.5.1	Sujeito Ativo.....	33
2.3.5.2	Sujeito Passivo.....	34
2.3.5.2.1	CONTRIBUINTE.....	34
2.3.5.2.2	RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.....	37
3	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA	40
3.1	IMUNIDADE E NÃO INCIDÊNCIA.....	40
3.2	SURGIMENTO E EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA	42
3.3	FUNDAMENTOS DA IMUNIDADE RECÍPROCA.....	48
3.4	ABRANGENCIA DA IMUNIDADE RECÍPROCA.....	50
3.5	EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA.....	51
4	A INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE OS IMÓVEIS PÚBLICOS OCUPADOS POR PARTICULARES	54
4.1	EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA JURISPRUDÊNCIA.....	54
4.2	REPERCUSÃO GERAL PARA O RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA A EMPRESA PRIVADA E SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA OCUPANTE DE BEM PÚBLICO	62
4.3	IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA EM BENEFÍCIO DE PARTICULARES OCUPANTES DE IMÓVEIS PÚBLICOS	66
4.4	A INCIDÊNCIA DE IPTU SOBRE IMÓVEIS PÚBLICOS CEDIDOS OU ARRENDADOS A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO.....	71
5	NECESSIDADE DE EDIÇÃO DE ATO NORMATIVO ESPECÍFICO PREVENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	75
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	79
	REFERÊNCIA	82
	APENDICE A – ANTEPROJETO DE LEI	85

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 alçou os municípios a qualidade de Entes Federados, atribuindo autonomia, prerrogativas e atribuições de relevo próprio e envergadura constitucional (CARAZZA, 2017, p. 196).

Nesta linha cuidou o Constituinte de garantir aos municípios a possibilidade de instituição de impostos, taxas e contribuição de melhoria como forma de assegurar sua receita tributária própria (HARADA, 2012, p. 89).

Nesse contexto limitaremos neste trabalho a análise do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), previsto no art. 156, I da Constituição Federal. O IPTU é considerado um imposto mal aproveitado na maioria dos Municípios brasileiros, o que reflete na sua baixa arrecadação e irrisória participação no orçamento municipal (AFONSO, ARAÚJO E NÓBREGA, 2013, p. 23).

Verifica-se aí que embora o IPTU seja um dos tributos mais tradicionais no sistema tributário brasileiro ele ainda carece de uma série de dúvidas jurídicas sobre sua aplicação, de forma que a diminuição desses questionamentos é ponto essencial para uma melhor aplicação do imposto e maximização da sua arrecadação (AFONSO, ARAÚJO E NÓBREGA, 2013, p. 4).

Nesse contexto não se pode negar que “diversamente de outros tributos, o IPTU não desfruta, no Texto Constitucional, de disciplinamento exaustivo. Tem estruturação básica e sintética no art.156, I, §1º, e no art. 182, §§2º e 4º” (LOPES FILHO, 2015, p. 6).

Assim, o Supremo Tribunal Federal, no exercício de sua missão como guardião da Constituição, realizou o julgamento de dois Recursos Extraordinários que afetam profundamente a gestão do IPTU e com potencial para impactar diversos contribuintes que ocupam imóveis públicos e não arcavam com o ônus tributário em decorrência da imunidade recíproca consagrada na Carta Constitucional.¹

¹ STF. **É possível a cobrança de IPTU de empresa privada que ocupe imóvel público, decide Plenário.** 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=340299&caixaBusca=N>>. Acesso em: 18 out. 2019.

Ante a superação do entendimento anterior da impossibilidade de incidência da exação municipal, o objetivo deste trabalho será analisar a superação da jurisprudência do STF quanto a extensão da imunidade recíproca aos bens imóveis ocupados por particulares, bem como a possibilidade de incidência do IPTU sobre tais bens quando afetados ao desenvolvimento de atividade econômica lucrativa.

Desse modo, o problema deste trabalho gira entorno da análise da fundamentação adotada pelos ministros do STF no julgamento do RE 594.015 – SP e RE 601.720 – RJ e da revisão bibliográfica sobre o assunto, verificar se a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal abrange os ocupantes dos imóveis públicos, e a partir deste desdobramento analisar a possibilidade de incidência do IPTU sobre tais imóveis.

Assim, no primeiro capítulo deste trabalho será discorrido sobre a classificação e os princípios aplicáveis aos impostos em geral, demonstrando assim uma visão geral sobre o sistema tributário nacional, e como decorrência, ajudará numa melhor compreensão do assunto ora abordado.

No capítulo segundo será feito uma análise da regra de matriz de incidência tributária do IPTU, seguindo a estrutura da norma jurídica tributária desenhada pelo professor Paulo de Barros Carvalho que se baseia na divisão lógica e didática do antecedente normativo e do conseqüente jurídico. Por conseguinte, será identificado neste capítulo o critério material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo relacionado ao imposto fundiário municipal e que permeará a estudo do presente trabalho.

Prosseguindo, o terceiro capítulo cuidará de investigar a origem e desenvolvimento do instituto da imunidade tributária recíproca, desde o julgamento do caso *McCulloch v. Maryland* pela Suprema Corte do Estados Unidos até sua positivação na presente Constituição Federal de 1988. Este capítulo examinará ainda os fundamentos que deram e os que ainda sustentam o instituto no nosso ordenamento jurídico, bem como a abrangência e limites de seu alcance conforme previsto na Carta Política e jurisprudência firmada pela Corte Constitucional brasileira.

O quarto capítulo irá se desenvolver a partir da consulta da jurisprudência anterior relacionada a incidência do IPTU sobre imóveis públicos e demonstrará os fundamentos até então existentes para afastar a exação municipal.

Neste capítulo se irá avaliar também o reconhecimento da repercussão geral dada ao tema pelo STF e abordará os motivos determinantes que levaram a superação da jurisprudência da Corte, que passou a permitir a incidência do IPTU sobre os imóveis das pessoas jurídicas de direito público quando ocupado pelas pessoas jurídicas de direito privado.

Ao final irá avaliar a necessidade de edição de ato normativo específico prevendo a hipótese para incidência do IPTU sobre os imóveis das pessoas jurídicas de direito público tendo como contribuinte a pessoa jurídica de direito privado ocupante do bem público.

O trabalho será realizado através de pesquisa bibliográfica de cunho exploratório e será desenvolvida exclusivamente a partir de fontes bibliográficas, incluindo doutrinas e jurisprudências.

Será ainda utilizado o método de abordagem dedutivo e em virtude da problematização serão utilizados como método de procedimento monográfico, comparativo e histórico, além das técnicas de investigação documental e jurisprudencial, que resultara numa análise qualitativa dos dados.

Por fim, será realizado nas considerações finais um apanhado geral das conclusões efetuadas neste trabalho, a demonstrar a importância que o tema possui aos mais de cinco mil municípios brasileiros.

2 IPTU

O IPTU é um tributo tradicionalmente local, que grava os imóveis localizados na zona urbana do município. Sua base de cálculo é definida como o valor venal do imóvel, que congrega o valor da edificação com o valor atribuído ao terreno. (AFONSO, ARAÚJO E NÓBREGA, 2013, p. 19)

Para aferição dessa base, o município estima o valor possível do imóvel caso fosse alienado nas condições usuais de mercado, tendo usualmente em vista as informações constantes no cadastro técnico imobiliário municipal. A quantia devida ao final a título de imposto é determinada mediante a aplicação de uma alíquota prevista ao valor venal auferido do imóvel (AFONSO, ARAÚJO E NÓBREGA, 2013, p. 20).

Assim, para um melhor entendimento deste imposto municipal faremos uma breve perquirição sobre como os impostos são classificados e os princípios aplicáveis ao IPTU, de forma a melhor clarificar a compreensão sobre o sistema tributário brasileiro.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS

A classificação atinente aos impostos tem uma relevante importância no campo do estudo dos impostos na medida em que “as classificações objetivam acentuar as semelhanças e dessemelhanças entre diversos seres, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estiver sendo examinado” (CARRAZZA, 2017, p. 622).

Assim, temos que o estudo da classificação dos impostos contribui para sua melhor compreensão, das consequências derivadas de tais classificações, e principalmente, dos princípios e regras aplicáveis de forma peculiar a eles segundo a classificação adotada. Por conseguinte, analisaremos as seguintes classificações:

1) Impostos diretos e indiretos

Os impostos, quanto à forma de percepção, podem ser classificados em impostos diretos ou indiretos. Serão considerados diretos aqueles cujo fato gerador incide sobre o contribuinte de

direito, ou seja, a pessoa que realizou a hipótese de incidência descrita na lei, e por esse motivo tem a obrigação *ex lege* de recolher o tributo aos cofres públicos (CARNEIRO, 2019, p. 255a). Por sua vez, os impostos podem ser considerados indiretos quando incidirem sobre o contribuinte de direito e este, por sua vez, transfere o encargo fiscal a uma pessoa alheia à relação jurídica tributária, usualmente chamada de contribuinte de fato. Assim podemos considerar nesta classificação uma dicotomia entre o sujeito passivo de *facto* e o sujeito passivo de *jure* (contribuinte de direito) (CARNEIRO, 2019, p. 255a).

Assim, verifica-se nesta presente classificação o que a doutrina e jurisprudência identifica como fenômeno da repercussão tributária, onde ocorre “[...] o repasse do encargo financeiro do tributo para quem estiver na etapa subsequente da cadeia econômica” (CARNEIRO, 2019, p. 255a).

Desse modo, é possível identificar que, embora contribuinte de direito seja a pessoa indicada na lei como obrigada a realizar o pagamento do imposto, quem efetivamente acaba suportando o ônus fiscal é o contribuinte de fato já que o valor do tributo é repassado no preço da mercadoria.

Quanto ao IPTU podemos identificar que ele se apresenta como um imposto direto, onde “o ônus econômico recai diretamente e de forma definitiva no contribuinte que é o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor com *animus domini* em relação ao imóvel” (CARNEIRO, 2019, p. 42b).

2) Impostos pessoais e reais

Quanto ao objeto de incidência, os impostos podem ser classificados em impostos pessoais ou impostos reais. Os impostos pessoais são aqueles que incidem sobre a pessoa do contribuinte, considerando-se suas características pessoais, ou seja, é o imposto cujo fato gerador incide sobre uma pessoa, enfatizando as circunstâncias subjetivas que a cercam (CARNEIRO, 2019, p. 257a).

Por sua vez, os impostos reais incidem sobre o contribuinte e decorrem da relação que este possui com os bens ou operações tributadas. Em outras palavras, “os impostos reais seriam aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com abstração das condições individuais de cada contribuinte” (HARADA, 2012, p.138).

Atualmente é possível identificar que a clássica divisão dos impostos em reais e pessoais vem sofrendo interferências, especialmente do STF que vem demonstrando seu caminhar cada vez mais no sentido de adoção da chamada teoria da personificação ou da personalização (CARNEIRO, 2019, p. 257a).

Assim, segundo a teoria da personalização, vemos que cada vez mais se proliferam legislações especiais instituindo diversos privilégios fiscais, sobre impostos com nítido caráter real, levando-se em conta fatores subjetivos do contribuinte, como por exemplo, a concessão de isenção de IPI e ICMS para deficientes físicos e aposentados, isenção de IPTU para aposentados e pensionistas, para os detentores de um único imóvel, dentre outros (HARADA, 2012, p. 138). Nessa esteira vinculamos na linha de que

O IPTU tem natureza real, porque não leva em conta as condições pessoais do contribuinte na apuração do valor venal, base de cálculo do imposto. O imóvel tem um valor objetivamente espelhado, não interessando a qualidade de seu proprietário (pobre, rico, médio, ator famoso, personalidade ilustre etc.) para a fixação do valor venal. A matéria tributável é considerada com total abstração das qualidades pessoais do contribuinte. Porém, esse fato não deve ser confundido com a obrigação tributária, que é sempre pessoal, por decorrer de vínculo entre sujeito ativo (Fazenda) e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) (HARADA, 2012, p. 139).

Assim, há muito se diz que aquela divisão clássica entre impostos reais e pessoais foi superada, principalmente quando se analisa a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal. O Supremo tinha entendimento consolidado de era inconstitucional a progressividade do IPTU já que “esse imposto tem caráter real, que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte”².

Todavia, com o advento da Emenda Constitucional nº 29 de 2000 passou-se a admitir a progressividade fiscal do IPTU, tendo sido a referido emenda reconhecida como constitucional pelo Supremo.³ Assim, a natureza real do IPTU não exclui a possibilidade do legislador de levar em consideração os aspectos pessoais do proprietário do imóvel, de forma que a consideração desses aspectos pessoais não desvirtua a natureza real do imposto (HARADA, 2012, p. 139).

² STF, RE nº 153771 - MG, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/1996, DJ 05-09-1997.

³ STF, RE 423768 - SP, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/2010, DJe 10-05-2011.

Assim, temos que o IPTU é um imposto real no antecedente e pessoal no consequente, uma vez que, quem paga o imposto é a pessoa e não a coisa. Ademais, o IPTU é um imposto sobre o patrimônio, denotando este uma categoria jurídica a denunciar um direito, que no caso deste imposto é a propriedade, domínio útil ou posse. Por conseguinte, a coisa é o pressuposto da incidência, mas a tributação se revela na relação jurídica existente entre a coisa e a pessoa tributada, esta sim, que deverá pagar o tributo (COÊLHO, 2018, p. 267).

3) Impostos complexivos, instantâneos e continuados

Quanto ao processo de sua formação os impostos podem ainda ser classificados em complexivos, instantâneos e continuados, sendo determinado a partir do momento em que se reputaria ocorrido o fato gerador (ATALIBA, 2016, p. 98).

Assim, os tributos complexivos ou periódicos são aqueles cujo ciclo de formação se consolida no fato gerador após determinado período e consiste em um conjunto de fatos ou acontecimentos isolados que serão conglobadamente considerados (ATALIBA, 2016, p. 97).

Por sua vez, os impostos instantâneos são aqueles cujo fatos ou acontecimentos são consumáveis definitivamente no tempo e que se esgotam, por sua própria natureza, no determinado momento previsto para ocorrência do fato gerador, sem continuar a reproduzir-se (SCHOUERI, 2019, p. 552).

Em vista disso, os impostos chamados instantâneos têm como característica marcante a circunstância de que a cada nova repetição do fato gerador irá gerar situação autônoma e distinta da anterior, inaugurando-se assim uma nova relação jurídica-obrigacional (ATALIBA, 2016, p. 97).

Por fim, os impostos continuados são aqueles cujo fato gerador leva em consideração situações estáveis no tempo, pois tendem a se ocorrer repetidamente ao longo do tempo, persistindo no presente e futuro (CARNEIRO, 2019, p. 488a).

A distinção entre os impostos complexivos, instantâneos e continuados se mostram relevante quando da análise do momento de fixação do seu aspecto temporal, uma vez que, nos impostos instantâneos mostrar-se irrelevante tal definição, já que a simples ocorrência do fato ou

acontecimento se mostra necessário e suficiente para o surgimento da obrigação (SCHOUERI, 2019, p. 552).

Contudo, para os impostos complexivos e continuados, mostra-se relevante a definição por parte do legislador do aspecto temporal que marcará o exato momento em que se considerará completado e perfectibilizado o fato gerador, uma vez que por suas características próprias a situação se protraí no tempo (SCHOUERI, 2019, p. 552).

Assim, é uma característica da propriedade, sobre a qual incide o IPTU, a sua continuidade e estabilidade no tempo, de modo que cabe ao legislador realizar o recorte do momento em que deverá incidir o IPTU, e estando determinada pessoa na condição de proprietária de imóvel urbano no exato momento do recorte temporal, está estará obrigada a adimplir o referido imposto (LOPES FILHO, 2015, p. 28).

2.2 PRINCÍPIOS APLICÁVEIS AO IPTU

Todos os princípios constitucionais atinentes à matéria tributária são, por óbvio, aplicáveis no que couber ao IPTU, possuindo alguns predominância, que possuem feições características ou tem desdobramentos específicos (LOPES FILHO, 2015, p. 08).

No que tange ao estudo dos princípios, temos que estes, no campo do direito tributário possuem especial importância pois não apenas se traduzem em material de pesquisa do cientista, mas se reveste particular objeto da atividade do legislador. Dessa forma, não se pode negar que os princípios são vetorizadores das mais diversas normas editadas nas três esferas de governo na federação brasileira (SCHOUERI, 2019, p. 289).

Não se nega que atualmente os princípios são dotados de força normativa no ordenamento jurídico brasileiro, sendo compostos de cogência e eficácia, com aplicabilidade plena e vinculante (ABRAHAM, 2018, p. 91).

Em seus estudos, o Professor Paulo Bonavides identifica e relaciona as três funções principais que os princípios exercem no ordenamento jurídico, sendo elas

a) função fundamentadora da ordem jurídica, em que as normas que se contraponham aos princípios constitucionais perderão sua vigência ou validade, dotando-os de eficácia diretiva ou derogatória; b) função interpretativa, em que os princípios cumpririam papel diretivo, no sentido de orientar o operador do direito na aplicabilidade das demais normas jurídicas; e c) função supletiva, servindo de instrumento para integrar o Direito, suplementando os vazios regulatórios da ordem jurídica (apud ABRAHAM, 2018, p. 92).

Dessa forma, como vemos nas funções citadas pelo referido autor, os princípios possuem atualmente uma característica nuclear no ordenamento jurídico brasileiro, possuindo disposições fundamentais que irradiam para todo o sistema e sobre diferentes normas, servindo-lhe de critério para sua exata compreensão e validade, além de dotar o sistema de racionalidade e completude (COSTA, 2018, p. 82).

1) Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade é uma aspiração genérica dos povos, cujo qual se convencionou tomar como marco histórico a Magna Charta imposta a João Sem Terra pelos barões normandos, consignando numa de suas prescrições a frase “no taxation without representation”⁴. (COELHO, 2018, p. 136)

No ordenamento jurídico brasileiro o princípio da legalidade encontra esteio em diversos dispositivos constitucionais, em especial sua previsão enquanto princípio geral no art. 5º, II da CRFB/1988 ao garantir que “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (SCHOUERI, 2019, p. 303).

