

FACULDADE BAIANA DE DIREITO
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

KLEBER DA SILVA LIMA

DA NÃO EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA
TRIBUTÁRIA A PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO
PRIVADO QUANDO DO USO DE BEM PÚBLICO DA UNIÃO
EM RELAÇÃO AO IPTU

Salvador- BA

2019

KLEBER DA SILVA LIMA

**DA NÃO EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA TRIBUTÁRIA A
PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO QUANDO DO USO DE
BEM PÚBLICO DA UNIÃO EM RELAÇÃO AO IPTU**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao núcleo de pós-graduação em Direito Tributário da Faculdade Baiana de Direito, de coordenação do Professor Eduardo Sabbag, como requisito necessário para obtenção do título de especialização em Direito Tributário.

Salvador- BA

2019

KLEBER DA SILVA LIMA

**DA NÃO EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA TRIBUTÁRIA A PESSOAS
JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO QUANDO DO USO DE BEM PÚBLICO DA
UNIÃO EM RELAÇÃO AO IPTU**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de Direito como requisito para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

COMISSÃO JULGADORA:

Professor:

Professor:

Professor:

Salvador, 07 de Março de 2019.

Dedico

Ao meu Deus, pela oportunidade de estar concluindo a presente especialização em Direito Tributário, e pela presença em toda a minha vida, e a minha família, por todo amor e carinho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela base familiar que me proporcionou, por todas as bênçãos a mim destinadas sem que tenha nenhum merecimento e especificamente, por ter me dado à oportunidade de concluir a presente especialização.

À meu amado pai, por todo amor e carinho, pelo esforço empreendido para que este sonho se concretizasse como também pelas palavras de incentivo e apoio ao longo desta jornada.

À minha mãe amada, pelo carinho, pelo amor, por estar sempre junto, por ser a palavra de incentivo, por ser sempre incentivadora da busca e realização dos sonhos, do que é melhor à vida.

A minha irmã amada, por todo amor, por também ser incentivadora, como foi nessa jornada e ao longo da vida, além do companheirismo.

A meu cunhado pelo incentivo e torcida na realização desta jornada.

Aos meus professores, que contribuíram com seus preciosos ensinamentos.

Além, a todos que de qualquer forma participaram da construção da presente especialização ao longo desses quase dois anos.

Meus sinceros agradecimentos a todos.

RESUMO

Este trabalho teve por objetivo explicar de maneira aprofundada sobre a temática pertinente ao entendimento pela impossibilidade de se estender a imunidade tributária recíproca, ou intergovernamental, própria das pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), às pessoas jurídicas de direito privado, a exemplo das empresas públicas e sociedades de economia mista no concernente ao Imposto Predial e Territorial Urbano, de competência Municipal. A base utilizada foi o RE 594.015/SP, no entanto, o RE 253.472/SP também fora analisado em paralelo que inicialmente poderia retirar incongruência dos julgados. Assim, a partir de tais e da exploração dos princípios que rodeiam e sustentam a tese defendida, bem como da exploração dos aspectos gerais tanto da imunidade recíproca tributária quanto do Imposto Predial e Territorial Urbano, demonstrar a pertinência do entendimento tendente a incluir aquele que utiliza bem público, nos termos oferecidos (sob a natureza de pessoa jurídica de direito privado), como sujeito passivo do IPTU, não sendo alcançado pelo instituto da imunidade política prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, própria das entidades públicas internas.

Palavras- Chave: Imunidade. Imunidade recíproca. IPTU. Princípios. Princípios tributários. Aspectos gerais.

ABSTRACT

The purpose of this work was to explain in detail the pertinent issues related to the understanding of the impossibility of extending the reciprocal or intergovernmental tax immunity inherent to legal entities under domestic public law (Union, States, Federal District and Municipalities), legal entities of private law, such as public companies and mixed-capital companies with regard to the Municipal Property Tax and Territorial Tax. The base used was RE 594.015 / SP, however, RE 253.472 / SP was also analyzed in parallel that initially could remove incongruence from the judged. Thus, from these and the exploration of the principles that surround and support the thesis defended, as well as from the exploitation of the general aspects of both reciprocal tax immunity and the Urban Land and Territorial Tax, demonstrate the pertinence of the understanding tending to include the one that uses (as a private legal entity), as a taxpayer of the IPTU, not being reached by the institute of the political immunity provided for in article 150, item VI, letter "a" of the Federal Constitution, proper to the internal public entities.

Keywords: Immunity. Mutual immunity. IPTU. Principles. Tax principles. General aspects.

LISTA DE ABREVIATURAS

STF- Supremo Tribunal Federal
STJ- Superior Tribunal de Justiça
CFRB- Constituição Federal da República Federativa
CF- Constituição Federal
CC- Código Civil
CPC- Código de Processo Civil
CTN- Código Tributário Nacional
LC- Lei Complementar
RE- Recurso Extraordinário

Sumário

1. INTRODUÇÃO	10
2. DA IMUNIDADE E DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO	13
2.1. DA IMUNIDADE.....	13
2.2. Histórico da imunidade intergovernamental.....	16
2.3. Imunidade recíproca	17
2.3.1. Imunidade das entidades autárquicas e fundacionais.....	21
2.3.2. Imunidade recíproca e o art. 150, § 3º, da Constituição Federal.....	23
2.4. DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL- IPTU	25
2.4.1. Sujeitos ativo e passivo	26
2.4.2. Fato gerador.....	29
2.4.3. Base de calculo.....	31
3. DA ANÁLISE DA NÃO EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA TRIBUTÁRIA A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO OCUPANTE DE BEM PÚBLICO REFERENTE AO IPTU A LUZ DO RE 594.015/SP E RE 253.472/SP A PARTIR DOS PRINCÍPIOS	31
3.1. DA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS.....	34
3.1.1. Princípio da isonomia.....	35
3.1.2. Princípio da capacidade contributiva.....	41
3.1.3. Princípio do pacto federativo	47
3.1.4. Princípio da livre concorrência	50
4. DA ANÁLISE DA NÃO EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA TRIBUTÁRIA A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO OCUPANTE DE BEM PÚBLICO REFERENTE AO IPTU A LUZ DO RE 594.015/SP E RE 253.472/SP A PARTIR DOS ASPECTOS GERAIS DA IMUNIDADE E DO IPTU	55
4.1. A LUZ DO ARTIGO 150, VI, “a” E DO ARTIGO 150, §§ 2º E 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	55
4.2. DA NATUREZA SUBJETIVA DA IMUNIDADE INTERGOVERNAMENTAL	61
4.3. IPTU – DA SUJEIÇÃO PASSIVA E DO FATO GERADOR.....	62
4.4. DA ANÁLISE DE CONTRATO DE CONCESSÃO E SEUS EFEITOS EM RELAÇÃO AO IPTU.....	66
5. CONCLUSÃO	69
6. REFERÊNCIAS	71

1. INTRODUÇÃO

As competências tributárias estabelecidas na Constituição Federal têm por escopo atribuir aos entes federativos, estes, a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios, o poder de instituir, aumentar, diminuir, cobrar e fiscalizar seus respectivos tributos.