Por outro lado, tem-se consagrado tal princípio no direito tributário através do art. 150, I, da CRFB/1988 ao determinar que nenhuma pessoa jurídica de direito público poderá instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça (SCHOUERI, 2019, p. 304).

O princípio da legalidade surgiu num contexto de consulta e consentimento daqueles que suportariam a carga tributária para que então houvesse a respectiva cobrança da exação. Dessa forma, é possível identificar nesse instituto um certo grau de participação e representação popular (SCHOUERI, 2019, p. 295).

⁴ “nenhuma tributação sem representação” (tradução nossa).

No contexto brasileiro, o princípio da legalidade, quando aplicável ao direito tributário, assume uma característica de reserva legal. Isto porque, enquanto o princípio geral da legalidade admite sua delegação a outros instrumentos normativos que não a lei em sentido estrito, o princípio da legalidade tributária não admite tal interpretação, deve ser aplicada no contexto da reserva de lei (SCHOUERI, 2019, p. 305).

A vista disso, “o princípio da legalidade da tributação assume a conotação de norma feita pelo Poder Legislativo (forma) com o caráter de prescrição impessoal, abstrata e obrigatória” (COELHO, 2018, p. 138).

Outra característica que abarca a legalidade tributária reside no fato de que a norma introdutora deve conter em si toda a matéria necessária e suficiente para ser capaz de produzir os efeitos jurídicos pretendidos. Assim, temos

que a lei fiscal deve conter norma clara (especificação). A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a consequência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo juris* nem sacada por analogia; deve estar pronta na lei, de forma inequívoca, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais (COELHO, 2018, p. 139).

Nessa dispersão temos que o CTN determina que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção; a majoração de tributos, ou sua redução; a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo; a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; a cominação de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (SCHOUERI, 2019, p. 307-308).

Todavia, há hipóteses constitucionais que mitigam o princípio da legalidade tributária, ao permitir que determinados tributos federais possam ser majorados ou minorados através de simples ato do poder executivo (SCHOUERI, 2019, p. 323).

Assim, o art. 153, § 1º da CRFB/1988⁵ dispõe que é “facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos” sobre: (i) importação de produtos estrangeiros; (ii) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (iii) produtos industrializados; e (iv) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. O mesmo pode ocorrer com relação à CIDE-Combustíveis, já que o art. 177, § 4º, I, “b”⁶, do texto constitucional prevê que sua alíquota pode ser “reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo” (SCHOUERI, 2019, p. 323).

Tal mitigação se deve ao fato de tais tributos anteriormente mencionados possuírem também características extrafiscais, sendo utilizados também como normas indutoras do comportamento dos contribuintes, fomentando ou desestimulando determinadas condutas ou ações de mercado (SCHOUERI, 2019, p. 323).

2) Princípio da Anterioridade

Pelo princípio da anterioridade tem-se que é necessário a existência de um lapso temporal entre o período da publicação da lei que institui ou aumenta um tributo e o início de sua vigência. “Por este princípio, em regra, um tributo não pode ser cobrado dentro de um determinado lapso de tempo, vale dizer, no mesmo exercício em que foi instituído ou majorado, considerando-se também um interregno de 90 dias da sua publicação” (ABRAHAM, 2018, p. 107).

Dessa forma, a Constituição Federal estabelece em seu art. 150, III, b e c⁷ duas hipóteses de anterioridade: de exercício e nonagesimal. Tal princípio consagra no ordenamento jurídico brasileiro a “não surpresa tributária, pretendendo conferir aos contribuintes um prazo mínimo

⁵ CRFB/1988: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

⁶ CRFB/1988: “Art. 177. Constituem monopólio da União: [...] § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: I - a alíquota da contribuição poderá ser: [...] b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;”

⁷ CRFB/1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

de não incidência suficiente para a organização e planejamento de suas finanças” (ABRAHAM, 2018, p. 107).

Ainda, pode-se classificar a anterioridade em três hipóteses:

a) anterioridade ordinária: em que a tributação só pode produzir efeitos no primeiro dia do exercício seguinte (1º de janeiro); **b) anterioridade nonagesimal:** em que a tributação só pode produzir efeitos após decorridos 90 dias da sua publicação; **c) anterioridade plena:** em que a tributação só pode produzir efeitos no primeiro dia do exercício seguinte, contando-se cumulativamente 90 dias da sua publicação (anterioridade ordinária + nonagesimal). (ABRAHAM, 2018, p. 107)

Decerto que, assim como a legalidade tributária, o princípio da anterioridade comporta exceções de índole constitucional. Assim, para o Imposto de Importação e Imposto de Exportação, que atuam no equilíbrio da balança comercial e na proteção à indústria nacional; para o Imposto sobre as Operações Financeiras, que atua regulando diretamente o mercado financeiro; para o Empréstimo Compulsório de Guerra e de Calamidade; e para o Imposto Extraordinário de Guerra, vige a exceção da anterioridade plena, tendo incidência imediata após sua publicação (ABRAHAM, 2018, p. 108).

Por sua vez, o Imposto sobre Produtos Industrializados, que pela sua seletividade, desestimula o consumo de bens considerados supérfluos ou nocivos, e estimula o desenvolvimento de determinada indústria, bem como para a CIDE-Combustíveis e o ICMS-Combustíveis, que atuam nesse setor como contribuição regulatória, há o respeito da anterioridade nonagesimal (ABRAHAM, 2018, p. 108).

Por fim, quanto ao Imposto de Renda, o legislador manteve o princípio da anterioridade ordinária e dispensando-o somente da anterioridade nonagesimal. Igualmente ocorre em relação ao IPTU e ao IPVA, mas tão somente quanto à fixação de sua base de cálculo, que pode ser modificada sem respeitar a anterioridade nonagesimal, devendo-se atender, entretanto, o princípio da anterioridade ordinária. Já às suas alíquotas devem respeitar a anterioridade plena (ABRAHAM, 2018, p. 108-109).

3) Princípio da irretroatividade

O princípio da irretroatividade, expresso no art. 150, III, a⁸, é um princípio de segurança jurídica, que implica na impossibilidade de cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.”

Nesse sentido, salvo quando tratar-se de norma interpretativa ou para beneficiar o contribuinte, a lei que promover alterações em determinado “tributo somente produzirá seus efeitos para os fatos geradores ocorridos após a sua existência” (ABRAHAM, 2018, p. 109).

Por conseguinte, a proteção contra a cobrança de possíveis fatos geradores pretéritos é consagrada como um dos direitos fundamentais do contribuinte mais relevantes, tratando-se de um pilar de preservação da segurança dos direitos e da propriedade do cidadão e limitando qualquer possibilidade de abuso ou excessos por parte do estado (CALIENDO, 2017, p. 154).

Em vista disso, observa-se que a irretroatividade consagra a máxima da *lex tempus regit actum*, ou seja, o fato gerador será regido pela lei tributária do momento da sua ocorrência, conferindo aos contribuintes segurança jurídica para que não sofram modificações em suas condições tributárias de maneira injusta e sem a devida previsão legal pré-estabelecida (ABRAHAM, 2018, p. 109).

4) Princípio da isonomia tributária

O princípio da isonomia é consagrado com um dos pilares do ordenamento jurídico brasileiro, alçado como um direito fundamental logo no art. 5º da Constituição Federal. Assim, é possível identificar que a isonomia deve ser compreendida não apenas como uma garantia de igualdade de todos perante a lei, mas deve ser entendida como a igualdade de todos na lei (CALIENDO, 2017, p. 174).

⁸ CRFB/1988: “Art. 150. [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

Por sua vez, o princípio da isonomia tributária encontra respaldo constitucional no art. 150, II da CRFB/1988⁹, ao estabelecer que é vedado aos entes tributantes “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.”

Nesse contexto, é premente a necessidade de realizar uma distinção necessária entre a igualdade perante a lei e a igualdade na lei, ou seja, entre o sentido formal e o sentido material da igualdade.

Assim, temos que a igualdade perante a lei diz respeito a um tratamento homogêneo a ser concedido entre todos os destinatários da norma jurídica, sem, contudo, averiguar se na norma jurídica os cidadãos estão recebendo tratamento igualitário pretendido (CALIENDO, 2017, p. 175).

Em contrapartida, a igualdade na lei caracteriza uma exigência expressa de que todos sejam considerados, sem distinção de qualquer natureza, livres e iguais, impedindo dessa forma que as pessoas em situação equivalentes recebam tratamento jurídico de modo distinto umas das outras. Assim, é possível identificar a igualdade na lei de duas formas. Na sua primeira perspectiva, como uma cláusula geral de proibição de arbítrio e numa segunda visão, como uma cláusula geral de tratamento equitativo (CALIENDO, 2017, p. 175).

Nesse sentido, a cláusula geral de proibição de arbítrio é caracterizada como uma limitação ao poder estatal de proceder com distinções arbitrárias entre indivíduos com a mesma situação fática, ao passo que a cláusula geral de tratamento equitativo ganha forma como uma exigência do Estado adotar ações positivas para inclusão social, regional e econômica, promovendo políticas de afirmação e de inclusão (CALIENDO, 2017, p. 175).

Dessa forma, é possível identificar que o princípio da isonomia tributária consagrou ambas as cláusulas gerais em seu escopo constitucional, exigindo do Estado tanto uma prestação negativa, de não instituir tratamento desigual, assim como de uma prestação positiva, de

⁹ CRFB/1988: “Art. 150. [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

promover discriminações legítimas em função dos combates as desigualdades, do incentivo a determinados grupos sociais ou da extrafiscalidade (CALIENDO, 2017, p. 175).

Como princípio estruturante do sistema tributário nacional, a isonomia tributária se irradia para todo o ordenamento jurídico, dirigindo-se tanto para os legisladores, quanto aos administradores, contribuintes e julgadores (CALIENDO, 2017, p. 176-177).

Assim, não se pode negar que como princípio norteador tem-se que ele se aplica a todas as espécies tributárias, não podendo admitir-se que existam impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios ou contribuições sociais com natureza discriminatórias sem um fundamento legítimo (CALIENDO, 2017, p. 177).

Por fim, cumpre ressaltar que o princípio da isonomia tributária possui relação intrínseca com diversos outros princípios e valores tributários constitucionais, sendo por muitas das vezes identificado como jurígeno deles.

5) Princípio da Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva é tido como um dos mais importantes do nosso sistema tributário, atuando como um importante fator de discriminação legítima e de gradação de tributos (CALIENDO, 2017, p. 186-187).

Sua previsão encontra esteio no art. 145, § 1º, da CRFB/1988¹⁰ aos estabelecer que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

Assim, podemos afirmar que “o princípio da capacidade contributiva procede a uma limitação fundamental à ação tributante do Estado, ao eleger fatos da realidade econômica como os únicos fatores relevantes para fins de dotar o Estado com os recursos necessários à sua atividade” (CALIENDO, 2017, p. 178).

¹⁰ CRFB/1988: “Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

No estudo da capacidade contributiva, vários autores buscam distingui-la entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e capacidade econômica subjetiva (ou relativa e pessoal) (SCHOUERI, 2019, p. 357).

Por capacidade econômica objetiva, temos como um pressuposto de tributação, onde há uma obrigação do legislador eleger como hipóteses de incidência dos tributos tão somente aqueles fatos que, efetivamente, apresentarem signos presuntivos de riqueza (SCHOUERI, 2019, p. 357).

Por sua vez, a capacidade econômica subjetiva é caracterizada critério de graduação e limite do tributo, onde será determinado a parcela da riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais dos contribuintes, encontrando seu limite na garantia do mínimo existencial ou na vedação ao confisco (SCHOUERI, 2019, p. 357).

Cumprе ressaltar que, embora a Constituição determine a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos impostos, a doutrina majoritária, assim como o STF, entende que como princípio geral a capacidade contributiva é aplicável de forma ampla, não se limitando apenas aos impostos (CALIENDO, 2017, p. 185).

6) Princípio da vedação ao confisco

O princípio da vedação ao confisco possui um estreito relacionamento com o princípio da capacidade contributiva, exteriorizando a necessidade de limitação da pretensão tributária exercida pelo Estado (CALIENDO, 2017, p. 190).

Tal princípio encontra sua previsão legal no art. 150, IV da Constituição Federal¹¹, ao determinar que é vedado aos entes tributantes utilizar os tributos com efeito de confisco. Assim, do dispositivo legal é possível identificar que ele se dirige a todos os tributos e deve sempre ser observado pelo sistema tributário como um todo (CALIENDO, 2017, p. 190).

¹¹ CRFB/1988: “Art. 150. [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”

Assim, tem-se que ter em mente que o tributo nunca deve se expandir ou crescer até que seja excessivamente oneroso e antieconômico, ou ainda de forma a inviabilizar a atividade, produção ou exercício do direito de propriedade do contribuinte (CARNEIRO, 2019, p. 469a).

Nesse contexto, a vedação ao confisco implicar em dizer que o tributo deve ser estabelecido em proporções razoáveis e suportáveis para o contribuinte, levando-se em observação a capacidade contributiva do sujeito passivo (CARNEIRO, 2019, p. 469a).

2.3 REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTÁRIA

Para fins de estudo da norma criadora do imposto fundiário municipal, acolheremos a estrutura da norma jurídica tributária desenhada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, por ele denominada de regra matriz de incidência, onde baseia-se na divisão lógica e didática de todos os requisitos necessários para a existência de uma norma jurídica instituidora de um tributo (SCHOUERI, 2019, p. 525).

Decerto que a norma tributária instituidora da hipótese de incidência tributária, aqui compreendida em seu sentido formal, é composta de um antecedente e de um conseqüente, ligados por um dever-ser que configura a imputação jurídico-normativa (CARVALHO, 2015, p.154).

Nesse sentido, o antecedente é composto pelos critérios material, espacial e temporal, onde

O critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, de tal sorte que o isolamento desse critério, para fins cognoscitivos, é claro, antessupõe a abstração das condições de lugar e de momento estipuladas para a realização do evento. Já o critério espacial é o plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer. O critério temporal, por fim, oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito (CARVALHO, 2015, p. 156).

Por sua vez, o conseqüente é caracterizado pelos critérios pessoal e quantitativo, cada qual subdividindo-se em outros dois elementos. Assim,

Se a proposição-hipotética opera como descritor de um fato de possível ocorrência no mundo exterior, a proposição-tese funciona como prescritor de um vínculo abstrato, entre dois ou mais sujeitos de direito, mediante o qual o sujeito ativo, credor ou pretensor, terá o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo ou devedor o cumprimento de determinada prestação (expressa em pecúnia, no caso da obrigação tributária). [...] Em face de tais considerações que se pode afirmar que o prescritor da regra-matriz de incidência contém dois critérios: o pessoal (sujeito ativo e passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota) (CARVALHO, 2015, p. 156-157).

Firmado esses pressupostos, passemos à construção da regra matriz de incidência tributária do IPTU, a partir da descrição de seus critérios matrizes.

2.3.1 CRITÉRIO MATERIAL

O critério material da norma de incidência tributária é composto por um verbo e um complemento do predicado verbal, que se resume a um fato, genérico e abstrato formado por um signo presuntivo de riqueza. Dessa forma,

O critério material da hipótese tributária pode ser chamado de núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios. [...] Dessa abstração emerge sempre o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerrem um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, "vender mercadorias", "industrializar produtos", "ser proprietário de bem imóvel", "auferir rendas", "prestar serviços", "construir estradas", "pavimentar ruas" etc. Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento (CARVALHO, 2015, p. 482-483).

O sistema tributário adotado pelo constituinte brasileiro determinou que compete aos municípios instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, de forma que assim elegeu o critério material do referido imposto (LOPES FILHO, 2015, p. 16-17).

Todavia, no caso do IPTU, tal critério não consiste apenas no comportamento pessoal de "ser proprietário de bem imóvel", mas também é doutrinária e jurisprudencialmente aceito a abrangência do referido critério para abarcar também o comportamento pessoal de exercer algum dos poderes inerentes à propriedade (LOPES FILHO, 2015, p. 18).

Entretanto, alguns doutrinadores ainda comungam a tese de que somente a propriedade imobiliária seria passível de sofrer exação estatal, uma vez que não compete ao legislador

ordinário ampliar a materialidade do imposto devendo seguir integralmente os elementos fático-constitutivos previstos Constituição Federal (LOPES FILHO, 2015, p. 22-23).

Nesse sentido leciona Leandro Paulsen (apud LOPES FILHO, 2015, p. 22-23) ao discorrer que

Entendemos que o art. 32 do CTN, no que desborda do conceito de propriedade, é incompatível com o texto constitucional. De fato, note-se que é a riqueza relevada pela propriedade que é dada à tributação. Assim não se pode tributar senão quem revele tal riqueza. A titularidade de qualquer outro direito revela menor riqueza e, o que importa, não foram os demais direitos reais previstos constitucionalmente como ensejadores de impostos.

Não obstante ao preciosismo dispensado pelo autor e a sua adoção de uma interpretação estritamente literal da Lei Maior, partilhamos da tese de que embora a CRFB/1988 utilize o termo “propriedade predial e territorial urbana”, não cuidou o legislador constitucional de utilizar o termo que sua acepção estritamente jurídica, de forma que abarque somente a propriedade em seu sentido estrito (LOPES FILHO, 2015, p. 23).

Afirmando tal posicionamento podemos entender que

O preciosismo terminológico que Paulsen exige do constituinte implica uma precisão científica no uso das palavras que não se coaduna com a natureza da Constituição Federal, que não é um código, não é um específico documento jurídico, mas, adicionalmente, um documento político que instaura e fundamenta a ordem jurídica, que fixa uma ordem objetiva de valores socialmente detectáveis. Ante essa função de composição social, carta inaugural de um regime político e ponto fulcral de uma ordem jurídica, seria exigir demais o esmero técnico das palavras (LOPES FILHO, 2015, p. 23).

Dessa forma, podemos entender que tanto a propriedade quanto o exercício dos seus poderes inerentes se travestem de aspecto jurídico e econômico apto a revelar uma condição presuntiva de contribuir com os cofres públicos. Isto pois não se pode negar que no contexto brasileiro há muitos “donos” que não possuem propriedade, assim como há proprietários que já foram despidos de seu domínio sobre o imóvel (LOPES FILHO, 2015, p. 23).

Nesse sentido

Falando a Constituição em 'propriedade', naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN faculta a lei ordinária tomar para o fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que é a propriedade, ou um de seus elementos, o domínio útil, ou ainda a posse. Se a

propriedade, com todos os seus elementos, está reunida em poder de uma pessoa, o tributo recai sobre ela. Se a propriedade está fracionada, e em razão disto ninguém é titular da propriedade plena, porque há enfiteuse, pode a lei definir como fato gerador do tributo o domínio útil. E se o imóvel não consta do registro no cartório competente, não se podendo, portanto, cogitar de proprietário, pode a lei definir como fato gerador do imposto a posse (MACHADO, 2015, 331-332).

Assim, critério material da norma de incidência tributária do IPTU se traduz no comportamento pessoal de ser proprietário de bem imóvel, sendo a palavra propriedade empregada em seu sentido comum, e não em seu sentido puramente jurídico. Por conseguinte, tal critério não abarca apenas a propriedade em seu sentido formal, mas também o exercício de alguns dos poderes inerentes a propriedade que seja reveladora de um signo presuntivo de riqueza.

2.3.2 CRITÉRIO TEMPORAL

Para identificar o critério temporal deve-se apontar o exato momento em que se considera ocorrido o fato previsto na norma de incidência tributária, ou seja, o momento do surgimento da obrigação tributária (CARVALHO, 2015, p. 156).

Assim, o critério temporal pode ser concebido como o “[...] conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo” (CARVALHO, 2015, p. 490-491).

Por conseguinte, é importante ter seu exato conhecimento para que se possa determinar, com precisão, em que momento surge o direito subjetivo do Estado exigir de alguém prestações pecuniárias, por força do acontecimento de um fato lícito (CARVALHO, 2015, p. 491).

No que tange ao imposto municipal sobre a propriedade imobiliária, a legislação tributária nacional não fixou um parâmetro nacional para o exato momento de nascimento da obrigação, permitindo-se assim que o legislador municipal determine o lapso temporal em que se dá a concretização da hipótese de incidência (LOPES FILHO, 2015, p. 28).

Destarte, diante dessa opção efetuada pelo legislador nacional, fica claro que

é permitido ao ente municipal definir discricionariamente o aspecto temporal do IPTU, ou seja, o momento em que considera ocorrido o fato gerador. Com base neste

permissivo, em geral, os Municípios elegem 1º de janeiro de cada ano como aspecto temporal, exigindo o tributo com o envio de um carnê de cobrança aos contribuintes (CASTRO, LUSTROZA E GOUVÊA, 2019, p. 884).

No que tange a tal critério não há muitas observações a serem feitas. Desse modo, resumidamente, aquele que é passível de tributação e se encontra na condição de proprietário, titular de domínio útil ou detentor da posse de imóvel urbano no primeiro dia do exercício, figurará no polo passivo da obrigação tributária de pagar IPTU (LOPES FILHO, 2015, p. 30).

2.3.3 CRITÉRIO ESPACIAL

O critério espacial identifica as circunstâncias de lugar que condiciona o acontecimento do fato descrito na hipótese da norma (CARVALHO, 2015, p. 482).

O IPTU, como imposto fundiário municipal, incide sobre os imóveis localizados na zona urbana do Município. A definição de zona urbana é estabelecida através de lei municipal ordinária, geralmente, fixada através do Plano Diretor Municipal (LOPES FILHO, 2015, p. 40).

Contudo, o fator geográfico definido através do perímetro urbano municipal não é o único estabelecido para fazer configurar a zona urbana. Deve-se congrega tal fator com o critério dos melhoramentos públicos, tal como previsto no § 1º do art. 32 do CTN, in verbis:

Art. 32. [...]

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado (BRASIL, 1966).

É considerado também como urbano por equiparação, as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, não sendo neste caso, necessário a existência dos melhoramentos urbanos conforme disciplinado no § 2º do art. 32 do CTN (LOPES FILHO, 2015, p. 40).

Por fim, é importante destacar que não se considera urbano, e por via de consequência não há incidência do IPTU, os imóveis que sejam comprovadamente utilizados na exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial. Caracterizada a destinação rural do imóvel, ainda que dentro do perímetro urbano, está atraindo a incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) de competência da União (HARADA, 2012, p. 131).

Desse jeito, para determinar a zona urbana para fins de incidência do IPTU é necessário congregando os aspectos geográficos, dos melhoramentos públicos e da destinação, de forma que seja realizada a perfeita definição da área urbana e se evite conflito de competência com a União no que diz respeito ao ITR (LOPES FILHO, 2015, p. 42).

2.3.4 CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo é um dos consequentes da regra de matriz de incidência tributária, sendo composto por dois elementos numéricos e indissociáveis, identificados como base de cálculo e alíquota.

A base de cálculo possui “[...] uma relação com o aspecto material da hipótese tributária, já que procura quantificar o fato jurídico tributário, valorá-lo (ou, no caso da base em regime prenumerando, estimá-lo)” (SCHOUERI, 2019, p. 580).

Nesse contexto, a base de cálculo do IPTU é identificada como sendo o valor venal do imóvel, nos exatos termos do art. 33 do CTN¹². Ou seja, é o valor de mercado do imóvel. Logo, o valor venal do imóvel deverá corresponder a um valor provável que o imóvel atingiria, diante de transação à vista e nas condições usuais do mercado imobiliário (BALEEIRO, 2018, p. 321).

O lançamento de ofício do IPTU realizado pela Administração mostra-se uma tarefa árdua, uma vez que não é fácil avaliar a propriedade imobiliária de milhares de contribuintes. Dessa forma, o Poder Executivo lança mão de medidas de simplificação, que no contexto do IPTU se dá através da adoção de plantas ou tabelas que retratam o preço médio dos imóveis por região, realizando, por conseguinte, uma avaliação de forma massiva (BALEEIRO, 2018, p. 322).

¹² CTN/1966: “Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.”

Além disso, cabe aqui ressaltar que

É importante deixar claro que quando se fala em valor venal, enquanto base de cálculo do IPTU, só pode ser aquele encontrado segundo os critérios objetivos de apuração desse valor, previstos na lei da entidade tributante. Nada tem a ver com o valor de mercado, embora desejável que o conceito legal de valor venal fique tanto quanto possível próximo do conceito doutrinário de valor venal. Este aspecto, entretanto, não tem maior relevância jurídica, pois o quantum da tributação, ditado pela política tributária do município, poderá ser obtido por meio da variação de alíquota (HARADA, 2012, p. 124).

Estabelecida a base de cálculo, é necessário definir a alíquota aplicável, sendo que “esta, via de regra, será um percentual a ser aplicada sobre a primeira”, sendo possível também a adoção de alíquotas fixas (SCHOUERI, 2019, p. 580).

Devido às diversidades regionais das cidades brasileiras, a CRFB/1988 e o CTN não fixa em seu texto um teto para o percentual atribuído à alíquota do IPTU. Em vista disso, as alíquotas são definidas discricionariamente através de lei municipal, podendo ser aplicadas de forma simples ou progressiva, sendo esta última ainda de forma fiscal ou extrafiscal (LOPES FILHO, 2015, p. 83).

No que tange a progressividade fiscal, esta passou a ser admissível a partir da edição da Emenda Constitucional nº 29/2000, que alterou a redação do art. 156¹³, § 1º e inseriu os incisos I e II, trazendo em seu inciso II a possibilidade de a alíquota ser progressiva em razão do valor do imóvel, em nítida finalidade arrecadatória (HARADA, 2012, p. 139-140).

Por sua vez, a progressividade extrafiscal já possuía guarita constitucional no art. 182, § 4º, II da CRFB/1988¹⁴ ao prever a progressividade do IPTU como estímulo ao cumprimento da função social da propriedade e ao adequado aproveitamento e ordenação territorial do espaço

¹³ CRFB/1988: Art. 156. [...] § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

¹⁴ CRFB/1988: Art. 182. [...] § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: [...] II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

municipal. Passou ainda a admitir a extrafiscalidade no art. 156, § 1º, inciso I da CRFB/1988¹⁵ onde adotou a técnica da diferenciação de alíquotas de acordo com a localização e o uso do imóvel (HARADA, 2012, p. 102-107).

2.3.5 CRITÉRIO PESSOAL

O critério pessoal é composto por dois sujeitos, sendo nas palavras de Carvalho (2015, p. 650) o sujeito ativo, aquele que possui o direito subjetivo de exigir o cumprimento da correspondente prestação pecuniária equivalente ao tributo, e o sujeito passivo, que demonstra aquele portador do dever jurídico de adimplir referida prestação.

2.3.5.1 Sujeito Ativo

De acordo com o art. 156, I da Constituição Federal compete aos municípios instituir imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, fixando-se assim o sujeito ativo da relação jurídico tributária (LOPES FILHO, 2015, p. 44).

Ainda nos termos do art. 32, § 1º¹⁶ e art. 147¹⁷ da Constituição Federal, ao Distrito Federal serão atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios, inclusive quanto a competência para instituição dos impostos municipais, de forma que este também será considerado sujeito ativo da relação jurídico tributária do IPTU incidente sobre os imóveis localizados em sua base territorial (LOPES FILHO, 2015, p. 44-45).

¹⁵ CRFB/1988: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; [...] § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

¹⁶ CTN/1966: “Art. 32. [...] § 1º Ao Distrito Federal são atribuídas as competências legislativas reservadas aos Estados e Municípios.”

¹⁷ CRFB/1988: “Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”

Finalmente, no caso dos territórios federais que não sejam divididos em municípios, há competência cumulativa da União para a instituição do IPTU sobre os imóveis localizados no respectivo território, de forma que em tal hipótese poderá figurar no polo ativo da relação jurídico tributária (LOPES FILHO, 2015, p. 45).

2.3.5.2 Sujeito Passivo

Decerto que “a Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta as pessoas políticas” (CARVALHO, 2015, p. 651).

Nessa esteira, é possível identificar o sujeito passivo tributário como sendo aquele que reúne todos os requisitos da hipótese de incidência do tributo, se transvertendo assim na pessoa que tem o dever jurídico de realizar o pagamento da prestação (ABRAHAM, 2018, p.206).

Regulamento o assunto, cuidou o Código Tributário Nacional de definir em seu art. 121¹⁸ que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Cuidou também de subdividi-lo em contribuinte, quando detiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato previsto na hipótese da norma jurídica tributária, e responsável, quando, não sendo contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa em lei (CALIENDO, 2017, p. 530).

2.3.5.2.1 Contribuinte

O contribuinte tem, como explanado anteriormente, relação pessoal e direta com a situação descrita como núcleo da hipótese de incidência, ou seja, é a pessoa ligada materialmente ao evento tributado (SCHOUERI, 2019, p. 549).

¹⁸ CTN/1966: “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.”

O contribuinte do IPTU é, nos termos do art. 34 do CTN¹⁹, o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, na medida em que retira do bem imóvel as utilidades que ele pode produzir (COÊLHO, 2018, p. 211).

1) Proprietário

No direito pátrio, considera-se proprietário aquele que “tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha” conforme disciplinado no art. 1.228 do Código Civil²⁰ (GONÇALVES, 2018, p. 223).

Assim, aos Municípios há maior segurança ao efetuar o lançamento em face do proprietário, uma vez que, detendo o domínio devidamente registrado na serventia registral do imóvel, tal ato de registro se reveste eficácia “*erga omnes*”, além de possuir características assecuratória de sua autenticidade e conservatória dos próprios documentos. Em face disso,

O mais frequente é o Município exigir o imposto do proprietário. Normalmente é ele quem figura nos cadastros da Prefeitura e é assim indicado na matrícula do imóvel. Por motivos de comodidade fiscal, portanto, lança-se o crédito Tributário contra o proprietário, pois há uma presunção de que seja ele quem esteja realmente com a coisa, fruindo plenamente dela (LOPES FILHO, 2015, p. 47).

Assim não há dúvidas quanto à identificação do proprietário e sua responsabilidade para figurar no polo passivo da exação fiscal na qualidade de contribuinte do imposto.

2) Detentor do domínio útil

Outro elemento do critério pessoal da matriz de incidência do IPTU, trazido pelo Código Tributário Nacional no artigo 34²¹, é o titular do domínio útil.

¹⁹ CTN/1966: “Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

²⁰ CC/2002: “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

²¹ CTN/1966: “Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

Tradicionalmente “o domínio útil corresponde ao direito atribuído ao enfiteuta de usufruir o bem mediante pagamento de uma renda anual ao aforador ou titular do domínio direto. E o direito que o foreiro exerce” (HARADA, 2012, p. 109).

Ainda discorrendo sobre o assunto o professor Carlos Roberto Gonçalves esclarece que

O proprietário é chamado de senhorio direto. O titular do direito real sobre coisa alheia é denominado enfiteuta e tem um poder muito amplo sobre a coisa. Pode usá-la e desfrutá-la do modo mais completo, bem como aliená-la e transmiti-la por herança. Por isso se diz que a enfiteuse é o mais amplo dos direitos reais sobre coisas alheias. O proprietário praticamente conserva apenas o nome de dono e alguns poucos direitos, que se manifestam em ocasiões restritas (GONÇALVES, 2018, p. 659).

Embora o instituto da enfiteuse tenha sido abandonado pelo Código Civil de 2002, houve a permanência daquelas que foram constituídas na vigência do Código Civil de 1916, até a respectiva extinção, conforme bem disciplinado pelo artigo 2.038 do CC/2002²².

Assim, havendo sobre o imóvel a enfiteuse poderá o fisco municipal realizar o lançamento do imposto em face do titular do domínio útil conquanto este detenha a disponibilidade econômica sobre a coisa (HARADA, 2012, p. 118).

3) Possuidor a qualquer título

No direito nacional, embora o instituto jurídico da posse não tenha sido elevado em si a condição de direito real, cuidou o legislador civilista de guarda para com este instituto uma garantia mínima de tutela legal (GONÇALVES, 2018, p. 72-74).

Assim, nos termos do art. 1.196 do CC/2002²³ a posse se caracteriza pelo exercício pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade. Rememoramos que os poderes inerentes à

²² CC/2002: “Art. 2.038. Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei no 3.071, de 1o de janeiro de 1916, e leis posteriores.”

²³ CC/2002: “Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.”

propriedade são as faculdades de usar, gozar e dispor, além do direito de reavê-la, conforme bem disciplinado no art. 1.228²⁴ do Codex Civil.

Assim, “a posse (*possessio*) é um fato que se caracteriza pela presença de dois elementos (*animus et corpore*) a intenção ou ânimo de possuir (*animus possidendi*) e poder direto sobre uma coisa (*corpore*)” (CALIENDO, 2017, p. 951-952).

A jurisprudência remansosa do STJ e a doutrina tributária tradicional identifica que a posse capaz de atrair a incidência do IPTU é aquela exercida com *animus domini* ou capaz de conduzir ao domínio (*posse ad usucapionem*). Dessa forma,

Fala-se, portanto, da necessidade de posse com *animus domini* para denotar aquela que não é cindida e, portanto, ancorada em algum direito real ou mesmo em situação de fato estável, traduzindo-se em posse ad usucapionem. Assim, não só um título jurídico de direito real habilita juridicamente o possuidor a ser cobrado pelo IPTU, mas também uma estabilidade fática e temporal que lhe permita a vir adquirir a propriedade do imóvel urbano (LOPES FILHO, 2015, p. 56).

Assim, tanto para a doutrina quanto para a jurisprudência do STJ, a posse apta a gerar a obrigação tributária é aquela reconhecida pelo *animus domini*, ou seja, a que de fato esteja em vias de ser transformada em propriedade, seja por meio da promessa de compra e venda, seja pela posse *ad usucapionem* (LOPES FILHO, 2015, p. 56).

Configurada tais hipóteses é legítimo a cobrança do IPTU do possuidor com *animus domini* uma vez que este encontra-se na disponibilidade econômica imediata do bem.

2.3.5.2.2 Responsável Tributário

O estudo da responsabilidade tributária no Brasil sempre foi um campo fértil para debates e “fecundo para o surgimento de dúvidas e imprecisões, principalmente considerando a polissemia do vocábulo” (CARVALHO, 2015, p. 667).

²⁴ CC/2002: “Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

Contudo, o estudo da sujeição passiva indireta pode ser compreendido através da atribuição da responsabilidade tributária por transferência ou por substituição. No primeiro caso, a obrigação tributária nasce com contribuinte e, pelo acontecimento de um fato previsto em lei, é transferida a terceiro. No segundo caso, a obrigação tributária já nasce para terceiro, tendo a lei estipulado que na ocorrência do fato gerador cabe ao substituto cumprir a obrigação (COSTA, 2018, p. 229).

A responsabilidade por transferência ainda pode ser conferida por solidariedade, sucessão ou responsabilidade de terceiros. Será por solidariedade, quando duas ou mais pessoas integram a mesma relação jurídica tributária e são simultaneamente responsáveis pela mesma obrigação. Ocorrerá por sucessão quando a obrigação se transferir para outro devedor legal em virtude do desaparecimento do devedor original. Por fim, recairá sobre terceiros quando a lei atribuir a outra pessoa o pagamento do tributo quando este não for pago pelo sujeito passivo direto (COSTA, 2018, p. 229).

A matéria da responsabilidade tributária é regulada nos arts. 128 a 135 do Código Tributário Nacional. Tem especial pertinência com o IPTU o art. 130 do CTN²⁵ que prevê a responsabilidade do adquirente de imóvel por débitos ainda que anteriores ao título aquisitivo de propriedade, de domínio útil ou posse (LOPES FILHO, 2015, p. 65).

Convém, contudo, lembrar que a hipótese anterior possuiu uma limitação de responsabilidade pessoal do adquirente. Dessa forma, “só não ocorrerá essa responsabilidade se constar no título aquisitivo a comprovação da quitação do imposto incidente sobre o bem ou ele houver sido adquirido em hasta pública, pois, nesta, o valor apurado responderá pela quitação do imposto” (LOPES FILHO, 2015, p. 65).

Dessa forma é importante ter em mente que a responsabilidade pela quitação do imposto incidente sobre o imóvel arrematados em hasta pública sub-rogam-se sobre o respectivo preço público, liberando o arrematante e o bem arrematado do respectivo gravame (LOPES FILHO, 2015, p. 69-70).