No entanto, se por um lado a Constituição Federal se atentou em atribuir aos entes à competência tributária, de outro não se deteve em estabelecer limites a tal poder. Referidas são materializadas pelas limitações ao poder de tributar instrumentalizadas pelos princípios tributários além das imunidades, tanto previstos na “seção 2” da Constituição Federal quanto de forma exparsa no texto constitucional.

Dentre referidas limitações, importante postulado se preocupou em estabelecer a dita imunidade recíproca tributária, também conhecida como política ou intergovernamental, com escopo precípua de vedar que as entidades federativas, pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), viessem a instituir e posteriormente exercer a cobrança de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços um dos outros.

Neste interim, avoca-se a baila um segundo elemento constitutivo do presente trabalho monográfico, imposto que é tocado pela imunidade em questão, o qual a constituição delimitou, por meio da atribuição da competência tributária já citada, o poder aos Municípios de instituir e cobrar o Imposto Predial e Territorial Urbano, sendo as disposições gerais do mesmo tratadas pelo Código Tributário Nacional, fazendo as vezes de Lei Complementar, que estabelece, dentre outros aspectos, a sujeição ativa e passiva do tributo, a sua respectiva base de cálculo, bem como quanto ao fato gerador capaz de gerar a obrigação tributária de realização do pagamento.

Congregando os institutos apresentados, é cediço que, por se tratar o Imposto Predial e Territorial Urbano, imposto municipal, conforme artigo 156, inciso I da Carta Magna, que incide sobre a propriedade predial e territorial urbana, logo, imposto sobre o patrimônio, nos termos do artigo 32 do Código Tributário Nacional, quando o bem imóvel for de propriedade de Estado, Distrito Federal ou União, não

poderá ser exercida a cobrança do tributo por força da imunidade recíproca tributária, limitação de competência contida no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal.

Sinteticamente, tem-se que pessoas jurídicas de direito público interno, por serem protegidas pela imunidade recíproca tributária, não podem ser tolhidas de seu patrimônio a título exacional de impostos sobre propriedade, serviço ou renda. Na construção de um cenário, o Município não pode exigir o IPTU relativo à imóvel da União. No entanto, numa modificação do citado cenário, mesmo sendo o imóvel de titularidade da União, no entanto, esteja sendo utilizado por particular, este, já pessoa jurídica de direito privado, há a possibilidade de ser estendida a imunidade recíproca tributária a tocar o privado e afastar por consequência a possibilidade do exercício da atividade exacional relativa ao tributo?

Diante da problemática, extrai-se a temática central do presente trabalho monográfico, disposto a defesa do entendimento pela não extensão da imunidade recíproca tributária, de modo que, o particular, pessoa jurídica de direito privado, que esteja utilizando bem da União, seja alcançado pelo IPTU, em resguardo e homenagem a caros princípios tributários como a isonomia, a livre concorrência, a capacidade contributiva, dentre outros, bem como aos aspectos gerais dos institutos componentes do presente trabalho acadêmico.

Insta salientar, que a extração de tal entendimento, jurisprudencialmente reside no Recurso Extraordinário 594.015/SP, do Supremo Tribunal Federal, de relatoria do ministro Marco Aurélio, tendo como partes a empresa Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás e de outro lado o município de Santos, julgado em 06 de abril de 2017 e publicado no diário de justiça em 11 de outubro de 2018. No recente julgado, o entendimento foi de que não se aplica a imunidade no caso. Em paralelo, será também realizada para fins de complementação, análise do Recurso Extraordinário 253.472/SP do Supremo Tribunal Federal, de relatoria do ministro Marco Aurélio e redator do acórdão ministro Joaquim Barbosa, tendo como partes a Companhia de Docas do Estado de São Paulo (CODESP), e o município de Santos, julgado em 25 de agosto de 2010 e publicado no diário em 1º de fevereiro e 2011, que apresenta entendimento pela extensão da imunidade a pessoa jurídica de direito privado, e sendo este entendimento pretérito em relação ao do RE 594.015/SP, poderia

considerar uma virada jurisprudencial, no entanto, como se pretende demonstrar, os julgados não guardam incongruência entre si.

O objetivo aqui proposto é a defesa do posicionamento tendente a não aceitação da extensão da imunidade intergovernamental aos particulares, pessoas jurídicas de direito privado que estejam em uso de bem público da União, resultando por consequência na possibilidade do Município, uma vez que, elegendo como fato gerador a posse de bem, e o contribuinte nesta situação como sujeito passivo do tributo nos termos do Código Tributário Nacional, a instituição e respectiva cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano, como exposto no RE 594.015/SP, além da análise do entendimento extraído do RE 253.472/SP.

A pesquisa foi realizada com intento explicativo, a partir das fundamentações tendentes a defesa do tema nuclear, explorando-as e forma minuciosa, sendo utilizados como instrumentos de pesquisa a jurisprudência pátria, advinda do Supremo Tribunal Federal, além da farta e mais abalizada doutrina tributária brasileira. Além, expõe-se que a abordagem é qualitativa, uma vez que objetiva-se por meio das análises realizadas de cada fundamento, fortalecer o entendimento temático explorado.

Destarte, explorada a temática crivada nos princípios, gerais e tributários, além de análise dos aspectos gerais tanto da imunidade recíproca tributária quanto do imposto predial e territorial urbano, pretende-se ao fim que reste integralmente sustentado o entendimento pela não extensão da imunidade intergovernamental para pessoas jurídicas de direito privado.

2. DA IMUNIDADE E DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

2.1. DA IMUNIDADE

A constituição federal tem por responsabilidade a atribuição de competência tributária aos entes federados, e assim o fez, em sede dos artigos 145, estabelecendo a competência da União, Estados, Distrito Federal e Município para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, vindo a determinar especificamente nos artigos 153 os impostos da União, no art. 155 os impostos dos Estados e do Distrito Federal e no art. 156 os impostos dos Municípios e Distrito Federal. E, da mesma forma que a Carta Magna se preocupou em atribuir as ditas competências, de outro lado, se atentou em estabelecer instrumentos delimitadores da referida competência. Os referidos instrumentos traduzem-se precipuamente nos princípios tributários e nas imunidades constantes na carta fundamental, tendo ambos por escopo principal limitar o poder de tributar.

Os princípios tributários, instrumentos de limitação ao poder de tributar, tem por postulado nuclear o artigo 150 da Constituição Federal, que dispõe, conforme desdobramentos, sobre o princípio da legalidade (art. 150, I, CF), da isonomia (art.150, II, CF), da retroatividade e da anterioridade (art.150, III, CF), dentre os demais.

Já as imunidades tributárias, também importante instrumento delimitador da competência tributária, recebe tratamento constitucional. Neste ponto reside característica que difere as imunidades das isenções, já que, enquanto a limitação constitucional recebe previsão da carta magna, impedindo a exigência do tributo antes mesmo da respectiva constituição, as isenções tem tratamento em leis exparsas, inerentes aos tributos que tais veiculam, atuando em um momento posterior, em relação à imunidade tributária.

O eminente professor Eduardo Sabbag, neste sentido leciona que, “a imunidade é instituto de sede constitucional. Enquanto a norma imunizante revela uma dispensa constitucional de tributo, a regra isentiva indica uma dispensa legal, no campo da tributação” (SABBAG, 2017, p. 299).

Em termos parecidos, o mestre Paulo de Barros Carvalho, em sua obra, delibera que:

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo” (CARVALHO, 2012, p. 181).

Assim, ante sua importância e até característica constitutiva de sua natureza, a previsão nuclear constitucional das imunidades tributárias está no artigo 150, inciso VI, nas respectivas alíneas da Carta Magna, nos termos em que abaixo se apresenta:

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;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Nesses termos, no passo em que a competência tributária exerce tem por função atribuir aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), o poder inerente que os possibilitam a instituição, majoração, diminuição, fiscalização, arrecadação e cobrança do tributo, as imunidades tributárias têm por papel limitar o arco de alcance da referida competência, impedindo o exercício tributário, no concernente a obrigação principal (obrigação de dar: pagar o tributo), não obstante ao cumprimento das obrigações acessórias (obrigação de fazer ou não fazer: emitir nota fiscal), impedindo que os entes tributem em determinadas

situações, protegidas pelo legislador, fundamentadas em caros princípios constitucionais.

Em outras palavras, diz-se que enquanto a competência tributária atua em um plano positivo, quando da atribuição de poder aos entes da administração em tributar, as imunidades, conjuntamente a outros instrumentos de limitação, atua, pode se sugerir, negativamente, quando da sua característica delimitadora da referida competência, impedindo que as situações mercedoras de previsão na Constituição Federal, venham a ser alcançadas no plano fático pela atividade tributante.

O ilustre professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, deste assunto tratando, preleciona que:

“ao tracejar o espaço fático sobre o qual pode o legislador infraconstitucional atuar, o constituinte previamente o delimita, separando as áreas de incidência e as que lhe são vedadas. O espaço fático posto à disposição do legislador infraconstitucional resulta das determinações genéricas dos fatos jurídicos (áreas de incidência). As áreas vedadas à tributação decorrem de proibições constitucionais expressas (imunidades) ou de implícitas exclusões (toda porção fática que não se contiver nos lindes da descrição legislativa do “fato gerador” é intributável à falta de previsão legal).” (COÊLHO, 2012, p. 272).

Neste passo, atribui-se a norma imunizante um face negativa da competência tributária, pois exerce papel de delimitação do poder tributante em seu exercício respectivo.

Entende-se que quis o legislador, ao estabelecer os preceitos constitucionais pertinentes às imunidades, homenagear princípios fundamentais, que carrega consigo grande carga valorativa ao proteger relevantes órbitas que compõe uma sociedade, como a política, a religiosa, a cultural, a social, a educacional dentre outras de semelhante importância.

Em conceituações, dispõe o ilustre jurista Paulo de Barros Carvalho:

“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”. (CARVALHO, 2012, p. 137).

Eminente doutrinador Pontes de Miranda, dispõe que, “a regra jurídica de imunidade é a regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr, na espécie”. (MIRANDA, 1946, p. 156).

Em arremate, preleciona o ilustre professor Eduardo Sabbag, “a norma constitucional de exoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante”. (SABBAG, 2017, p. 298).

Dispõe ainda o insigne mestre baiano Aliomar Baleeiro, “As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define”. (BALEEIRO, 1964, p. 262).

Portanto, passadas as conceituações oferecidas pela mais abalizada doutrina nacional, nota-se que apesar de variações aqui outra acolá, a essência da imunidade figura-se presente em todas as disposições, quais sejam, a previsão na Carta Magna, a força limitadora que exerce sobre a competência tributária também disposta em mesmo instrumento fundamental e a homenagem prestada a princípios tributários, vetores, de caros valores constitucionais.

2.2. Histórico da imunidade intergovernamental

Em breve histórico, insta salientar que a imunidade intergovernamental tem origem na Corte Suprema Americana, que, em 1980, no caso *Mac Culloch v. Maryland* assentou pela impossibilidade de Maryland cobrar tributos de Banco nacional, definindo MARSHALL ser constitucionalmente implícita não ser possível tributação por parte do estado em instrumentos federais, fundamentando que do contrário, ocorrendo referida “taxação” ao Governo Federal no exercício de respectivas atribuições, os estados estariam a intervir na competência constitucional. Em tal julgamento, MARSHALL cita conhecida frase, que diz, “o poder de tributar envolve o poder de destruir” (thepowertotaxinvolvesthepowertodestroy), afirmando

que “o direito de taxar, sem limite nem contraste, é, na sua essência, o direito de exterminar, ou de destruir; e, se uma instituição pode ser assim destruída, todas as outras poderão, igualmente, ser destruídas”.

Desse julgamento, encorpou-se a imunidade intergovernamental, assemelhando-se ao que é hoje, sendo desenvolvida também a reciprocidade, explica-se, a não possibilidade de o ente federal intervir por meio de tributações nas atribuições dos Estados, limitando suas respectivas competências constitucionais (Buffington v. Day, United States v. Baltimore and Ohio Railroad Co e Pollok v. Farnes’s Loan & Trust Co.).