²⁵ CTN/1966: “Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.”

Isso porque o preço apurado é depositado em conta judicial sob controle do magistrado do feito, que tomará as medidas necessárias para garantir o crédito tributário, através do desconto do valor devido do montante apurado judicialmente (LOPES FILHO, 2015, p. 69-70).

Por fim, pode o Município estabelecer, nos termos do art. 128 do CTN²⁶, por meio de lei local outras espécies de responsabilidades. Assim, para alcançar outras situações identificadas pelo peculiar interesse local é possível a criação de espécies de responsabilidades específicas para o ente tributante municipal. Contudo, tais responsabilidades só poderão haver se lei local a prescrever, não podendo ocorrer de forma presumida (LOPES FILHO, 2015, p. 73).

²⁶ CTN/1966: “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

A imunidade recíproca é tradicionalmente apontada como sendo uma garantia da independência existente entre as pessoas jurídicas de Direito Público, uma vez que dentre elas não há hierarquia ou subordinação (SCHOUERI, 2019, p. 450).

Assim, através da imunidade recíproca há uma preservação do princípio federativo, através da impossibilidade de reversão do patrimônio, rendas ou serviços de um ente federal em benefício de outro, evitando-se assim que a tributação fosse utilizada como instrumento para obstaculizar que uma unidade federada exercesse, com autonomia, sua atribuição constitucional (SCHOUERI, 2019, p. 450).

Por conseguinte, a imunidade recíproca tem por conteúdo principal uma regra de exclusão de competência, onde as pessoas jurídicas de direito público não poderão instituírem impostos incidentes sobre as atividades de outro ente federado (CALIENDO, 2017, p. 234).

3.1 IMUNIDADE E NÃO INCIDÊNCIA

Nos estudos das limitações constitucionais ao poder de tributar, o instituto da imunidade assume primordial relevância, especialmente pelo seu caráter de norma de estrutura. Contudo, convém aqui realizar uma dicotomia entre imunidade e não incidência.

Assim, não incidência pode ser “compreendida como uma situação que escapa à tributação pelo simples fato de não ser contemplada na norma impositiva como apta a fazer surgir o fato gerador” (ABRAHAM, 2018, p. 126).

Noutras palavras, “se a norma impositiva prevê uma série de hipóteses fáticas que geram a obrigação tributária principal, a não incidência é meramente aquela zona de fatos da vida que não chegou a ser contemplada na norma e, por isso, não sofrerá tributação” (ABRAHAM, 2018, p. 126).

Por conseguinte, podemos afirmar que a não incidência surge duma delimitação, positiva e negativa, do campo da competência tributária. Desse modo, tendo o legislador ampla liberdade

para definir, abstratamente, a hipótese tributária, ao fazê-lo, delimita o campo de incidência e, por exclusão, o de não incidência de determinado tributo (SCHOUERI, 2019, p. 242).

Entretanto, é de bom alvitre não confundir o instituto da não incidência pura com as outras denominadas não incidência utilizada amplamente pela doutrina e pela jurisprudência. Isto pois, convém lembrar que para alguns autores

“toda e qualquer ausência de tributação pode ser definida, em sentido amplo, como não incidência, dividindo-se em algumas espécies, a saber, a “não incidência pura” descrita no parágrafo anterior, a “não incidência legalmente qualificada” (isenção) e a “não incidência constitucionalmente qualificada” (imunidade)” (ABRAHAM, 2018, p. 126).

Por seu turno, o instituto da imunidade é tido como uma limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, sendo visto como um obstáculo criado pela própria Constituição à incidência da norma jurídica de tributação (ABRAHAM, 2018, p. 123).

Assim, podemos entender as imunidades como regras constitucionais expressas (ou mesmo implícita), que estabelece uma não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário (BALEIRO, 2018, p. 113).

Não olvidamos que as imunidades não podem ser vistas apenas como uma limitação extrínseca a competência tributária dos entes políticos, mas sim como uma das vertentes da própria delimitação de competência. Assim,

a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político (CARVALHO, 2015, p. 349).

Por conseguinte, quando falamos em competência tributária devemos verificar dois aspectos inerentes de como se apresentam. Primeiramente como regras autorizativas/permisivas, e num segundo plano, como regras proibitivas/limitativas. Transportando essas ideias e

Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias. Neste sentido, podemos dizer que a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo). Assim, as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhes são afetos se os acomodarem aos respectivos escaninhos constitucionais, construídos pelo legislador constituinte com regras positivas (que autorizam tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação). (CARRAZZA, 2017, p. 846).

As imunidades por sua vez podem ser de diversas espécies conforme previstas na Constituição Federal. Entretanto a que mais nos interessa nesse momento é a imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, IV, “a”²⁷.

3.2 SURGIMENTO E EVOLUÇÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA

No que tange a imunidade recíproca, não há como entendê-la corretamente sem antes compreendê-la como arrimada basicamente no princípio do federalismo e nas relações de poder que moldaram tal instituto (ARENHART, 2014, p. 15).

A partir desse princípio, consagrado desde a primeira Constituição republicana brasileira, informa-se que tanto as descentralizações político-jurídicas regionais e locais (Estados e Municípios) como a Federação (ou União) possuem natureza estatal (BALEEIRO, 2018, p. 119).

Assim, no Estado Federal, é necessária a isonomia entre as ordens jurídicas que nele coexistem, além de haver respeito a própria autonomia política que lhes foi outorgada constitucionalmente. Por conseguinte, a imunidade recíproca é inerente ao próprio Estado federal, não precisando constar expressamente de nenhum dispositivo constitucional, pois resulta remota e indiretamente da “teoria dos poderes implícitos”, onde muito embora a Constituição nela não elenque tais poderes, estes decorrem implicitamente como forma de organização e funcionamento do Estado (BALEEIRO, 2018, p. 120).

²⁷ CRFB/1988: “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;”

Nota-se assim que a imunidade recíproca é tida como uma forma de garantia de independência entre as pessoas políticas que constituem a federação, pois entre elas não existem hierarquia ou mesmo subordinação, mas âmbitos de competência constitucionalmente definidos.

É importante frisar também que a imunidade recíproca remonta ao direito norte-americano, tendo sua construção sido realizado no “juízo do caso *McCulloch v. Maryland*²⁸, tendo como pano de fundo uma séria discussão sobre o poder de tributar e suas consequências frente ao recém-formado Estado Federal americano” (ARENHART, 2014, p. 16).

O leading case surgiu da controvérsia instaurada por ocasião da decisão tomada pelo Estado de Maryland de tributar uma filial do Second Bank of the United States, banco nacional criado pela Governo Federal e cuja taxaço tinha o intuito de inviabilizar as suas atividades, tendo sido recusada por James McCulloch, caixa da filial do banco em Baltimore sobre o argumento de interferência inconstitucional nas atividades do governo federal por um estado (ARENHART, 2014, p. 18).

Do julgamento do emblemático caso formou-se a tese basilar da imunidade tributária dos meios de ação do Governo Central em face das pretensões do fisco dos Estados, momento em que foi cunhada a celebre frase proferida pelo Chief Justice Marshall onde afirmava que “the power to tax involves the power to destroy”²⁹ (ARENHART, 2014, p. 20).

Ao final do julgamento, firmou-se a tese da imunidade tributária que teria o Governo Central em face dos Estados, de forma que a União não se tornaria um governo geral dependente dos Estados. Contudo, a tese imunizante firmada não admitia a reciprocidade. (ARENHART, 2014, p. 20-21).

Tal fato firmou-se sobre a premissa de que o povo de todos os estados criou o governo geral e conferiu a ele o poder geral de tributaço, sendo o povo de todos os Estados, e os próprios Estados, representados no Congresso e, através destes exercem esse poder. Assim, quando tributam as instituições fundadas dos Estados, tributam seus constituintes; e esses impostos são uniformes entre todos eles. Contudo, quando um Estado tributa os instrumentos do Governo

²⁸ *McCulloch v. Maryland*. 17 U.S. 316 (1819). Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/17/316/case.html>>. Acesso em: 09/10/2019.

²⁹“O poder de tributar envolve o poder de destruir” (Tradução nossa).

Central, age sobre instituições criadas, não por seus próprios constituintes, mas por pessoas sobre as quais não pode reivindicar controle (ARENHART, 2014, p. 20-21).

Desse modo, em razão da situação da recém-formada federação americana, a reciprocidade da imunidade não prevalecia uma vez que o Governo Central se mostrava enfraquecido em face do poder dos Estados, tendo sido necessário afirmar a superioridade do governo federal para fortalecê-lo perante os Estados (ARENHART, 2014, p. 21).

Todavia, firmado a tese basilar da imunidade tributária dos poderes da União através do caso *McCulloch v. Maryland*, o assunto ainda retornou aos tribunais americanos por diversas vezes, contribuindo para a evolução do ficou conhecido como o princípio da *reciprocal immunity of Federal and State instrumentalities* (ARENHART, 2014, p. 21).

Para ter efeito, é possível identificar três fases marcantes da evolução da imunidade recíproca na jurisprudência americana que firmaram a base da atualmente conhecida. Assim, a primeira fase

“Em *McCulloch v. Maryland*, a União, fragilizada diante dos poderosos Estados, tem a seu favor uma imunidade tributária que sequer poderia ser qualificada como recíproca, na medida em que nada foi decidido no sentido de vedar que a União tributasse as instrumentalidades dos Estados, mas apenas o contrário.

Na segunda fase, contudo, verifica-se um tratamento mais próximo do que poderia chamar de recíproco, eis que determinadas instrumentalidades estaduais passaram a ser protegidas, destacando-se o salário de magistrados do Estado de Massachusetts, conforme salientado em *The Collector v. Day*.

Já na terceira fase, com certa resistência de parte de seus integrantes, a Suprema Corte consolida o entendimento no sentido da restrição do conceito de instrumentalidades, evitando desta forma que o poder tributário das pessoas políticas ficasse inteiramente à mercê de inusitadas situações que, supostamente, seriam merecedoras de imunidade” (CAMPOS; IBRAHIM; OLIVEIRA, 2017, p. 60-61).

Corroborando com a evolução da imunidade recíproca, faz-se mister citar o precedente firmado no caso de *South Carolina v. United States*³⁰, onde a Suprema Corte Americana a entendeu que “a imunidade das instrumentalidades estatais frente à tributação nacional estaria limitada àquelas funções que possuíssem um caráter “estritamente governamental”, não se estendendo àquelas utilizadas pelo Estado em concorrência com empresas privadas” (ARENHART, 2014, p. 23).

³⁰ *South Carolina v. United States*. 199 U.S. 437 (1905). Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/199/437/>>. Acesso em: 09/10/2019.

Destaca-se também o caso de *Helvering v. Gerhardt*³¹, que mais uma vez trouxe a discussão sobre a essencialidade de determinadas funções exercidas pelos governos estaduais, mormente, tratando-se o caso, de tributação federal, pelo imposto de renda, dos salários recebidos por funcionários do Port of New York Authority, criado em parceria com o Estado de Nova Iorque e New Jersey (ARENHART, 2014, p. 23).

Apesar de ter sido demonstrado que a Autoridade Portuária desenvolvia uma função pública para os Estados que o constituíram, o entendimento majoritário que prevaleceu, caminhou no “sentido de que os membros da empresa exerciam funções semelhantes à dos demais membros da sociedade, e que a incidência de imposto de renda sobre seus salários não teria o condão de atrapalhar o exercício das funções dos dois Estados” (ARENHART, 2014, p. 23).

Assim entendeu-se que um imposto não discriminatório incidente sobre os salários, comum a todos os outros membros da comunidade, não poderia ser considerado razoavelmente como causa provável a impedir o desempenho das atividades realizadas pelos estados de Nova York e Nova Jersey, ou mesmo que teria o condão de obstruí-lo mais do que as empresas privadas seriam obstruídas pelo mesmo imposto que deveriam pagar (ARENHART, 2014, p. 23).

No Brasil, o instituto da imunidade tributária recíproca “surgiu já no primeiro texto constitucional republicano brasileiro, no qual se nota a pena de Rui Barbosa, influenciado pelo modelo norte-americano” (SCHOUERI, 2019, p. 450).

Por conseguinte, diferentemente da construção histórica e jurisprudencial da imunidade recíproca cunhada pelos Estados Unidos, que por vezes estendia-a aos Estados-membros e outras restringia-a à União, no Brasil houve tratamento expresso na Constituição, não se permite daí tratamento discriminatórios tendentes a restringi-la ou ampliá-la em detrimentos de um ou outro ente federado (SCHOUERI, 2019, p. 450).

A Carta Constitucional de 1891 (BRASIL, 1891) previu em seu art. 10 que “É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.” Assim,

³¹ *Helvering v. Gerhardt*. 304 U.S. 405 (1938). Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/304/405/>>. Acesso em: 09/10/2019.

cuidou o constituinte de 1891 de prevê além da imunidade tributária, mas também a sua reciprocidade entres todos os entes federados.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1934 demonstrou certa evolução quando comparado ao texto anterior, trazendo em seu art. 17, X e parágrafo único a seguinte redação:

Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos (BRASIL, 1934).

Com a Constituição de 1937 a imunidade recíproca ficou consagrada no art. 32, “b” e parágrafo único, trazendo como novidade a exclusão dos serviços públicos concedidos da regra imunizante, in verbis:

Art. 32 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

c) tributar bens, renda e serviços uns dos outros.

Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial (BRASIL, 1937).

A Carta Constitucional de 1946 foi promulgada sem grandes alterações quanto ao instituto da imunidade tributária recíproca, trazendo em seu texto pouca mudança quando comparada a norma anterior. Assim surgiu o art. 31, V, “a” e parágrafo único:

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

[...]

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

[...]

Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum (BRASIL, 1946).

Por sua vez, a Constituição de 1967, adveio com algumas inovações como a extensão da imunidade recíproca às autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, e permanecendo com a exclusão da imunidade sobre os serviços concedidos. Assim, o art. 20, III, “a” e § 1º tratavam do assunto:

Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

III - criar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

[...]

§ 1º - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte (BRASIL, 1967).

Quanto à Emenda Constitucional nº 1, de 1969, esta não trouxe alterações práticas ao instituto, cuidando apenas de repetir a redação da Constituição de 1967 em seu art. 19, o que não demanda atenção especial (ARENHART, 2014, p. 26).

Por fim, a Constituição Cidadã de 1988, elaborada após o momento político conturbado vivido nos anos anteriores, trouxe grandes inovações nos vários ramos do direito e sociedade, não sendo diferente quanto ao instituto da imunidade tributária recíproca, assim tratando sobre o tema:

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;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com 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 (BRASIL, 1988).

Assim, a nossa atual Constituição, além de repetir a fórmula da Carta anterior, cuidou também de incluir na norma imunizante as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público conforme previsão contida no § 2º (ARENHART, 2014, p. 27).

Inovou também ao autorizar a tributação do patrimônio, renda e 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, além

de não exonerar o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel destas entidades (ARENHART, 2014, p. 27).

De tal forma, a previsão contida no § 3º “a imunidade recíproca não beneficia particulares, terceiros que tenham direitos reais em bens das entidades públicas, nem créditos ou rendas de outrem contra tais entidades”, bem como “não beneficiará atividades, rendas ou bens estranhos às tarefas essenciais das pessoas estatais e de suas autarquias, que tenham caráter especulativo ou voltadas ao desempenho econômico lucrativo” (BALEEIRO, 2018, p. 124).

3.3 FUNDAMENTOS DA IMUNIDADE RECÍPROCA

Quando se fala em imunidade tributária recíproca temos que ter em mente que ela “é tradicionalmente apontada a partir da garantia da independência entre as pessoas jurídicas de Direito Público, dentre as quais não há hierarquia ou subordinação” (SCHOUERI, 2019, p. 450).

Assim, desde o início o instituto da imunidade foi concebido com “o intuito do constituinte de impedir que a tributação fosse instrumento para obstaculizar que uma unidade federada exercesse, com autonomia, sua atribuição constitucional” (SCHOUERI, 2019, p. 450).

Por conseguinte, temos que o Princípio Federativo seja “primeira inspiração da imunidade recíproca”, de forma que “exigir-se-ia que um tributo não fosse utilizado como instrumento de pressão de uma pessoa jurídica de Direito Público sobre outra” (SCHOUERI, 2019, p. 451).

Contudo, não somente o princípio federativo inspirou a criação de tal instituto imunizante, de modo que podemos ainda observar aqui também uma influência do princípio da capacidade contributiva. Assim,

Sob o prisma do Princípio da Capacidade Contributiva, parece certo afirmar que não se poderia admitir que uma pessoa jurídica de Direito Público, atuando dentro de sua finalidade, possuísse capacidade contributiva. Tudo o que ela arrecada já é voltado aos gastos da coletividade, descabendo, pois, cogitar de parcela que “sobra” para atender a gastos imputados a outra pessoa jurídica de Direito Público (SCHOUERI, 2019, p. 451).

Calculado nesses princípios, o Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do Ag. Reg. no Recurso Extraordinário nº 399.307 de Minas Gerais reconheceu esses princípios como razão de ser da imunidade tributária recíproca. Assim ficou ementado o acórdão:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. AUTARQUIA. SERVIÇO PÚBLICO DE ÁGUA E ESGOTAMENTO. ATIVIDADE REMUNERADA POR CONTRAPRESTAÇÃO. APLICABILIDADE. ART, 150, §3º DA CONSTITUIÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

1. Definem o alcance da imunidade tributária recíproca sua vocação para servir como salvaguarda do pacto federativo, para evitar pressões políticas entre entes federados ou para desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza.

2. É aplicável a imunidade tributária recíproca às autarquias e empresas públicas que prestem inequívoco serviço público, desde que, entre outros requisitos constitucionais e legais não distribuam lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público (ausência de capacidade contributiva) e não desempenhem atividade econômica, de modo a conferir vantagem não extensível às empresas privadas (livre iniciativa e concorrência).

3. O Serviço Autônomo de Água e Esgoto é imune à tributação por impostos (art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição). A cobrança de tarifas, isoladamente considerada, não altera a conclusão. Agravo regimental conhecido, mas ao qual se nega provimento (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2010).