Seguindo histórico, sequencialmente, no final da década de 30, entendeu a Suprema Corte Americana que a imunidade recíproca teria aplicação restrita a situações quanto ao exercício das competências Governamentais, não estendendo quanto a um cenário que imperasse natureza comercial (Hilvering v. Power, Allen v. Regents of University of Georgia, Helvering v. Gearhardt, Graves v. ex. re. O’Keefe).

No Brasil, os contornos se assemelham ao “supra” citado, tendo a imunidade recíproca sistemática que objetiva justamente a tributação entre os entes federativos de patrimônio, serviço e renda. Passemos a detalhar no tópico a seguir.

2.3. Imunidade recíproca

Vencida breve introdução necessária, passa-se à imersão da imunidade específica integrante da problemática, objeto da discussão a ser explorada na presente obra acadêmica, qual seja, a imunidade recíproca.

Referida imunidade recíproca, também conhecida como imunidade política, intergovernamental ou até mesmo imunidade mútua, considerando os parâmetros gerais da limitação ao poder de tributar acima fixados, exerce um papel limitador entre os próprios entes da federação, impedindo que um intervenha de forma exacional no patrimônio do outro. Em termos práticos, entende-se que a União, em sua atividade precípua tributária, não pode exigir tributo sobre patrimônio, renda ou serviços dos Municípios, da mesma forma que a recíproca é verdadeira.

O eminente professor Hugo de Brito Machado, a delimita como aquela que “as entidades políticas da Federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras” e completa lecionando que, “estão protegidos pela imunidade o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades e de suas autarquias”. (MACHADO, 2014, p. 288).

A saber, tem em si por fundamento grande carga principiológica, entre eles a isonomia entre as entidades federativas, a capacidade contributiva, o pacto federativo, dentre outros. Quis com tal o legislador, e arrimado nos citados princípios, proteger as entidades da carga exacional que a própria competência tributária definida na Constituição Federal a eles atribui, sendo até discrepante entender a igualdade entre os entes e de outro lado permitir intervenções por meio de tributações. Neste sentido é o entendimento do importante jurista Paulo de Barros Carvalho, quando alude em sua obra que:

“A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras”. (CARVALHO, 2012, p. 139).

Constitucionalmente, o tratamento oferecido a importante imunidade intergovernamental, está previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, nos seguintes termos:

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;

De maneira semelhante dispõe o Código Tributário Nacional em seu capítulo II, pertinente às limitações da competência tributária, em sede do artigo 9º, inciso IV, alínea “a”, quando textualmente alude semelhante à Carta Magna nos seguintes termos:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - cobrar imposto sobre:

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

Inicialmente, é pertinente observar que a proteção imunitória alcança tão somente tributos da espécie impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, conforme literalidade do inciso VI, do artigo 150 da CFRB/88, não obstante a incidência de taxas ou contribuições de melhoria quando da prática dos respectivos fatos geradores pelos entes da federação.

Conforme se extrai do artigo 145, II, da CF, bem como o artigo 77 do CTN, as taxas são instituídas e cobradas essencialmente tendo por fato gerador o exercício do poder de polícia ou utilização efetiva ou potencial de serviço. Desta feita, resta ser tributo vinculado, pois há a prática da atividade pelo Estado destinado ao contribuinte, e este, por ocupar a posição de beneficiário ou tendo-o a sua disposição a prestação estatal passível de utilização, deve recolhimento da taxa remuneratória do serviço ou do exercício do poder de polícia.

Já a contribuição de melhoria, prevista no artigo 145, III, da CF e artigo 81 do CTN, tem por fato impositivo a valorização imobiliária que decorrer de obra pública. O cenário perfaz-se quando da construção de obra pública por entidade de direito público interno, e porventura advir valorização imobiliária dela decorrente, abre-se oportunidade ao ente para instituir e cobrar o tributo em comento. Neste passo, se de um lado são características a construção de obra e a valorização que dela possa decorrer, doutro, o polo da sujeição passiva é preenchido por quem efetivamente teve seu bem imóvel alcançado pela valorização, evidenciando-se assim a característica contraprestacional do tributo.

Assim, por se tratarem de tributos cunhados de aspecto próprios como a referibilidade, contraprestação sinalagmática, justifica-se a literalidade do postulado constitucional quando da atribuição da imunidade apenas relativo a impostos, deixando ao largo taxas e contribuições de melhoria.

Fixada tais premissas, e partindo para importantes vetores axiológicos da imunidade recíproca tributária, a referida limitação ao poder de tributar se justifica a partir de caros princípios, dentre eles, a isonomia entre os entes federativos bem como a disposição federativa do Estado brasileiro.

A isonomia consiste no entendimento de que deve haver um tratamento igualitário a todos, não deixando de considerar as desigualdades existentes entre aqueles que serão tocados. Em outros termos, traduz-se no clássico conceito de

tratamento igual aos iguais e tratamento desigual aos desiguais na medida de suas desigualdades. Referido princípio, previsto no artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de forma genérica, quando da fixação que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, não obstante vislumbrarmos uma aplicação mais evidente na seara particular, entre indivíduos, numa perspectiva específica, incontroverso perceber a aplicação entre as entidades federadas, partindo principalmente de um pressuposto que não há grau de hierarquia entre a União, os Estados, o Distrito Federal e as Municipalidades.

Neste sentido, a Constituição Federal expressamente previu no artigo 1º, que a República Federativa do Brasil é composta pela união indissolúvel dos Estados, Distrito Federal e Municípios, não aludindo a nenhum momento a existência de grau posicional entre eles, nem expressão de forma a entender submissão de um a outro. E em complemento ao raciocínio, insta salientar que a forma de Estado subsiste com contornos de cláusula pétrea, quando de análise a partir do artigo 60, §4º, inciso I, da Carta Fundamental, extrai-se que sequer será objeto de deliberação a proposta de emenda que pretenda abolir a forma federativa do Estado, sendo uma expressa homenagem ao princípio federativo do Estado.