Observe-se que o próprio Supremo Tribunal Federal reconheceu no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário que o instituto da imunidade recíproca decorre do princípio federativo, conquanto utilizado “para evitar pressões políticas entre entes federados”, e do princípio da capacidade contributiva, de forma a “desonerar atividades desprovidas de presunção de riqueza” (BRASIL, 2010).

Assim, os entes políticos, no exercício de suas funções e atividades constitucionais não possuiu capacidade contributiva, “não se podendo reconhecer nas atividades estatais próprias, como instrumentalidades governamentais, a capacidade inerente às atividades econômicas de fins lucrativos.” Por tudo isso, não “seria razoável tributar, deceptando a renda, aquela atividade para cuja manutenção compulsoriamente devem contribuir os cidadãos” (BALEEIRO, 2018, p. 123).

Deste modo, indubitavelmente podemos afirmar que a imunidade recíproca é corolário da superioridade do interesse público sobre o privado, que buscar beneficiar os bens, o patrimônio, as rendas e os serviços dos entes estatais, como instrumentalidades para o exercício de suas funções públicas, de modo que não se pode falar em capacidade econômica, voltada ao lucro ou à especulação (BALEEIRO, 2018, p. 124).

3.4 ABRANGENCIA DA IMUNIDADE RECÍPROCA

Quanto à abrangência da imunidade tributária recíproca devemos nos atentar ao que dispõe o VI do art. 150 da Constituição Federal que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (SCHOUERI, 2019, p. 451).

Por conseguinte, verifica-se que o a norma insculpida no art. 150, VI³² da Carta Constitucional “limita a imunidade aos impostos. Ou seja: nada impede que se cobrem taxas, por exemplo, entre as pessoas jurídicas de Direito Público. É que as taxas não têm natureza de captação de capacidade contributiva, sendo, antes, uma contraprestação por um gasto efetivo” (SCHOUERI, 2019, p. 450).

Dessa maneira, “estende-se a imunidade apenas a impostos, espécie de tributo na qual o poder de império do Estado tributante se manifesta em grau máximo, o que é incompatível com o federalismo” (BALEEIRO, 2018, p. 124).

Assim, é possível concluir que a regra constitucional da imunidade recíproca tem campo de atuação objetivamente delimitado, não atuando sobre taxas e contribuições de melhoria, nem sobre as chamadas contribuições parafiscais, especiais ou sociais (COÊLHO, 2018, p. 194).

Nessa direção também caminha a jurisprudência do STF que nos seus diversos julgamentos reconheceu que a imunidade tributária recíproca somente é aplicável aos impostos, não alcançando as taxas (RE 364.202³³), as contribuições sociais (AgR RE 378.144³⁴ e AgR no AgR RE 831.381³⁵) e contribuições previdenciárias (ADI 2.024³⁶).

³² CRFB/1988: “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:”

³³ STF, RE nº 364.202/RS, Relator Min. Carlos Velloso, DJ 28/10/2004.

³⁴ STF, AgR-RE nº 378.144/PR, Relator Min. Eros Grau, DJ 22/04/2005.

³⁵ STF, AgR-AgR-RE nº 831.381/PR, Relator Min. Roberto Barroso, DJe 21/03/2018.

³⁶ STF, ADI nº 2.024/DF, Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJe 22/06/2007.

3.5 EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA

O conteúdo da norma constitucional imunizante alcança, além da Administração Pública Direta (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), abarca também algumas entidades da Administração Indireta, como é o caso das autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (SCHOUERI, 2019, p. 451).

Tal fato decorre de expressa previsão contida no § 2º do art. 150 da Constituição Federal, in verbis:

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;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com 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 (BRASIL, 1988).

Contudo, é importante destacar que “para as entidades acima referidas o comando imunizante apenas produzirá efeitos quanto ao patrimônio, à renda e aos serviços que estiverem “vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes” (COELHO, 2018, p. 196).

Registra-se ainda que “para efeitos de aplicação da imunidade recíproca, as autarquias não se distinguem das fundações públicas, já que ambas são pessoas jurídicas de direito público, abrangendo também as agências (reguladoras, executivas e associações públicas)” (CARNEIRO, 2019, p. 401).

Denota-se também que da análise o dispositivo acima transcrito é possível verificar que a imunidade tributária recíproca tem um recorte constitucional onde não seria aplicável conforme previsão contida no § 3º do art. 150.

Assim, a imunidade não seria aplicável ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas pelos Estado quando tais atividades sejam regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, e nem àqueles relacionados com exploração de atividades econômicas em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (SCHOUERI, 2019, p. 460).

Observe-se aqui que em um primeiro momento a imunidade recíproca seria inaplicável às empresas públicas e sociedades de economia mista, uma vez que estas são estruturadas como pessoas jurídicas de direito privado (SCHOUERI, 2019, p. 455).

Todavia, não é essa a interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal, que tem sua jurisprudência pacífica quanto à extensão da imunidade tributária recíproca às empresas públicas ou sociedades de economia mista que prestam serviços públicos essenciais e de competência típica do Estado (ABRAHAM, 2018, p. 132).

Dessa forma, se a atividade exercida estiver submetida ao regime de monopólio estatal, portanto, fora do regime de livre concorrência, ou se não houver distribuição de lucros, apesar da sua personalidade jurídica de direito privado, essas entidades também gozarão do regime da imunidade recíproca, que a elas serão estendidos (ABRAHAM, 2018, p. 132).

Nesse sentido pode-se citar diversos julgados do Pretório Excelso que estendeu a imunidade a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT³⁷, que executa em regime de monopólio o serviço postal; a Casa da Moeda do Brasil³⁸, que executa em regime de monopólio a emissão de papel moeda e cunhagem de moeda; a Cetesb³⁹, estatal prestadora de serviço público de água e esgoto do Estado de São Paulo; a Codesp⁴⁰, responsável pela gestão e exploração dos portos marítimos no Estado de São Paulo; e Infraero⁴¹, que executa em regime de monopólio a exploração de serviços de infraestrutura aeroportuária (ABRAHAM, 2018, p. 132).

³⁷ STF, RE nº 773.992/BA, Relator Min. Dias Toffoli, DJe 19/02/2015.

³⁸ STF, AgR-RE nº 610.517/RJ, Relator Min. Celso de Mello, DJe 23/06/2014.

³⁹ STF, AgR-RE nº 631.309/SP, Relator Min. Ayres Britto, DJe 26/04/2012.

⁴⁰ STF, RE nº 253.472/SP, Relator Min. Marco Aurélio, Relator p/ Acórdão Min. Joaquim Barbosa, DJe 01/02/2011.

⁴¹ STF, AgR-RE nº 363.412, Relator Min. Celso de Mello, DJe 19/09/2008.

Por conseguinte, denota-se da jurisprudência do STF que as empresas estatais encarregadas da prestação de serviço público, que não exploram atividade econômica em sentido estrito, encontram-se imunes, pois, apesar de possuírem personalidade jurídica de direito privado, prestam serviço público em regime administrativo, de direito público, marcado por todas as suas sujeições e prerrogativas (SCHOUERI, 2019, p. 456-457).

Assim, é possível identificar nos diversos julgados do STF que para a extensão da norma imunizante à empresa pública ou sociedade de economia mista é necessária observar os seguintes estágios definidos pela Corte, tais como:

- A) a propriedade, a renda e os serviços imunes são somente aqueles empregados pela estatal na “satisfação dos objetivos institucionais imanes do ente federado”;
- B) as atividades desenvolvidas pelas estatais destinadas sobretudo ao acréscimo patrimonial do Estado ou de particulares não estão protegidas pela norma imunizante;
- C) inadmitir-se-á a desoneração se esta, como efeito colateral relevante, macular os princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita (COELHO, 2018, p. 199).

Dessa forma, convém aclarar que quando “uma empresa pública ou sociedade de economia mista presta um serviço público, atua como órgão da Administração indireta, e não desenvolve atividades econômicas próprias das empresas privadas” (COELHO, 2018, p. 199).

Contudo, caso o Estado atue como particular e com intuito lucrativo, o seu patrimônio, renda ou serviços afetados a atividade econômica não estará imune da tributação, justamente para evitar danos à liberdade de concorrência, de igual modo que, as empresas privadas concessionárias de serviços públicos e que atuam com intuito lucrativo, por meio da cobrança de tarifas, também não serão imunes pelo simples fato de prestarem serviço público (ABRAHAM, 2018, p. 132).

Por fim, cumpre ressaltar que a imunidade tributária recíproca tem natureza subjetiva, uma vez que é estabelecida em função das pessoas políticas elencadas no art. 150, VI, “a” da CRFB/1988 (COSTA, 2018, p. 115).

Logo não há de se cogitar que a imunidade recíproca possa beneficiar ou favorecer a particulares, sendo, indevida sua extensão àquelas pessoas não abarcadas pela norma imunizante, ainda que executem um determinado serviço público com proveito próprio ou mesmo ocupem bem imóvel público (BALEEIRO, 2018, p. 130-317).

4 A INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE OS IMÓVEIS PÚBLICOS OCUPADOS POR PARTICULARES

4.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA JURISPRUDÊNCIA

No que tange a incidência do IPTU sobre os imóveis públicos ocupados por particulares, tanto o STF quanto o STJ possuíam até então uma jurisprudência pacífica quanto à sua não ocorrência, pois ambas as cortes entendiam que a concessão de uso e o arrendamento de terrenos pertencentes à União, não transformavam o usuário ou o arrendatário em contribuintes do IPTU (BALEEIRO, 2018, p. 316).

Analisando a jurisprudência do STF sobre o tema é possível verificar que a posição até então adotada tem como fundamento a decisão exarada pela corte no julgamento do RE 253.394 – SP, de relatoria do Min. Ilmar Galvão, que firmou o precedente pela impossibilidade de tributação pela Municipalidade dos bens públicos ocupados por empresa delegatária dos serviços portuários, ficando assim ementado:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS QUE COMPÕEM O ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNIÃO. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Dispositivo, todavia, restrito aos impostos, não se estendendo às taxas. Recurso parcialmente provido.

(RE 253394, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 26/11/2002, DJ 11-04-2003 PP-00029 EMENT VOL-02106-04 PP-00768)

Vale destacar o trecho do voto do ilustre Ministro, que entendeu ser extensível a imunidade recíproca à empresa delegatária dos serviços portuários ocupantes de imóvel públicos, pois

No presente caso, é incontroverso que os imóveis tributados são do domínio público da União, encontrando-se ocupados pela recorrente em caráter precário, na qualidade de delegatária dos serviços de exploração do porto e tão-somente enquanto durar a delegação. O acórdão, ao invocar a norma do art. 32 do CTN, além de incidir no mau vezo de buscar na lei a interpretação da Constituição, não atentou para a circunstância de que o art. 32 do CTN não pode ser interpretado como tendo englobado, no conceito de posse, de forma indiscriminada, ocupante de bem público, sempre em caráter precário; o mero detentor, como o locatário; e, finalmente, o possuidor com animus domini; esse, sim, responsável pelo tributo incidente sobre o imóvel privado de que tem a posse, na qualidade de substituto do proprietário, figura de ordinário desconhecida ou, no mínimo, alheia ao destino do bem tributado (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2002).

É importante mencionar também a observação efetuada pelo Ministro Moreira Alves, que identifica a posse em tais situações como desdobrada, chamando atenção para o fato de que

O que se pode suscitar não é o problema de posse com animus domini, mas posse exclusiva, porque aqui há desdobramento de posse, pois, obviamente, ele tem posse direta. Esta, a concessionária, evidentemente, tem. O problema é saber se o Código Tributário, quando fala em posse, fala em posse exclusiva, em que não há desdobramento; e quando se trata de posse exclusiva, aí, sim, o possuidor responde. Quando se trata de posse desdobrada - o caso da locação e do comodato -, o possuidor direto não responde. Estou de acordo, porque a posse é direta, e não há direito real que a justifique (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2002).

Portanto, entendia o STF que sendo a posse em tais concessões desdobrada, o concessionário não poderia se comportar como dono do bem, não havendo também perpetuidade, irrevogabilidade e disponibilidade, ou mesmo qualquer possibilidade de prescrição aquisitiva (LOPES FILHO, 2015, p. 59-63).

Observe-se que a teor do art. 1.197⁴² do Código Civil, que havendo desdobramento da posse, a direta ira se concretizar quando a pessoa tiver a coisa em seu poder, temporariamente, e em virtude de direito pessoal ou real.

Desta feita, respeitando o precedente estabelecido por ocasião do julgamento do RE 253.394 – SP, o STF manteve a observância da decisão prolatada pela Primeira Turma, vindo a firmar uma jurisprudência lastreada na impossibilidade de tributação dos bens públicos imóveis ocupados por particulares. Nessa esteira colaciona-se os seguintes julgados:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS DO ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS.

1. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não-incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, "f" e 150, VI, da Constituição Federal).

2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas.

Recurso Extraordinário parcialmente provido.

(RE 265749, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 27/05/2003, DJ 12/09/2003)

⁴² CC/2002: "Art. 1.197. A posse direta, de pessoa que tem a coisa em seu poder, temporariamente, em virtude de direito pessoal, ou real, não anula a indireta, de quem aquela foi havida, podendo o possuidor direto defender a sua posse contra o indireto."

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IPTU. PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA.

1. A tese deduzida no recurso extraordinário restou acolhida à unanimidade por ambas as Turmas deste Supremo Tribunal. Circunstância que permite ao relator julgar monocraticamente o recurso extraordinário (art. 557 do CPC).

2. Os imóveis integrantes do acervo patrimonial do Porto de Santos são imunes à incidência do IPTU, pois integram o domínio da União e se encontram ocupados pela agravada apenas em caráter precário. Precedentes: RE 253.394 (Primeira Turma, DJ de 11/04/2003) e RE 265.749 (Segunda Turma, DJ 12/09/2003).

3. Mostra-se devidamente fundamentada a decisão monocrática que faz remissão a precedentes da Corte e sintetiza os argumentos neles aduzidos.

4. Agravo regimental improvido.

(RE 357447 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 02/03/2004, DJ 26/03/2004)

EMENTA: Recurso Extraordinário. 2. IPTU. Imóvel da União destinado à exploração comercial. 3. Contrato de concessão de uso. Posse precária e desdobrada. 4. Impossibilidade de a recorrida figurar no polo passivo da obrigação tributária. Precedente. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 451152, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 22/08/2006, DJe-004 DIVULG 26/04/2007 PUBLIC 27/04/2007)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPTU. PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE.

1. A jurisprudência deste Tribunal fixou entendimento no sentido de que os bens imóveis que compõem o acervo patrimonial do Porto de Santos são imunes à incidência do IPTU, vez que integram o domínio da União. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 508709 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 10/06/2008, DJe-117 DIVULG 26/06/2008 PUBLIC 27/06/2008)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPTU. IMÓVEL DE PROPRIEDADE DA UNIÃO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. POSSE PRECÁRIA. PÓLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, "A", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. IMPOSSIBILIDADE DA TRIBUTAÇÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal, em caso análogo ao presente, o RE n. 451.152, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 27.4.07, fixou entendimento no sentido da impossibilidade do detentor da posse precária e desdobrada, decorrente de contrato de concessão de uso, figurar no polo passivo da obrigação tributária. Precedentes.

2. Impossibilidade de tributação, pela Municipalidade, dos terrenos de propriedade da União, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 599417 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 29/09/2009, DJe-200 DIVULG 22/10/2009 PUBLIC 23/10/2009)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMÓVEIS DO ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS. ABRANGIDOS PELO ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. AGRAVO IMPROVIDO.

I - O Plenário desta Corte, no recente julgamento do RE 253.472/SP, Red. para o acórdão o Min. Joaquim Barbosa, reconheceu o direito à imunidade de imóvel pertencente à União, mas afetado à CODESP, quanto ao recolhimento do IPTU (Informativo 597 do STF).

II - O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que os imóveis componentes do acervo Patrimonial do Porto de Santos são

abrangidos pela imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição por comporem domínio da União. Precedentes.

III – Agravo regimental improvido.

(AI 738332 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 09/11/2010, DJe-227 DIVULG 25/11/2010 PUBLIC 26/11/2010)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS DO ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNIÃO. CODESP - SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA INCUMBIDA DE EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO DE PORTO MARÍTIMO (ART. 21, XII, “F”, DA CF). IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (ART. 150, VI, “A”, DA CF). ACÓRDÃO RECORRIDO EM DISSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO DO PLENÁRIO DESTA CORTE (RE N. 253.472). AGRAVO IMPROVIDO.

1. No julgamento do RE n. 253.472, Redator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 01.02.11, o Plenário do STF reconheceu, por efeito da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”, da CF), a inexistência, por parte do Município tributante, do IPTU referente às atividades executadas pela CODESP – entidade delegatária de serviços públicos a que se refere o art. 21, XII, “f”, da CF -, na prestação dos serviços públicos de administração de porto marítimo e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. (Precedentes: RE n. 253.394, Relator o Ministro Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJ de 11.4.03; AI n. 458.856, Relator o Ministro Eros Grau, 1ª Turma, DJ de 20.4.07; RE n. 265.749-Ed-Ed, Relator o Ministro Celso de Mello, 2ª Turma, DJe de 22.08.11; AI n. 738.332-AgR, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJe de 26.11.10, entre outros).

2. In casu, o acórdão originariamente recorrido assentou: “IMPOSTO – Predial e Territorial Urbano – Município de Santos – CODESP – Pretensão à imunidade do lançamento fiscal – Inviabilidade – Imunidade se aplica aos bens e serviços de ente estatal, não às sociedades de economia mista que os exploram – Isenção não renovada depois da Constituição Federal de 1.988 – Tributo devido. (...)”

3. Agravo Regimental a que se nega provimento.

(RE 462704 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 04/12/2012, DJe-022 DIVULG 31/01/2013 PUBLIC 01/02/2013)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE LOCAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 279/STF.

Nos termos da jurisprudência da Corte, o contrato de locação não faz configurar a posse com ânimo de dono. Não há neste caso, portanto, subsunção do fato à hipótese de incidência necessária à cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(AI 619827 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, DJe-249 DIVULG 17/12/2014 PUBLIC 18/12/2014)

EMENTA: Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Prequestionamento. Ausência. Tributário. Imunidade tributária recíproca. Imóvel pertencente à União que se encontra em posse precária de concessionária de serviço público. Utilização do bem na atividade fim. Impossibilidade de cobrança de IPTU. Precedentes.