O sentido da norma imunitória é preservar uma convivência de plena harmonia entre as entidades políticas integrantes da federação, sendo esta também uma forma de garantir autonomia inerente aos entes e a paridade entre os mesmos. Assim sendo, evidente que subsistiria flagrante ilogicidade, verdadeiro contrassenso, se de um lado a Carta Magna atribuísse autonomia e paridade, por meio dos princípios da isonomia e do pacto federativo, entre as pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), fixando de maneira tão persistente a forma federativa a ponto de protegê-la sob o manto de cláusula pétrea e de outro concedesse aos entes integrantes o poder de cobrar impostos entre si em condições a minar seus respectivos patrimônios.

O eminente professor Eduardo Sabbag alude que, “é cediço, o princípio federativo indica que existe mais de uma esfera de poder dentro do mesmo território, dele decorrendo a indissolubilidade do pacto federativo”. (SABBAG, 2017, p. 306).

E em mesma esteira complementa, “é bastante crível a ideia segundo a qual, ainda que não tivesse contemplada tal imunidade em norma expressa, a imunidade recíproca defluiria logicamente do equilíbrio federativo, irradiando-lhe

assim o timbre de uma norma ontologicamente imunizante”. (SABBAG, 2017, p. 306).

Importante ainda frisar que no plano classificatório, a imunidade intergovernamental é especificada como subjetiva ou pessoal. Referido título se dá pelo fato de que se leva em consideração a pessoa jurídica a ser alcançada pelo instituto imunitário, que neste caso são os entes da federação. Ainda é classificada como ontológica, por figurar como decorrente natural dos princípios constitucionais que o informam, estes, o princípio federativo e princípio da capacidade contributiva.

2.3.1. Imunidade das entidades autárquicas e fundacionais

Por redação do Artigo 150, § 2º, da CF, a imunidade recíproca é extensível às autarquias e fundações públicas federais, e tal extensão encontra arrimo no fim dessas instituições que exercem atividades características de soberania e tem personalidade jurídica de direito público. Observemos o postulado constitucional:

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.

Neste passo, a justificação da extensão disposta extrai-se já do próprio conceito de autarquias e fundações, uma vez que a primeira, criada por lei, trata-se pessoa jurídica de direito público, sendo uma extensão da própria pessoa jurídica de direito público interno. O interesse autárquico é justamente um fim social, uma atuação voltada à sociedade. Tem natureza a exercer determinada atividade especial, que a administração pública direta não exerceria com a mesma perícia.

Já as fundações públicas guardam semelhanças com as autarquias, considerando que referidas organizações são igualmente pessoas jurídicas de direito público, perseguem um fim voltado à satisfação das necessidades da sociedade. O fim não é de mero intento lucrativo.

No plano doutrinário, o eminente professor Matheus Carvalho, nos ensina que as autarquias são:

“pessoas jurídicas de direito público que desenvolvem atividade típica de Estado, com liberdade para agirem nos limites administrativos da lei específica que as criou. Assim como os demais entes da administração indireta, não estão hierarquicamente subordinadas aos entes federativos, mas se sujeitam a controle finalístico exercido pelos entes da Administração Direta responsáveis por sua criação”. (CARVALHO, 2017, p. 174).

Em mesma linha, também no plano doutrinário, entende-se que as fundações públicas não guardam distinção com as autarquias por possuírem idêntico regime jurídico. No tocante a definição, preleciona o insigne administrativista Dirley da Cunha Junior, tratar-se de:

“pessoa jurídica de direito público, integrante de Administração Pública indireta, criada pelo Estado para a prestação de certos serviços públicos típicos, consistente num patrimônio público personalizado e regido por normas de direito público, afetado a consecução de um determinado fim público”. (CUNHA, 2007, p. 138).

A segunda parte do dispositivo constitucional, a saber, do parágrafo 2º do artigo 150, estabelece que a extensão da norma imunizante tocará patrimônio, renda e serviços das respectivas autarquias e fundações vinculados as suas finalidades essenciais ou que delas decorram. Retira-se, portanto, ao analisar o enunciado, a natureza condicionante dessa extensão, a partir do momento que se fixa que a mesma só alcançará as entidades ali dispostas desde o momento que preencherem os requisitos anunciados no postulado da Carta Fundamental.

O eminente professor Eduardo Sabbag, entende que finalidade essencial, “liga-se ao intento inerente à própria natureza da entidade autárquica ou fundacional, enquanto a finalidade decorrente da essencial se traduz no objetivo relacionado com o propósito principal da entidade, guardando com este certa correspondência”. (SABBAG, 2017, p. 1143).

Nessa perspectiva, um imóvel pertencente a uma autarquia ou fundação que esteja servindo a seu fim essencial ou que dele decorra estará coberto pela norma imunizante, não podendo ser alcançado pelo IPTU, na medida em que, se o mesmo imóvel, sendo de titularidade do mesmo ente acima assinalado, não estiver a postos da finalidade da instituição, servindo a outro fim ou, de outra forma, estiver a

margem de serventia, não sendo utilizado a nada, como com alguma frequência bem se vê com terrenos baldios públicos, poderá o município, exercendo sua competência constitucional, proceder com a exação do IPTU.

Neste passo, resta fixado que a imunidade intergovernamental protege da atividade exacional relativo a impostos, a renda, o patrimônio e serviços de autarquias ou fundações que estiverem a serviço de seu fim essencial ou que dele decorra.

2.3.2. Imunidade recíproca e o art. 150, § 3º, da Constituição Federal

O artigo em comento (150, § 3º, da Carta Fundamental), traz expressamente hipóteses em que a imunidade política não produzirá seus efeitos, de forma que, uma vez configuradas no plano fático, não há que se falar em aplicação da referida imunidade. Para análise, observemos transcrição abaixo:

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;

§ 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.

Inicialmente, alude o postulado a não aplicação da imunidade à patrimônio, renda ou serviços que tenham relação com exploração de atividades próprias de empreendimentos privados bem como haja contraprestação ou pagamento por quem o utiliza.

A exploração de atividade econômica por pessoa de direito público se dará por meio de empresa pública ou sociedade de economia mista, sendo que doutra forma, optando por explorar atividade lucrativa por próprio órgão público, o fim essencial da administração pública restaria desconfigurado, pois se aproxima da realização de um fim voltado à coletividade e se afasta do intuito próprio das entidades privadas, que tem por principal objetivo a aferição de lucro.

Nessa esteira, princípios próprios aplicam-se a iniciativa privada e passam ao largo de pessoas jurídicas de direito público. Dentre, figuram o princípio da livre iniciativa e da livre concorrência. A livre iniciativa, com arrimo no artigo 170, parágrafo único da CF, dispõe essencialmente que é da iniciativa privada o papel principal na circulação de bens e serviços, pilares estruturais de uma ordem econômica.