1. Não se admite o recurso extraordinário quando os dispositivos constitucionais que nele se alega violados não estão devidamente prequestionados. Incidência das Súmulas n.ºs 282 e 356/STF.

2. A imunidade tributária constante do art. 150, VI, a, da Constituição Federal alcança o imóvel pertencente à União que se encontra em posse precária de concessionária de serviço público para ser utilizado na atividade fim a qual essa se destina.

3. Agravo regimental não provido.

(ARE 947142 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 02/09/2016, DJe-209 DIVULG 29/09/2016 PUBLIC 30/09/2016)

A seu turno, o Superior Tribunal de Justiça, enfrentando o tema de forma mais frequente, uma vez que é responsável pela uniformização da interpretação da legislação federal, firmou entendimento calcada na mesma direção adotada pelo Pretório Excelso, ou seja, que a posse apta a gerar a exação fiscal seria aquela exercida com *animus domini*, isto é, aquela que poderia ser transformada no pleno controle sobre a propriedade (LOPES FILHO, 2015, p. 18).

Nesse sentido, o Tribunal tinha sua jurisprudência firmada numa interpretação de que não seria qualquer posse que o CTN deseja ver tributada, como a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário, do titular do direito de uso e habitação, ou mesmo do possuidor clandestino ou precário. A posse tributável prevista no Código Tributário seria aquela onde a pessoa que já era ou poderia vir a ser proprietária da coisa, em outros termos, a posse *ad usucapionem* (LOPES FILHO, 2015, p. 19).

Com efeito, assim foi sendo firmada a jurisprudência do STJ, tal como se pode observar nas ementas dos julgados colacionados abaixo em ordem cronológica, a demonstrar uma integridade e observância da tese firmada durante todo o período que perdurou o entendimento:

IPTU - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - IMÓVEL LOCADO.

A posse tributária e a que exterioriza o domínio, não aquela exercida pelo locatário ou pelo comodatário, meros titulares de direitos pessoais limitados em relação a coisa. Gozando a proprietária do imóvel de imunidade tributária não se pode transferir ao locatário a responsabilidade do pagamento do IPTU.

Recurso improvido.

(REsp 40.240/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/12/1993, DJ 21/02/1994, p. 2141)

TRIBUTARIO - IPTU - PROPRIEDADE MUNICIPAL - COMODATO - ILEGALIDADE DA EXIGENCIA - CTN, ART. 32 - CODIGO CIVIL, ARTIGOS 524, 1248 E SEGUINTEs.

1. O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil, não abrangendo a posse exercida pelo comodatário, em cujas obrigações, no caso concreto, não se inclui a exigência fiscal questionada, ainda porque o imóvel e do patrimônio do município, que, por evidente, está imune de pagar imposto da sua competência tributária.

2. Recurso improvido.

(REsp 46.434/MG, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/1994, DJ 21/11/1994, p. 31717)

TRIBUTÁRIO - IPTU - CONTRIBUINTE - POSSUIDOR - ART. 34 DO CTN.

1. O IPTU é imposto que tem como contribuinte o proprietário ou o possuidor por direito real que exerce a posse com animus definitivo - art. 34 do CTN.

2. O comodatário é possuidor por relação de direito pessoal e, como tal, não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa.

3. Não sendo contribuinte o possuidor e confundindo-se, no Município, as posições de proprietário do imóvel e de sujeito ativo para a cobrança do IPTU, resulta indevido o tributo.

4. Recurso especial improvido.

(REsp 325.489/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/11/2002, DJ 24/02/2003, p. 217)

CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. CONCESSIONÁRIO DE SERVIÇO PÚBLICO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO. POSSUIDOR DIRETO.

I - É indevida a cobrança de IPTU ao concessionário de serviço público de transporte ferroviário, porquanto este não exerce a posse com animus definitivo.

II - A concessão delegada pela UNIÃO não transfere ao concessionário os poderes inerentes à propriedade. A posse é direta e existe em função da delegação, estando o delegatário proibido de alienar ou ceder o uso da linha.

III - Ainda que fosse reconhecida a possibilidade da cobrança do IPTU ao possuidor direto, verifica-se a impossibilidade da exação pela falta de fixação do valor venal do imóvel.

IV - Precedentes.

V - Recurso especial provido.

(REsp 389.961/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/12/2003, DJ 29/03/2004, p. 172)

TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. IPTU. INEXIGÊNCIA.

1. O contrato de concessão de uso é negócio jurídico bilateral de natureza pessoal.

2. Não há elementos jurídicos determinando que, para fins tributários, o contrato de concessão de uso seja equiparado ao domínio útil de bem.

3. O contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, titular do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (art. 32 do CTN).

4. Só é contribuinte do IPTU quem tenha o animus dominis, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio.

5. A concessão de uso é um contrato bilateral típico que não caracteriza expressão de animus dominis.

6. A posse exercida pelo cessionário, no contrato de concessão de uso, é expressiva, apenas, no negócio jurídico pessoal celebrado.

Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar o cessionário como possuidor.

7. Recurso improvido.

(REsp 681.406/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/12/2004, DJ 28/02/2005, p. 252)

TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRIBUINTE. CONCESSIONÁRIO/PERMISSIONÁRIO. RELAÇÃO DE DIREITO PESSOAL. INDEVIDA A COBRANÇA DO TRIBUTO.

I - Esta Corte perfilha o entendimento de que só é contribuinte do IPTU quem tem o animus dominis sobre a coisa, não se verificando essa característica na detenção exercida pelo concessionário/permissionário, que possui o bem pertencente ao ente público em razão de uma relação de direito pessoal, sendo indevida a cobrança do IPTU daquele. Precedentes: REsp nº 696.888/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 16/05/05, REsp nº 681.406/RJ, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 28/02/05 e REsp nº 389.961/MG, de minha relatoria, DJ de 29/03/04.

II - Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 737.446/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/09/2005, DJ 28/11/2005, p. 227)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - IPTU - USO DE BEM DA UNIÃO - INAPLICABILIDADE DO ART. 34 DO CTN - PRECEDENTES.

1. A jurisprudência de ambas as Turmas da Primeira Seção desta Corte tem assentado o entendimento de que somente é contribuinte do IPTU o possuidor que tenha animus domini.
 2. O cessionário não pode ser taxado de contribuinte do aludido imposto, por não exercer nenhum direito de propriedade sobre o imóvel.
 3. Recurso especial não provido.
- (REsp 1022580/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 29/05/2009)

TRIBUTÁRIO. IPTU. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONCESSIONÁRIA DE TERMINAL AEROPORTUÁRIO. POSSUIDOR POR RELAÇÃO DE DIREITO MATERIAL. ART. 34 DO CTN. INVIABILIDADE. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que o cessionário de serviço público aeroportuário, por ser possuidor do bem em virtude de relação de direito pessoal, não é contribuinte do IPTU, porquanto exerce a posse sem animus domini.
 2. É inviável atribuir a responsabilidade tributária pelo recolhimento do IPTU à concessionária de terminal aeroportuário pertencente à União, tendo em vista que a concessão delegada pelo Ente Público não lhe transfere os poderes inerentes à propriedade.
- Precedentes do STJ.
3. Agravo Regimental não provido.
- (AgRg nos EDcl no REsp 744.910/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 21/08/2009)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRATO DE CONCESSÃO DE BEM PÚBLICO. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. TRIBUTO INDEVIDO. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. O artigo 34 do CTN define como contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que a posse apta a gerar a obrigação tributária é aquela qualificada pelo animus domini, ou seja, a que efetivamente esteja em vias de ser transformada em propriedade, seja por meio da promessa de compra e venda, seja pela posse ad usucapionem. Assim, a incidência do tributo deve ser afastada nos casos em que a posse é exercida precariamente, bem como nas demais situações em que, embora envolvam direitos reais, não estejam diretamente correlacionadas com a aquisição da propriedade.
 2. O cessionário do direito de uso não é contribuinte do IPTU, haja vista que é possuidor por relação de direito pessoal, não exercendo animus domini, sendo possuidor do imóvel como simples detentor de coisa alheia. Precedentes. Incidência do óbice da Súmula 83/STJ.
 3. Agravo regimental não provido.
- (AgRg no AREsp 691.946/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/06/2015, DJe 16/06/2015)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU). ÁREA PORTUÁRIA. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO QUE DETÉM A POSSE DO BEM IMÓVEL DE DOMÍNIO DA UNIÃO, SEM ANIMUS DOMINI. IMPOSSIBILIDADE DE SER ENQUADRADA COMO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

- I. Agravo Regimental interposto em 19/08/2013, contra decisão publicada em 12/08/2013, na vigência do CPC/73.
- II. Na esteira da jurisprudência pacífica desta Corte, "não é cabível a cobrança de IPTU da concessionária de serviços portuários ocupante de imóvel em área de domínio da União, uma vez que o concessionário de serviço público, que detém a posse do bem imóvel em virtude de contrato de cessão de uso, não se confunde com

o contribuinte do IPTU, qual seja, o proprietário, titular do domínio útil ou o possuidor por direito real, nos termos do art. 34 do CTN ('art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.')

(STJ, AgRg no AREsp 535.846/RJ, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 24/11/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.398.806/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 28/08/2015; AgRg no AREsp 691.946/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/06/2015.

III. Agravo Regimental improvido.

(AgRg no AREsp 159.691/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2016, DJe 02/06/2016)

Nessa mesma linha segue outros diversos julgados tais como REsp 119.515/SP⁴³, REsp 618.269/BA⁴⁴, REsp 685.316/RJ⁴⁵, REsp 696.888/RJ⁴⁶, AgRg no Ag 664.526/SP⁴⁷, REsp 825.902/MG⁴⁸, REsp 1.022.580/RJ⁴⁹, AgRg no REsp 1.096.229/SP⁵⁰, AgRg no AREsp 152.437/DF⁵¹, AgRg no AREsp 176.429/RJ⁵², AgRg no AREsp 600.366/DF⁵³, AgRg no AREsp 535.846/RJ⁵⁴, AgRg no REsp 1.534.170/DF⁵⁵ e AgRg no AREsp 486.060/DF⁵⁶ entre outros aqui não citados.

Muito embora a jurisprudência do STJ fosse firme nesse sentido, e a do STF primava pela observância da sua, muito embora alguns Ministros já demonstrassem a intenção de superação da jurisprudência até então dominante (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2006).

Assim cumpre destacar algumas partes dos votos dos Ministros Gilmar Mendes e Joaquim Barbosa por ocasião do julgamento do RE 451.152 – RJ, que discutia a incidência do IPTU sobre uma área objeto de concessão pública feita pela INFRAERO, que destinava bem da União para instalação de academia de ginástica (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2006).

⁴³ STJ, REsp 119.515/SP, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, DJ 15/12/1997.

⁴⁴ STJ, REsp 618.269/BA, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 21/11/2005.

⁴⁵ STJ, REsp 685.316/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 18/04/2005.

⁴⁶ STJ, REsp 696.888/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 16/05/2005.

⁴⁷ STJ, AgRg no Ag 664.526/SP, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 24/10/2005.

⁴⁸ STJ, REsp 825.902/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJe 03/09/2008.

⁴⁹ STJ, REsp 1.022.580/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJe 29/05/2009.

⁵⁰ STJ, AgRg no REsp 1096229/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 10/02/2010.

⁵¹ STJ, AgRg no AREsp 152.437/DF, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, DJe 07/08/2012.

⁵² STJ, AgRg no AREsp 176.429/RJ, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, DJe 19/12/2013.

⁵³ STJ, AgRg no AREsp 600.366/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 05/12/2014.

⁵⁴ STJ, AgRg no AREsp 535.846/RJ, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, DJe 24/11/2015.

⁵⁵ STJ, AgRg no REsp 1.534.170/DF, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 19/05/2016.

⁵⁶ STJ, AgRg no AREsp 486.060/DF, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 16/06/2016.

Em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes discorre sobre a, até então, jurisprudência adotada pelo Supremo e a necessidade de sua revisão:

No caso dos autos, a recorrida não preenche nenhum dos requisitos para ser contribuinte do IPTU, porquanto é detentora de posse precária e desdobrada decorrente de contrato de concessão de uso. Nesse sentido, o RE 253.394, 1ª T., Rel. Ilmar Galvão, DJ 11.04.03, no qual se pode destacar do voto do Min. Moreira Alves: [...]

Não obstante, as consequências decorrentes do modelo adotado, talvez poderiam vir a merecer nova reflexão” (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2006).

Por sua vez, o Ministro Joaquim Barbosa apresentou voto-vista admitindo, em tese, a sujeição passiva do concessionário como responsável pelo pagamento do IPTU. Assim discorre ao final de seu voto:

Quanto ao segundo fundamento, anoto que a circunstância de a parte recorrida não ser juridicamente classificável como contribuinte não impede que ela, ainda assim, faça parte da relação jurídica tributária como sujeito passivo. Com efeito, a sujeição passiva tributária compreende tanto os contribuintes como os responsáveis tributários. [...] Ponderemos: a sujeição passiva por responsabilidade, no caso em exame, atenderia ao necessário tratamento tributário isonômico entre sujeitos passivos que, em comum, têm a característica de desempenharem a mesma atividade econômica e, a diferenciá-los, apenas a circunstância de os imóveis onde exercem suas atividades serem um de propriedade de um ente público e outro de propriedade de ente privado. [...] Do exposto, julgo improcedente recurso extraordinário e firmo a inaplicabilidade da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição à propriedade imóvel pertencente à União, mas cedida a particular para desempenho de atividade econômica e de cunho privado (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2006).

Assim é possível identificar que alguns Ministros já possuíam predisposição de alterar a jurisprudência até então formada, por verificarem ser injusto não tributar aquele que dá destinação econômica a bem público e com ele auferir lucro privado (LOPES FILHO, 2015, p. 60).

Nesse contexto surgiram o RE 594.015 -SP e RE 601.720 – RJ que levaram novamente a discussão sobre o tema ao STF, tendo sido reconhecido em ambos a repercussão geral.

4.2 REPERCUSSÃO GERAL PARA O RECONHECIMENTO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA A EMPRESA PRIVADA E SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA OCUPANTE DE BEM PÚBLICO

O Recurso Extraordinário nº 594.015 – SP tem como Recorrente Petróleo Brasileiro S/A – Petrobras e como Recorrido o Município de Santos e teve como questão central a cobrança por parte do Município de Santos de IPTU incidente sobre imóveis arrendados da Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

A Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP é uma sociedade de economia mista cujo 99,97% do capital social pertencem à União sendo responsável pela administração das instalações portuárias do Estado de São Paulo e exercendo a função de Autoridade Portuária.⁵⁷ Irresignados com a cobrança efetuado pela Municipalidade e após o encerramento da discussão nas instâncias ordinárias sem sucesso, a Petrobras recorreu ao Supremo para derrubar a execução até então efetuada sob o argumento de violação da jurisprudência da Corte Suprema (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Ressalta-se que até então o próprio Supremo tinha jurisprudência vasta onde estendia a imunidade recíproca aos imóveis administrados pela CODESP, uma vez que estes pertenceriam à União, mas estava afetado precariamente à CODESP enquanto delegatária de serviço público de exploração da atividade portuária.⁵⁸

Cuidou ainda a Recorrente de alegar em sua fundamentação para reconhecimento da imunidade recíproca que na qualidade de sociedade de economia mista era responsável por desenvolver atividades de relevante interesse público, concernente ao abastecimento nacional de petróleo, entendido desde a produção até a importação, transporte e distribuição, o que configuraria monopólio da União nos termos do art. 177 da CRFB/1988⁵⁹.

Assim, em Acórdão de 14/04/2011 foi reconhecida a repercussão geral do assunto, tendo sido registrado no Tema 385, ficando assim ementado:

⁵⁷ CODESP. Carta Anual de Governança Corporativa, 2018. Disponível em: <http://www.portodesantos.com.br/wp_porto/wp-content/uploads/2019/04/carta-anual-de-governanca-corporativa-2018-ano-base-2017.pdf>.

⁵⁸ Nesse sentido: RE 265.749, RE 357.447 AgR, RE 508.709 AgR, AI 738.332 AgR, RE 462.704 AgR.

⁵⁹ CRFB/1988: “Art. 177. Constituem monopólio da União: I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores; IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;”

IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA – ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU – AFASTAMENTO NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da obrigatoriedade de recolhimento do IPTU, incidente em terreno localizado na área portuária de Santos, pertencente à União, pela Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS, mesmo quando esta estiver na condição de arrendatária da Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP. (RE 594015 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 14/04/2011, DJe-104 DIVULG 31/05/2011 PUBLIC 01/06/2011)

Em seu voto pelo reconhecimento da repercussão geral o Ministro Marco Aurélio cita que

Há de definir-se a espécie, valendo notar o grande número de sociedades de economia mista - pessoas jurídicas de direito privado – que ocupam bens de pessoa jurídica de direito público. A imunidade subjetiva desta última estende-se à sociedade de economia mista? A resposta advirá do julgamento deste recurso extraordinário, com fidelidade absoluta à Constituição Federal (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Após o reconhecimento da repercussão geral ficou o Tema 385 assim redigido: “Reconhecimento de imunidade tributária recíproca à sociedade de economia mista ocupante de bem público.”⁶⁰

Por sua vez, o Recurso Extraordinário nº 601.720 – RJ teve como Recorrente o Município do Rio de Janeiro e como Recorrido Barrafor Veículos LTDA. Observa-se que neste caso o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro adotou interpretação conforme jurisprudência sedimentada no STF e STJ, tendo reconhecido a imunidade recíproca ao imóvel público cedido ao particular (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Neste caso, questão central gira entorno da cobrança por parte do Município do Rio de Janeiro de IPTU incidente sobre imóvel concedido onerosamente pela Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO à Barrafor Veículos LTDA para instalação de uma concessionária de automóveis numa área do Aeroporto de Jacarepaguá (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

A discussão iniciou-se diante da irresignação com a cobrança realizada em face da concessionária, que interpôs ação anulatória de débito fiscal combinada com declaratória de

⁶⁰ STF, Teses de Repercussão Geral. Tema 385. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642811&numeroProcesso=594015&classeProcesso=RE&numeroTema=385>>

inexistência de relação jurídico-tributária visando derrubar os lançamentos promovidos pela municipalidade do Rio de Janeiro, obtendo decisão favorável nas instâncias ordinárias (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

O Município do Rio de Janeiro insatisfeito com a solução adotada levou ao Supremo seu descontentamento alegando que

a imunidade recíproca visa proteger o patrimônio, a renda e os serviços dos entes públicos no que concerne às suas finalidades essenciais, não se aplicando aos imóveis que, além de não estarem afetados a uma destinação pública, são cedidos a particulares para a exploração de atividade econômica.

Alega, ademais, que a concessão de uso de imóvel, pertencente a ente público, no caso a União, foi outorgada de forma onerosa à recorrida, empresa privada que comercializa veículos automotores, e que esta exerce o domínio útil ou pelo menos a posse do bem, não havendo qualquer óbice para a cobrança do IPTU (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Dessa forma, vislumbrando relevância jurídica e econômica, o STF reconheceu em Acórdão de 16/06/2011 a repercussão geral do assunto, tendo sido registrado no Tema 437, ficando assim ementado:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. IPTU. IMÓVEL DE PROPRIEDADE DE ENTE PÚBLICO. CONCESSÃO DE USO. EMPRESA PRIVADA EXPLORADORA DE ATIVIDADE ECONÔMICA COM FINS LUCRATIVOS. CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. QUALIFICAÇÃO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Cumpre destacar que em seu voto pelo reconhecimento da repercussão geral o Ministro Ricardo Lewandowski cita reconheceu que

o tema apresenta relevância do ponto de vista jurídico, uma vez que a definição sobre o alcance da imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal, em relação aos imóveis que, embora pertencentes aos entes públicos, são utilizados por concessionários ou permissionários para a exploração de atividades econômicas com fins lucrativos, norteará o julgamento de inúmeros processos similares que tramitam neste e nos demais tribunais brasileiros.

O mesmo ocorre quanto à possibilidade de particulares integrarem a relação jurídico-tributária na qualidade de contribuintes do IPTU que eventualmente recaia sobre esses imóveis.

E certo, ainda, que a discussão também apresenta repercussão econômica, porquanto a solução da questão em exame poderá ensejar relevante impacto financeiro no orçamento dos diversos municípios que se encontram em situação semelhante à do recorrente (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Após o reconhecimento da repercussão geral ficou o Tema 437 assim resumido: “Reconhecimento de imunidade tributária recíproca a empresa privada ocupante de bem público.”⁶¹

Embora os temas possuam evidente similitude, vale destacar que se trata de temas diferentes como bem pontuou o Ministro Ricardo Lewandowski por ocasião de reconhecimento do Tema 437 onde discorreu que

a questão tratada nestes autos não é idêntica a discutida no RE 594.015-RG/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, que teve repercussão geral reconhecida e versa sobre a possibilidade de aplicar a imunidade recíproca a imóvel pertencente a ente público, mas utilizado por sociedade de economia mista que, segundo se alega, explora atividade de relevante interesse público e de monopólio da União. Nesse contexto, as questões podem ter soluções diversas (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Assim, o primeiro Tema 385 diverge do Tema 437 quanto ao ocupante do bem público, ao título que dá origem a posse e a qualificação da atividade desenvolvida no imóvel. Assim, enquanto no primeiro a análise cingiu a sociedade de economia mista arrendatária de imóvel público e desenvolvedora de atividade com relevante interesse público e de monopólio da União. Por sua vez, o segundo tema levou em consideração a concessão de uso de imóvel público a empresa privada exploradora de atividade econômica lucrativa.

Ambas as situações possuem relevante importância, uma vez que as decisões tomadas causariam grande impacto nas finanças de diversos municípios brasileiros, que se veem obrigados a ofertarem uma gama de serviços custeados de forma geral pelos impostos arrecadados, mas que veriam uma importante fonte de receita minguar a depender da decisão adotada.

4.3 IMPOSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA EM BENEFÍCIO DE PARTICULARES OCUPANTES DE IMÓVEIS PÚBLICOS

⁶¹ STF, Teses de Repercussão Geral. Tema 437. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2692309&numeroProcesso=601720&classeProcesso=RE&numeroTema=437>>

Ao apreciar o mérito dos Recursos Extraordinários nº 594.015 - SP e nº 601.720 – RJ, o Supremo promoveu o overruling da jurisprudência fartamente sedimentada, tanto na Corte Suprema quanto no STJ.

Tal fato ficou tão evidente que mereceu destaque na fala do Ministro Roberto Barroso, que por ocasião do julgamento do RE nº 594.015 – SP, afirmou que

A posição aqui sustentada pelo Ministro Fachin, por evidente, representou a sustentação de uma jurisprudência tradicional. Eu costumo dizer, acho que o respeito à jurisprudência e aos precedentes é um valor jurídico em si, independentemente do mérito do precedente. Porém, em situações-limite, em que mudam os fatos ou a percepção do direito, é o caso, sim, de se proceder à superação do precedente e o estabelecimento de uma nova visão (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Cita-se ainda a passagem do voto do Ministro Edson Fachin, onde reconheceu que

a jurisprudência do STF é no sentido da aplicação da imunidade tributária recíproca à Companhia Docas do Estado de São Paulo (CODESP), tendo em vista que se trata de instrumentalidade estatal, por explorar serviços públicos de administração portuária (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Nessa conjuntura, como relator com voto vencido no RE nº 601.720 – RJ, o Ministro Edson Fachin reafirmou a jurisprudência do tribunal onde

o particular concessionário de uso de bem público não pode ser eleito, por força de lei municipal, para figurar como sujeito passivo de obrigação tributária referente ao IPTU, porquanto sua posse é precária e desdobrada; ao passo que o imóvel qualificado como bem público federal, ainda que destinado à exploração comercial, remanesce imune aos tributos fundiários municipais, por força do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988.

Contudo, sua posição não prevaleceu em ambos os julgados, tendo o Supremo Tribunal Federal promovido a superação da jurisprudência até então firmada, adotando novo posicionamento sobre a possibilidade de extensão da imunidade recíproca aos imóveis ocupados por particulares.

Nos votos e discursões apresentados pelos Ministros pode-se observar uma similitude dos argumentos adotados em ambos Recursos Extraordinários, muito embora se tratasse de temas com certas diferenças (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Em ambos os processos a maioria formada reconheceu que não poderia haver a extensão da imunidade tributária recíproca as pessoas jurídicas de direito privado desenvolvedora de atividade econômica lucrativa ocupante de imóveis público (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Em sua *ratio decidendi* o tribunal interpretou que a concessão da imunidade recíproca a tais pessoas violaria o disposto no art. 150, § 3º e art. 173, §2º da Constituição Federal. Isto porque as normas em comento vedam a extensão da imunidade recíproca aos entes envolvidos na exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou proíbem que as empresas públicas e as sociedades de economia mista gozem de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado (SCHOUERI, 2019, p. 460).

Assim, em seu voto, que conduziu a tese vencedora em ambos processos, o Ministro Marco Aurélio cita que “uma vez verificada atividade econômica, nem mesmo as pessoas jurídicas de direito público gozam da imunidade, o que dizer quanto às de direito privado” (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Nesse contexto afirma ainda o Ministro que

A situação apresentada mostra-se mais grave, uma vez haver particular atuando livremente no desenvolvimento de atividade econômica e usufruindo de vantagem advinda da utilização de bem público. [...] Tem-se afronta ao princípio da livre concorrência versado no artigo 170 da Constituição Federal, por estar-se conferindo ao particular uma vantagem indevida, não existente para os concorrentes (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Ou seja, tem-se que a livre concorrência, característico do mercado interno não deve ser desequilibrado, não bastando para isso a mera compensação aos agentes prejudicados por conta dos desequilíbrios, mas adotando o Estado uma postura tendente a evitar os próprios desequilíbrios (SCHOUERI, 2019, p. 391).

Nesse mesmo sentido e confirmando a tese vencedora, o Ministro Luis Roberto Barroso explanou que

entender que os particulares, que utilizam os imóveis públicos para exploração econômica lucrativa, não devem pagar IPTU significa colocá-los em vantagem

concorrencial em relação a outras empresas que, para seu infortúnio, não firmaram contratos de utilização de bem público. Isso porque a finalidade do bem é a geração de lucro à recorrente, que, portanto, possui capacidade contributiva para sofrer a tributação (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Por conseqüente, nesse contexto, garantir um benefício fiscal, ou no caso em apreço, uma situação fiscal benéfica a apenas alguns dos agentes que atuam no setor, sem estendê-lo aos outros gera um desequilíbrio concorrencial no setor em questão, o que deve ser evitado pelo Estado (SCHOUERI, 2019, p. 443).

Nesse mesmo sentido foi o voto vogal proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, que rememorou a origem e a construção histórica da norma imunizante, e ao final reconheceu que

Quando, além da desassociação às finalidades públicas, houver risco de perturbação para a realidade econômica, a subsistência da norma de imunidade tornar-se-á bastante criticável, ante a necessidade de preservar o equilíbrio concorrencial típico da livre iniciativa (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

E prosseguiu ainda afirmando que

A decisão de ceder temporariamente o uso de determinado imóvel, obtendo incremento de receita patrimonial, é uma decisão que está no âmbito de autodeterminação de cada unidade da Federação. Porém, quando a cessão transfere o uso do imóvel para finalidades estranhas ao interesse público, a propriedade perde o atributo social que lhe caracterizava enquanto parte do acervo de bens públicos, passando a ser usufruída unicamente para a satisfação dos objetivos privados de outrem, com conseqüências competitivas para o segmento econômico afetado (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Assim sendo, fica evidente que o Tribunal vê na imunidade recíproca uma vedação a autofagia do Estado por meio da tributação de suas próprias riquezas, calcada nos princípios federalista e da capacidade contributiva, mas limitada no princípio da livre concorrência (SCHOUERI, 2019, p. 455).

Nesse contexto entendeu por bem o constituinte em fazer um recorte constitucional para limitar a fruição da imunidade recíproca, determinando que está não ocorrerá quando houver atuação segundo as normas aplicáveis a empreendimentos privados, qualquer que seja a destinação dos recursos (SCHOUERI, 2019, p. 453).

Nesse contexto, a fala do Ministro Marco Aurélio revela que a

imunidade tributária recíproca de natureza subjetiva – a envolver pessoas jurídicas de direito público –, descabe o entendimento a revelar extensão para além das situações versadas no artigo 150, § 2º, da Carta Maior. [...] A previsão decorre da necessidade de observar-se, no contexto federativo, o respeito mútuo e a autonomia dos entes. Não cabe estendê-la, evitando a tributação de particulares que atuam no regime da livre concorrência (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Por conseguinte, “quando o Estado atua no Domínio Econômico, submete-se ele ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive sob os aspectos tributários”, atendendo assim, “o constituinte, com tal providência a assegurar a plena observância do Princípio da Livre Concorrência, que ele mesmo consagrou (art. 170, IV), além de captar capacidade contributiva em ambiente onde está se manifesta” (SCHOUERI, 2019, p. 455).

É importante ressaltar ainda que o Ministro Marco Aurélio em seu voto identificou outro fator central na discursão e que acertou o âmago da causa municipalista. Assim, o ministro lembrou

ainda o risco em que se coloca o pacto federativo, tendo em vista o prejuízo causado às finanças municipais em face da impossibilidade de tributar-se imóveis utilizados na exploração de atividades privadas. Em muitos casos, particulares atuam economicamente, ou seja, demonstram capacidade contributiva em sentido amplo, mas não contribuem para a coletividade por meio da arrecadação tributária. Esquivam-se desse dever fundamental alegando que os imóveis ocupados para o desenvolvimento de suas atividades seriam beneficiados pelo disposto na regra prevista na alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017)

Com peculiar visão, o Ministro Gilmar Mendes ponderou algumas questões tal como a necessidade de

correção material dessa opção, tendo em vista, inclusive, hoje, a possibilidade de generalização - vamos chamar assim - dessas práticas de privatização, no sentido amplo, do patrimônio estatal. [...] Quer dizer, na medida em que não há possibilidade de o município tributar essa atividade, por outro lado, ele é sobreonerado, porque tem, no âmbito de seus territórios, um serviço que traz carga, sujeira, gente, em suma, que sobreonera todas... (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Dessa forma seria inconcebível aceitar que aquele que tivesse a posse do imóvel público pudesse se eximir do respectivo imposto, bem como pudesse usufruir de todos os benefícios custeados pelo Município, por meio de dinheiro proveniente de impostos que seriam ao final pagos apenas pelos donos dos outros imóveis localizados na zona urbana (MACHADO, 2016).

Em síntese, o Tribunal entendeu não ser extensível a imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a da CRFB/1988 as sociedades de economia mista e empresas privadas ocupantes

de imóvel público conquanto desenvolvam atividade econômica lucrativa (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Para tanto, foi fixado no tema 385 da Repercussão Geral a seguinte tese:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município.⁶²

Quanto ao tema 437 da Repercussão Geral foi fixada a tese de que “Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.”⁶³

4.4 A INCIDÊNCIA DE IPTU SOBRE IMÓVEIS PÚBLICOS CEDIDOS OU ARRENDADOS A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO

Ao final do julgamento dos Recursos Extraordinários o Tribunal afastou a extensão da imunidade tributária recíproca aos imóveis públicos ocupados por pessoa jurídica de direito privado desenvolvedora de atividade econômica lucrativa. Nessa hipótese reconheceu também o tribunal a constitucionalidade da cobrança da exação por parte das municipalidades (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Por conseguinte, cita-se a ementa do julgamento do RE nº 601.720 – RJ:

IPTU – BEM PÚBLICO – CESSÃO – PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. (RE 601720, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2017, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-200 DIVULG 04/09/2017 PUBLIC 05/09/2017)

⁶² STF, Teses de Repercussão Geral. Tema 385. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642811&numeroProcesso=594015&classeProcesso=RE&numeroTema=385>>

⁶³ STF, Teses de Repercussão Geral. Tema 437. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2692309&numeroProcesso=601720&classeProcesso=RE&numeroTema=437>>

Ou seja, tendo sido afastada a imunidade recíproca a Suprema Corte vislumbrou ali uma hipótese para incidência do imposto municipal. Em vista disso, cumpre ressaltar a passagem do trecho do voto vencedor do Ministro Marco Aurélio onde afirma que

A hipótese de incidência do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU não está limitada à propriedade do imóvel, incluindo o domínio útil e a posse do bem. O mesmo entendimento vale para o contribuinte do tributo, que não se restringe ao proprietário do imóvel, alcançando tanto o titular do domínio útil quanto o possuidor a qualquer título. Não há falar em ausência de legitimidade do ora recorrido para figurar em polo passivo da relação jurídica tributária (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Neste contexto e com efeito, o contribuinte do imposto predial e territorial urbano é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, conforme definido no art. 34 do CTN.

Assim não há o que olvidar que ser possuidor, a qualquer título, de um bem imóvel implica em automaticamente ser também contribuinte do IPTU relativo ao imóvel, cabendo a autoridade administrativa fiscal eleger o sujeito passivo no caso concreto (CARVALHO, 2008, p. 43-44).

Desse modo, mesmo sendo a propriedade do imóvel do poder público, caso esse venha a ser cedido ou arrendado a pessoa natural ou jurídica que não goza de imunidade ou isenção fiscal, este arcará com o pagamento do IPTU, por manter a posse de fato do imóvel (CARVALHO, 2008, p. 44).

Nesse sentido vislumbra-se que

Se a posse está em mãos de terceiros, pouco importa que o titular do domínio goze de imunidade fiscal em relação a seus bens, como a União em relação às terras de fronteiras (CF de 1969, art. 4.º, I; Lei n.º 2.597, de 12.09.1955 etc.) e aos terrenos de marinha (CF, art. 4.º, V; Decreto-lei n.º 9.760, de 1945 etc.), ou os Estados em relação às terras devolutas (CF, art. 5.º). O ocupante e o foreiro desses bens públicos ficam sujeitos ao imposto territorial rural, do mesmo modo que os chamados “posseiros” de terras do domínio particular, podendo o legislador, neste último caso, por mera conveniência administrativa, escolher o proprietário ou o possuidor (BALEEIRO, 2018, p. 308).

Não se pode olvidar ainda que a tributação da posse encontra lastro tanto constitucional quanto legal, isso porque

“Falando a Constituição em propriedade, naturalmente abrangeu a posse, que nada mais é que um direito inerente à propriedade. A autorização constitucional é para tributar a propriedade, e o CTN facultou à lei ordinária tomar para fato gerador do tributo a propriedade, o domínio útil ou a posse, vale dizer, o direito pleno, total, que é a propriedade, ou um de seus elementos, o domínio útil, ou ainda a posse. Se a propriedade, com todos os seus elementos, está reunida em poder de uma pessoa, o tributo recai sobre ela. Se está fracionada, isto é, se ninguém é titular da propriedade plena, ou porque há enfiteuse, ou porque a posse está com pessoa diversa do proprietário, que é desconhecido, ou imune ao tributo, ou isento, então o tributo recai sobre o domínio útil, ou a posse (MACHADO, 2015, p. 331-332).

Assim sendo, na melhor interpretação do texto constitucional e da normatização infraconstitucional temos que

nada há na Constituição a indicar que o constituinte tenha se referido a um Imposto sobre o [direito de] Propriedade Predial e Territorial Urbana, sendo igualmente a leitura no sentido de que o referido imposto incide sobre a Propriedade [= bem imóvel] Predial e Territorial Urbana, qualquer que seja a natureza do direito que sobre ela se exerce (propriedade, posse ou domínio útil) (SCHOUERI, 2019, p. 803).