No tocante a livre concorrência, aduz o brilhante jurista José Afonso da Silva:

“a livre concorrência está configurada no art. 170, IV, como um dos princípios da ordem econômica. Ele é uma manifestação da liberdade de iniciativa e, para garanti-la, a constituição estatui que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento de lucros. Os dois dispositivos se complementam no mesmo objetivo. Visam tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência contra a tendência embaraçadora de concentração capitalista”. (SILVA, 1998, p. 876).

Tendo em vista os princípios supracitados, há logicidade no dispositivo constitucional que veda a extensão da imunidade recíproca a quem tem fim econômico regido por normas aplicáveis a empreendimentos privados. De outra forma, se a imunidade alcançasse as empresas públicas e sociedades de economia mista, atribuiriam vantagem a tais em detrimento das organizações privadas, uma vez que, não sofrendo as exações próprias da atividade poderiam oferecer preços mais competitivos causando assim uma desregulação do mercado, podendo vir até a resultar na extinção das pessoas jurídicas privadas exploradoras da atividade econômica. Nesta linha, se fosse permitida a aplicação da imunidade nessas circunstâncias, restaria violado o princípio da livre iniciativa, bem como o da livre concorrência, vislumbrando-se até ofensa ao importante princípio da isonomia, em razão do tratamento diferenciado prestado a organizações que objetivam o mesmo fim, este, obtenção lucro, e que estejam em posições de igualdade no concernente ao exercício de atividade empresarial.

Além, leciona o referido dispositivo que igualmente não será coberto pela imunidade os empreendimentos que tenham contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas por usuário.

Na segunda parte do artigo 150, § 3º, da CF, é tratada a impossibilidade de exoneração de promitente comprador quanto à bem imóvel. Importante frisar que o contrato de promessa compra e venda que vincula o promitente comprador é o irretratável, irrevogável. Reside coerência na disposição constitucional, tendo em vista que quando da firmação do referido contrato, com contornos de irrevogabilidade, o bem mesmo não sendo tão logo de propriedade do promitente comprador, fatalmente a “posteriori” o será. O comprador integrante do contrato compromissário não detém a propriedade, mas tem direito real de sua aquisição.

2.4. DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL- IPTU

Em segundo plano, mostra-se importante abordar a segunda face integradora do presente trabalho acadêmico, a título de contextualização, por tratar-se do segundo pilar, sustentáculo da presente monografia. Desta feita, passemos a sintética abordagem do IPTU.

O imposto sobre a propriedade predial e territorial tem por ente estabelecido ao exercício de sua competência os municípios. Nesta trilha, a disposição constitucional que dispõe sobre tal, trata-se do artigo 156, inciso I, da Carta Fundamental, que estabelece nos termos abaixo transcritos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

A legislação complementar, assumida pela Lei 5.172 de 1996 (CTN), dispondo de maneira geral, leciona em seu artigo 32 e seguintes nos presentes termos.

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Assim, partindo das previsões legais da outra face integradora do presente trabalho acadêmico, passemos a análise dos pontos de maior relevância desta monografia.

2.4.1. Sujeitos ativo e passivo

No tocante a sujeição, a partir do que prescreve a própria Carta Magna, de fácil identificação que o polo ativo será integrado pelos Municípios, conforme a atribuição da competência tributária para instituir, majorar, fiscalizar e arrecadar o Imposto Predial e Territorial Urbano instituída pela Constituição Federal.

Já no trato da sujeição passiva, o dispositivo em comento coloca como alternativas ao legislador três hipóteses a serem eleitas ao posto de contribuinte do IPTU, sendo tais, quando da situação que o contribuinte é o proprietário do imóvel, ou é titular do domínio útil, ou tem sua posse do bem a qualquer título.

Nos termos dispostos, é o que se extrai por inteligência dos artigos 32 e 34 do Código Tributário Nacional, quando da alusão:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Bem se vê que, será sujeito passivo do IPTU, quando da prática do fato imponible à luz do artigo 32 do CTN, o detentor da propriedade, do domínio útil ou da posse do bem imóvel. Nesta linha, leciona o mestre Eduardo Sabbag, que:

“são sujeitos passivos do IPTU o proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o possuidor (posse ad *usucapionem*, por exemplo, como aquela possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião)”. (SABBAG, 2017, p. 1143).

Por propriedade, entende-se congregado num mesmo instituto o direito de usar, gozar e dispor do imóvel. A luz da Lei 10.406/02 (Código Civil), o artigo 1.228, delimita que o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa bem como de reavê-la.

Já no plano doutrinário, avocando a profunda definição do ilustre jurista baiano Orlando Gomes, tem-se que:

“a propriedade é um direito complexo, podendo ser conceituada a partir de três critérios: o sintético, o analítico e o descritivo. Sinteticamente, para o

jurista baiano, a propriedade é a submissão de uma coisa, em todas as suas relações jurídicas, a uma pessoa. No sentido analítico, ensina o doutrinador que a propriedade está relacionada com os direitos de usar, fruir, dispor e alienar a coisa. Por fim, descritivamente, a propriedade é um direito complexo, absoluto, perpétuo e exclusivo, pelo qual uma coisa está submetida à vontade de uma pessoa, sob os limites da lei".(GOMES, 2004, p. 109).

Desta feita, em sede de tal instituto, resta sedimentado que no âmbito de locação de imóveis, o locatário não figura como contribuinte do IPTU, sendo o mesmo, portanto, ilegítimo para figurar no polo de sujeição passiva, a ponto de ter contra si exercida a atividade exacional, tanto quanto para pleitear a restituição do imposto indevido ou pago a maior. Em citada situação, figura como contribuinte o proprietário do imóvel.

Passando a análise do instituto do domínio útil, este decorre do desdobramento do direito da propriedade. Por assim dizer, o domínio útil congrega o direito de usar, gozar e até dispor do bem em um indivíduo, enquanto que a titularidade é de outro.

Neste sentido, o brilhante civilista Flávio Tartuce leciona, "domínio útil, corresponde aos atributos de usar, gozar e dispor da coisa. Dependendo dos atributos que possui, a pessoa que o detém recebe uma denominação diferente: superficiário, usufrutuário, usuário, habitante, promitente comprador etc.". (TARTUCE, 2014, p. 102).

Partindo ao terceiro instituto capaz de atrair a sujeição passiva do IPTU, sendo um tema detentor de grandes controvérsias, a posse extrai-se da parte final do artigo 32 do CTN, o qual alude que ao tratar do fato gerador da obrigação tributária, inclui a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física. Em complemento, o artigo 34 do Código Tributário Nacional, define ser contribuinte o possuidor a qualquer título.

Não obstante alguns autores pugnam pela inconstitucionalidade da parte final do artigo 34 do CTN, outros entendem que não há que se falar em tal vício, como os doutrinadores professor Eduardo Sabbag e Kiyoshi Harada, aduzindo este último que:

“posse abrangida pelo fato gerador é aquela de conteúdo econômico, o que exclui, por exemplo, a do locatário. 300. Portanto, “possuidor a qualquer título” refere-se àquele que exerce alguns dos poderes inerentes ao domínio ou à propriedade; diz respeito ao titular da posse de conteúdo econômico. Como já dissemos, anteriormente, a palavra propriedade empregada no texto constitucional não pode ser entendida em sua acepção exclusivamente jurídica, com total abstração de seu aspecto econômico, sob pena de acarretar, não só graves distorções e injustiças, com a violação do princípio da capacidade contributiva (§ 1o, do art. 145 da CF), como também problemas relacionados com o lançamento e notificação do contribuinte”. (SABBAG, 2016, p. 563).

Neste sentido, entende-se como sujeito passivo da relação tributária no âmbito do IPTU, aquele que tenha posse com “animus domini”, ou seja, que tenha intenção de ter para si a coisa exercendo sobre tal o direito de propriedade. Assim, um exemplo de sujeição passiva ocupada por possuidor a qualquer título, seria da situação em que o sujeito detém a posse, e esta sendo *ad usucapionem* ou *usucapível*, que nas palavras do professor Flávio Tartuce, citando o conceito de Savigny, é aquela que tem como conteúdo o corpus (domínio fático) e o animus domini (intenção de dono)”.

Nessa linha é a jurisprudência do STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO.CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO.IPTU.INEXIGÊNCIA.(...)4. Só é contribuinte do IPTU quem tenha o “animus domini”, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio. 5. A concessão de uso é um contrato bilateral que não caracteriza expressão de “animus domini”. (...) **(REsp 681.406/RJ, rel. Min. José Delgado, 1ª T., j. em 07-12-2004)**

EMENTA: TRIBUTÁRIO.RECURSO ESPACIAL.IPTU.LOCATÁRIO.ILEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. ARTS. 34, 121 E 123 DO CTN. PRECEDENTES. (...) 3. “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título” (art. 34 do CTN). O “possuidor a qualquer título” refere-se, tão somente, para situações em que ocorre posse ‘ad usucapionem’, não inserida nesta seara a posse indireta exercida pelo locatário. (...) **(REsp 818.618/RJ, rel. Min. José Delgado, 1ª T., j. em 06-04-2006)**

Assim, resta sedimentado quem a lei municipal pode eleger como contribuinte do imposto, nos termos do artigo 34 do CTN, podendo ser o proprietário, o titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título.

2.4.2. Fato gerador

O fato gerador do IPTU, retirado do artigo 32 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, finalizando o referido postulado, vindo a indicar que tais institutos guardam consonância com a lei civil. Neste ponto, questiona-se a qual lei civil o código faz remissão, se o de 2002 vigente hodiernamente, ou se o de 1916, vigente à época da disposição do fato gerador no código tributário nacional.

O professor Hugo de Brito Machado, ao tratar do fato gerador do ITR, o qual referencia no tratamento do IPTU, leciona que:

“essa questão deve ser resolvida tendo-se em vista que os dispositivos da lei civil vigentes na data da edição do Código Tributário Nacional, aos quais este faz remissão, integraram-se em suas normas, que permanecem inalteradas em face da mudança havida na lei civil. Assim, não obstante o advento do Código Civil de 2002, para os fins tributários os imóveis podem ser (a) por natureza; (b) por acessão física; (c) por acessão intelectual; (d) por disposição de lei”. (MACHADO, 2014, p. 350).

Fixada tal premissa, a classificação dos imóveis, é retirada do artigo 34 do código civil de 1916, sendo o inciso I, por natureza, inciso II, por acessão física e inciso III, por acessão intelectual, vejamos:

Art. 43. São bens imóveis:

I – o solo com a sua superfície, os seus acessórios e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo;

II – tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano;

III – tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento, ou comodidade.

Partindo deste, a definição fato gerador do IPTU considera apenas o bem imóvel por natureza ou acessão física, não sendo considerado como integrante dos aspectos constitutivos do referido fato gerador o que integrar o bem imóvel por acessão intelectual, nos termos do artigo 34 do CTN, conjuntamente ao postulado do Código Civil.

No concernente à propriedade, domínio útil e posse, já mencionado quando do tratamento da sujeição passiva, sendo ponto de que será explorado na problemática do presente trabalho monográfico, insta sintetização:

- a) Propriedade- disposição em um mesmo instituto do direito e usar, gozar e dispor;
- b) Domínio útil- congregação do direito de usar, gozar e até dispor do bem por um indivíduo, enquanto que a titularidade é de outro;
- c) Posse: refere-se àquele que exerce alguns dos poderes inerentes ao domínio ou à propriedade;

E finalizando aqui a exploração do fato gerador do IPTU, breve explanação se faz necessária quanto ao artigo 32, § 1º do CTN, que aduz:

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.

O que o referido dispositivo leciona quais são os requisitos necessários para delimitação do que é zona urbana considerada para fins de incidência do IPTU. Neste passo, Zona urbana será a definida em lei municipal, a partir do critério espacial, e para tanto, deverá ser respeitado no mínimo dois dos requisitos apresentados, estes, meio-fio ou calçamento com canalização de águas, abastecimento de águas, iluminação pública, dentre outros. O parágrafo segundo do referido dispositivo 32 do CTN, preleciona ainda que poderão ser consideradas urbanas, áreas urbanizáveis ou de expansão, constante de loteamentos aprovados por órgãos competentes, destinados a habitação, indústria, comércio, mesmo localizados fora das zonas segundo o parágrafo 1º do mesmo postulado.

2.4.3. Base de calculo

A base de cálculo constitui o suporte objetivo do tributo, que, a partir da aplicação da alíquota, resultará no valor a ser adimplido pelo contribuinte. Em ponto de vista doutrinário, considerando a regra matriz de incidência, compõe o critério quantitativo do tributo.