Demonstrada essa dicotomia, mostra-se plenamente possível a tributação da posse exercida por particulares sobre bens públicos, conquanto retirem deste bem proveito econômico revelador de capacidade contributiva. Nesse sentido, o Ministro Alexandre de Moraes afirmou que

A desafetação do imóvel de suas finalidades públicas, além de implicar estreitamento da cobertura da imunidade recíproca, faz surgir, no quadro territorial das cidades, uma nova plataforma de riqueza que antes não existia, e que é compatível com a noção de propriedade embutida na norma do art. 156, I, da CF, cuja amplitude não é prisioneira do purismo conceitual do termo no direito civil (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Ademais, prossegue em sua fala ao reconhecendo que

As formas contratuais pelas quais o poder público consente (cessão, arrendamento, etc.) em consignar o uso de seus bens imóveis aos desideratos da iniciativa privada configuram títulos jurídicos que realmente viabilizam a exigência de IPTU (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Destarte, não se pode esquecer que a posse é uma situação de fato juridicamente tutelada pelo direito e não constante da relação dos direitos reais. Dessa maneira merece destaque a reflexão levantada pelo Ministro Luís Roberto Barroso ao afirmar que

os contratos firmados entre as empresas privadas e a Administração Pública para uso de bem público, além de se sujeitarem a longos prazos, conferem direitos aos particulares, como alteração do imóvel utilizado e construção de imóveis com outras finalidades. Pode-se dizer que o bem é formalmente público e materialmente privado, uma vez que o particular detém quase todas as prerrogativas do proprietário, não

havendo precariedade da posse. Nesses casos, resta caracterizado o fato gerador do IPTU conforme art. 32, do CTN, e a sujeição passiva, conforme art. 34. (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

De fato, alguns doutrinadores reconhecem que a concessão de uso por parte da Administração Pública deverá ocorrer mediante contrato formal, dependerá de lei autorizadora e diferencia-se dos demais instrumentos administrativos tidos como atos administrativos (a permissão e a autorização) pela sua bilateralidade, resultando numa concessão de uso não precária, na medida em que possui a estabilidade relacionada aos contratos administrativos (ARAÚJO, 2010, p. 55).

Decerto que ao adotar esse posicionamento o STF deslocou a interpretação da posse do padrão das teorias objetiva e subjetiva, para transcendê-la a satisfação das necessidades da pessoa humana, independentemente de esta ser titular do domínio ou de adquirir esse direito posteriormente (ARAÚJO, 2010, p. 83).

Assim, pode-se vislumbrar que a situação possessória migrou para congregar um conceito de função social da posse lastreada no valor de uso dos bens, sendo tutelada não por causa da proteção à pessoa ou ao domínio, mas pelos interesses advindos que possuam um valor econômico em si (ARAÚJO, 2010, p. 84).

5 NECESSIDADE DE EDIÇÃO DE ATO NORMATIVO ESPECÍFICO PREVENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Visto que o Supremo afastou a possibilidade de extensão da imunidade recíproca aos particulares ocupantes de imóveis públicos e firmou entendimento na possibilidade de os Municípios cobrarem IPTU dessas pessoas, cabe agora determinar se há necessidade de edição de normatização para viabilizar a referida cobrança.

Não se pode negar que durante o julgamento os ministros tenham reconhecido que a possibilidade de eleição dos ocupantes de imóveis públicos como contribuinte do IPTU decorre diretamente da interpretação da expressão “possuidor a qualquer título” prevista no art. 34 do CTN (SCHOUERI, 2019, p. 446).

De fato, daí se extrai todo o substrato fático para eleição do contribuinte do IPTU, cabendo ao Município, por lei própria, dentro dessas possibilidades, escolher o contribuinte. Frequentemente a municipalidade aponta, os três como contribuintes, deixando para o momento do lançamento a identificação específica, caso a caso (LOPES FILHO, 2015, p. 47).

Contudo, observa-se do próprio julgado passagem do Ministro Luís Roberto Barroso chamando atenção para o fato de que

No presente caso, como bem destacado pelo Relator, o Município de Santos possui previsão no Código Tributário Municipal, que atribui responsabilidade ao arrendatário de área e instalações portuárias, dentro ou fora do porto organizado. O lançamento e a cobrança em face da recorrente encontra amparo, portanto, na legislação municipal que lhe atribui sujeição passiva (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Ou seja, embora a interpretação decorresse da previsão contida no art. 34 do CTN, a sujeição passiva específica prevista na legislação municipal foi um fator ponderado por ocasião do julgamento do recurso, contando com o destaque do Ministro Relator.

De igual modo, foi também objeto de consideração na análise do recurso interposto pelo Município do Rio de Janeiro, o fato de haver expressa previsão no Código Tributário Carioca da sujeição passiva dos ocupantes de imóveis públicos, recebendo passagem no voto vencedor do Ministro Marco Aurélio ao reconhecer que

em momento algum, o Município do Rio de Janeiro extrapolou a própria competência ao instituir e cobrar referido imposto do particular, nos termos do disposto no Código Tributário municipal (BRASIL, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2017).

Assim, como é sabido, o Código Tributário Nacional é norma geral em matéria tributária cabendo a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem seus tributos na forma do art. 145 e seguintes da Constituição Federal (BALEEIRO, 2018, p. 5).

Dessa forma, cumpre destacar que as normas gerais jamais substituem o exercício da competência legislativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios em matéria tributária, de modo que a ausência de regulamentação própria desses entes não legitima o outro a regular o tributo de competência alheia (BALEEIRO, 2018, p. 7).

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça sumulou o entendimento através da Sumula 399 de que “Cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”. Por conseguinte, é recomendável a expedição de um ato normativo por parte dos Municípios para prever e regulamentar com maior clareza e segurança jurídica a tese adotada pelo Supremo, em primazia da legalidade tributária.

Temos aqui que a legalidade pode ser visualizada na necessidade de o tributo ser cobrado segundo as regras objetivamente postas, de maneira a preservar a segurança jurídica nas relações adotadas entre o fisco e os contribuintes (MACHADO, 2009, p. 53).

Nessa esteira, o princípio da legalidade evita surpresas tanto por parte do contribuinte quanto por parte da administração, pois as relações a partir de então instauradas se revestirão de juridicidade seguindo padrões normativos prefixados (MACHADO, 2009, p. 53).

Assim, “o objetivo primordial do direito é normar a conduta, criando direitos e deveres. A relevância do princípio da legalidade, representa garantia fundamental tanto do administrador como do administrado (contribuinte)” (RODRIGUES, 2011).

Por conseguinte, o tributo deve sempre, portanto, ter origem na lei. E a lei deve conter todos os elementos e supostos da regra matriz de incidência, ou seja: hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e a alíquota (RODRIGUES, 2011).

Deve-se ter em mente também que a palavra lei é empregada em seu sentido formal, ou seja, “somente a lei, como ato próprio do Poder Legislativo, pode emitir normas tributárias, quer estejamos falando da norma básica ou matriz, quer estejamos no referindo a norma secundária-dependente, que institui a obrigação do responsável” (BALEEIRO, 2018, p. 1115).

Assim, a adoção de instrumento normativo legal próprio no âmbito dos Municípios se traduz numa verdadeira conformação legislativa da jurisprudência consagrada no Pretório Excelso, afastando assim dúvidas e inseguranças quanto ao exercício da competência tributária municipal.

Notemos aqui que quanto ao veículo introdutor da norma em comento, deve-se respeitar expressa previsão contida no art. 146⁶⁴ da Constituição Federal, que enumera algumas das matérias que deverão ser reguladas obrigatoriamente por lei complementar.

Assim, normas gerais sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes devem ser veiculadas através de lei complementar.

Nesse contexto, apresentamos no Apêndice A do presente trabalho uma minuta contendo um Anteprojeto de Lei Complementar que se propõe a regulamentar a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Feral no bojo dos Recursos Extraordinários nº 594.015 - SP e nº 601.720 – RJ.

A proposta buscar deixar cristalina a possibilidade de incidência do imposto fundiário municipal sobre os imóveis dos entes públicos, incluídos suas autarquias e fundações públicas,

⁶⁴ CFRB/1988 “ Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

quando tais imóveis estiverem afetados a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados.

Há também na proposição uma expressa previsão de que a incidência do IPTU sobre o imóvel público ocorrerá quando este estiver ocupado, a qualquer título, por pessoas físicas ou jurídicas. Isto pois a exploração da atividade econômica poderá ocorrer tanto pela sociedade empresária detentora de personalidade jurídica própria quanto pelo empresarial individual, cuja personalidade jurídica confunde-se com a pessoa natural.

Por fim, há um comando imperativo para que o lançamento do IPTU seja efetuado em face do cessionário, do arrendatário ou do possuidor a qualquer título do imóvel público, devendo estes figurarem como contribuinte do referido imposto. Assim busca-se evitar interpretações equivocadas que possam levar o lançamento do imposto em relação aos entes públicos.

Observe-se que a outorga de uso do imóvel público ao particular deve ser sempre realizada mediante instrumento jurídico específico, podendo ser transmitida a pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, não havendo qualquer impeditivo quanto ao usuário do bem, podendo ser perfectibilizado sob diversas formas previstas em lei (CARVALHO FILHO, 2017, p. 1248).

Assim, havendo necessidade expressa de instrumento jurídico específico para cada outorga, será esse o instrumento capaz de indicar a pessoa física ou jurídica apta a integrar a relação jurídico tributária quanto ao lançamento do IPTU.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente buscou, a partir de uma análise da fundamentação dos ministros do STF nos julgados do RE 594.015 – SP e RE 601.720 – RJ e da revisão bibliográfica sobre o assunto, verificar se a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal abrange os ocupantes dos imóveis públicos, e a partir deste desdobramento analisar a possibilidade de incidência do IPTU sobre tais imóveis.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal inaugurou a partir do ano de 2017, por ocasião do julgamento dos recursos acima citados, uma nova fase quanto à possibilidade de incidência do IPTU sobre os imóveis públicos quando ocupados por particulares, o que atendeu em grande parte aos anseios da causa municipalista.

Decerto que a interpretação adotada pela Corte não agradará muitos contribuintes, sendo certo que a transferência do ônus tributário do IPTU para o ocupante do imóvel público gerará descontentamento por parte daquele que retira proveito econômico do imóvel.

Todavia, verifica-se que a extensão da imunidade tributária recíproca ao ocupante do imóvel público não se compatibilizar com o ordenamento constitucional inaugurado em 1988, sendo uma garantia exclusiva das pessoas jurídicas de direito públicos e extensível, por tese jurisprudencial, apenas as pessoas jurídicas que prestem serviços públicos relevantes e sem intuito lucrativo.

Nesse contexto, é possível identificar que, ao afastar a imunidade recíproca, o STF reconheceu que a posse exercida pelo cessionário ou arrendatário de imóvel público possui um conteúdo econômico passível de tributação pelas municipalidades, consignando ainda o ocupante do imóvel como possuidor a qualquer título a que se refere o art. 34 do CTN.

Embora a jurisprudência anterior e grande parte da doutrina tributária não reconheça nessa posse requisito elementar para incidência tributária, é possível discordar, com a devida vênia, de tal posição.

Isto pois a construção do entendimento de que apenas a posse com *animus domini* geraria posse tributável pelo IPTU surgiu exclusivamente de uma interpretação doutrinária e jurisprudencial anterior e não de hipótese normativa própria.

A seu turno, o entendimento firmado hodiernamente pelo STF encontra esteio no próprio Código Tributário Nacional que afirma ser contribuinte do IPTU o possuidor a qualquer título, ou seja, aquele que tenha a posse de bem imóvel qualquer que seja o documento com valor jurídico que valide seu direito.

Ademais, não há como negar que a posse exercida pelo cessionário ou arrendatário de imóvel público possui signo presuntivo de riqueza, conquanto promova a tredestinação do bem público para auferir proveito econômico sobre o imóvel.

Desse modo que não há justificativas ou mesmo existem vedações legais que possam afastar o dever desse cessionário ou arrendatário de imóvel público de contribuir para a manutenção do Estado através do pagamento do IPTU.

Não fosse isso, interpretar que o IPTU não possa incidir sobre os imóveis públicos tredestinados as finalidades econômicas de particulares é permitir que o Estado promova uma quebra da isonomia e da livre concorrência ao criar grupos econômicos com privilégios, conquanto não verão o ônus tributário do imposto fundiário municipal apenas por ocuparem o imóvel público.

É possível ainda deduzir que manter a impossibilidade de tributação dessa posse seria reconhecer e permitir uma subversão do sistema constitucional tributário, ao permitir que um Ente Federado subtraia um bem imóvel, sem qualquer finalidade pública, da tributação dos Municípios, vindo posteriormente a realizar a tredestinação do bem ao particular e em prejuízo das competências e prerrogativas municipais.

Ainda, é de se reconhecer que a interpretação adotada pelo STF capturou as nuances do ordenamento constitucional e infraconstitucional brasileiro, tendo a decisão reafirmado a autonomia e reconhecido as competências e prerrogativas consagradas aos Municípios brasileiros pela Carta Constitucional de 1988.

Sendo o IPTU uma importante fonte de receita própria para diversos municípios brasileiros, a decisão tomada pelo STF terá o condão de reforçar o caixa das municipalidades, que a cada vez mais veem suas atribuições aumentarem sem terem receita para fazer frente as despesas que decorrem do aumento dessas responsabilidades.

A tributação do IPTU efetuada pelas municipalidades deverá ocorrer em face dos ocupantes dos imóveis públicos, pois são estes que obtém proveito econômico com a utilização do bem público. A decisão exarada pelo Supremo não permite, e não poderia permitir, que o lançamento do imposto fundiário municipal ocorra em face dos Entes Públicos, haja vista que estes sim são detentores de imunidade tributária.

Por fim, as implicações jurídicas que resultaram da interpretação adotada pelo Supremo ainda deverão ter seus desfechos, uma vez que a decisão prolatada pode ser chamada de recente, motivo pelo qual ainda deverão ser objeto de estudos e análises póstumas.

REFERÊNCIA

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- AFONSO, José Roberto; ARAÚJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos. **IPTU no Brasil - Um Diagnóstico Abrangente**. 1. ed. Rio de Janeiro: IDP e FGV Projetos, 2013. 79 p.
- ARAÚJO, Barbara Almeida. **A posse dos bens públicos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- ARENHART, Fernando Santos. Imunidade recíproca e federalismo: da construção norte-americana à atual posição do STF. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, [s.l.], v. 3, n. 2, p.13-32, 18 jan. 2014. Disponível em: <<https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/2548> >. Acesso em: 11 jun. 2019.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro: CTN comentado**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 30 abr. 2019.
- _____. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de Fevereiro de 1981**. Rio de Janeiro, 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 10 out. 2019.
- _____. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de Julho de 1934**. Rio de Janeiro, 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 10 out. 2019.
- _____. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 18 de Setembro de 1946**. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 10 out. 2019.
- _____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Brasília, 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 10 out. 2019.
- _____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 253.394. Companhia Docas do Estado de São Paulo - CODESP. Município de Santos. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, 26 de novembro de 2002. **Diário da Justiça**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 451.152. Município do Rio de Janeiro. Rio Sport Center Academia LTDA. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 22 de agosto de 2006. **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 399.307 - AgR. Estado de Minas Gerais. Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Senador Firmino - SAAE. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 16 de março de 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 594.015 - Repercussão Geral. Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras. Município de Santos. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 06 de abril de 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE nº 601.720 - Repercussão Geral. Município do Rio de Janeiro. Barrafor Veículos LTDA. Relator: Edson Fachin. Relator para Acórdão: Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 19 de abril de 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em: 10 out. 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Estudos de federalismo e guerra fiscal**. Rio de Janeiro: Gramma, 2017. 2 v.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2019a.

_____. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019b.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Morgana Bellazzi de Oliveira. Imunidade recíproca: alcance em relação às sociedades de economia mista no que tange ao IPTU. **Seara Jurídica**: Revista Eletrônica de Direito, Salvador, v. 2, n. 4, p.35-53, dez. 2010. Disponível em: <http://revistas.unijorge.edu.br/searajuridica/2010_2/searajuridica_2010_2_pag35.pdf>. Acesso em: 17 out. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO FILHO, Jose dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Tributos em espécie**. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2019.

CHIESA, Clélio. Imunidade. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/280/edicao-1/imunidade>>. Acesso em: 13 out. 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso direito tributário brasileiro**. 16. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. 5 v.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Tributário Municipal: Sistema Tributário Municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. IPTU: **Doutrina e Prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E O REGULAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. **Doutrinas Essenciais de Direito Tributário**, [s.l.], v. 2, p.167-186, fev. 2011. Disponível em: <<https://www.revistadostribunais.com.br/>>. Acesso em: 21 jul. 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto Territorial Rural (ITR)**. São Paulo: Atlas, 2015. (Direito Tributário). Coordenadores: Hugo de Brito Machado Segundo e Fábio Pallaretti Calcini.

MACHADO, Charles M.. **STJ: INCIDE IPTU SOBRE IMÓVEL IRREGULAR**. 2016. Disponível em: <<https://emporiododireito.com.br/leitura/stj-incide-iptu-sobre-imovel-irregular>>. Acesso em: 17 out. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. 2009. 266 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. Disponível em: <https://attena.ufpe.br/bitstream/123456789/4003/1/arquivo5668_1.pdf>. Acesso em: 18 out. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

APENDICE A – ANTEPROJETO DE LEI

ANTEPROJETO DE LEI COMPLEMENTAR⁶⁵ Nº DE 2019

Altera dispositivos da Lei nº , que dispõe sobre o Código Tributário Municipal.

O PREFEITO MUNICIPAL DE . Faço saber que a Câmara Municipal aprovou e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Fica acrescido o art. à Lei nº , com a seguinte redação:

"Art. . O Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana incide sobre os imóveis pertencentes ao patrimônio dos entes públicos, incluídas as suas autarquias e fundações, enquanto utilizados, a qualquer título, por pessoas físicas ou jurídicas para a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, figurando o cessionário, arrendatário ou possuidor a qualquer título como contribuinte do imposto."

Art. 2º. Esta Lei Complementar entra em vigor em 1º de janeiro de .

Município, de de .

Prefeito Municipal

⁶⁵ A adoção de projeto de lei complementar decorre da interpretação contida no comando do art. 97 do CTN, o qual determina que somente a Lei pode estabelecer a instituição de tributos, a definição do fato gerador e o seu sujeito passivo, conjugado com o art. 146, III da Constituição Federal de 1988 que reserva especialmente à Lei Complementar a definição de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Os Entes que não possuam essa espécie normativa poderão adotar a nomenclatura de Lei Ordinária, mas respeitando-se o princípio do paralelismo das formas, deverão observar o rito legislativo de aprovação de uma lei complementar.