O instrumento veicular da base de calculo do Imposto Predial e Territorial Urbano é o Código Tributário Nacional, que ao dispor em termos gerais no artigo 33, clarifica:

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Portanto, o critério é o valor do imóvel tendo por parâmetro o preço que o bem alcançaria em condições normais de mercado. E por fim dispõe que no estabelecimento da base de calculo, não será considerado valor de bens moveis, que a finalidade seja utilização, exploração, aformoseamento, o que a bem da verdade, são bens que se aproxima do conceito daqueles por acessão intelectual, conforme artigo 43, III, do Código Civil de 1916.

3. DA ANÁLISE DA NÃO EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA TRIBUTÁRIA A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO OCUPANTE DE BEM PÚBLICO REFERENTE AO IPTU A LUZ DO RE 594.015/SP E RE 253.472/SP A PARTIR DOS PRINCÍPIOS

Uma vez contextualizado, tratando as disposições gerais de onde se extrairá a temática, adentramos efetivamente na problemática, objeto do presente trabalho acadêmico.

O problema reside em seguinte situação, a imunidade recíproca, contida no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, alcança ou não imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado que esteja atuando economicamente, relativo ao IPTU?

No cerne da discussão se coloca o entendimento jurisprudencial recente dominante, no qual, a Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento do recurso extraordinário 594.015/SP de relatoria do ministro Marco Aurélio, tendo como partes a empresa Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás e de outro lado o município de Santos, julgado em 06 de abril de 2017 e publicado no diário de justiça em 11 de outubro de 2018, restou sedimentado que a imunidade intergovernamental, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, não alcança sociedade de economia mista na utilização de bem público. Nesse contexto, elucidativa ementa preleciona:

EMENTA: IMUNIDADE-SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público.(RE 594.015/SP, Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. em 06-04-2017).

No caso em tela, julgava-se a possibilidade ou não do alcance da imunidade tributária à Petrobrás, pessoa jurídica de direito privado, atuante sob a natureza de sociedade de economia mista, que figurava como arrendatária de bem da União na região de portos de Santos, explorada precipuamente pela Companhia de Docas do Estado de São Paulo (Codesp), pelo simples fato de figurar como ocupante do bem público.

A título de fixação de parâmetros, importante frisar que a Petrobrás, é pessoa jurídica de direito privado, e trata-se de sociedade de economia mista, exerce atividade que embora ganhe contornos de monopólio, há explícito intento lucrativo e conseqüentemente posterior divisão dos rendimentos auferidos. Nessa toada, embora a empresa em comento tenha participação Estatal, de outro lado há a participação de capital privado, de particulares, sendo inclusive notório tal fato, pois, é de conhecimento de todos que as transações operacionais em bolsas de valores realizadas pela referida organização, sendo possível a qualquer um que o queira, adquirir um tanto sob tal sistemática. Assim sendo, o que se retira é que tal empresa atua por obvio com precípuo referido fim econômico, este, o acúmulo de valores para posterior repartição de lucros e investimentos.

Considerando os parâmetros acima fixados, em uma análise pura e simples do recurso extraordinário 594.015/SP, e explorando a temática a luz dos princípios e dos próprios institutos constitutivos da imunidade intergovernamental, resta a

conclusão que a posição a se adotar é a aquiescência que não se deve estender a imunidade recíproca tributária a pessoas jurídicas de direito privado em tal hipótese, uma vez que se assim o fosse, restariam violados os princípios da isonomia, capacidade contributiva, livre concorrência bem como estaria a oferecer uma interpretação errônea das bases do imposto Predial Territorial Urbana diversa da pretendida pelo legislador. Neste passo, a impressão é que o Supremo Tribunal Federal tinha um entendimento de aplicar-se a imunidade tributária em casos semelhantes a este, exposto no recurso extraordinário 253.472/SP, e veio a modificar sua posição passando a adotar postura obstativa da aplicação da norma imunitória no RE 594.015.

No entanto, o entendimento diverso na decisão, deu-se justamente por tratarem-se de casos diferentes com peculiaridades respectivas, e neste passo, passemos a explorar.

Em sede de julgamento do recurso extraordinário 253.472/SP, de relatoria do ministro Marco Aurélio e redator do acórdão ministro Joaquim Barbosa, tendo como partes a Companhia de Docas do Estado de São Paulo (CODESP), e o município de Santos, julgado em 25 de agosto de 2010 e publicado no diário em 1º de fevereiro e 2011, o Supremo Tribunal Federal entendeu pela aplicação da imunidade recíproca à pessoa jurídica de direito privado, pautada nas fundamentações de ser a organização controlada majoritariamente pela união e não ter intento lucrativo, além do não oferecimento de risco a livre-iniciativa e ao equilíbrio concorrencial. Vejamos transcrição de ementa abaixo:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA CONTROLADA POR ENTE FEDERADO. CONDIÇÕES PARA APLICABILIDADE DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL. ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. COMPANHIA DOCAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (CODESP). INSTRUMENTALIDADE ESTATAL. ARTS 21, XII, f, 22, X, E 150, VI, a, DA CONSTITUIÇÃO. DECRETO FEDERAL 85.309/1980. 1. IMUNIDADE RECÍPROCA CARACTERIZAÇÃO. 1.1. (...) A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado (...). 2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO, AUSÊNCIA DO INTUITO LUCRATIVO. FALDA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA. (...) 2.2. O controle acionário da Codesp pertence em quase sua totalidade à União (99,97%) (...). 2.3. Não há indicação de risco de quebra do equilíbrio concorrencial ou de livre-iniciativa eis que ausente comprovação de que a Codesp concorra com outras entidades no campo de sua atuação. (...). Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento. **(RE 253.472/SP, Pleno, rel. Min. Marco Aurélio, j. em 25-08-2010).**

A título primordial de conhecimento insta salientar que a CODESP é empresa de economia mista, que administra e explora o porto de Santos, atividade esta que conforme artigo 21, inciso XII, alínea “f” da CF, é de competência da União, nos termos expostos abaixo:

Art. 21. Compete à União:

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

f) os portos marítimos, fluviais e lacustres;

Assim, resta fixado a partir do postulado constitucional que se trata de atividade a ser explorada sob a sistemática do instituto de monopólio pela União. Além, a referida pessoa jurídica de direito público interno detém controle acionário majoritário da companhia que alcança quase sua totalidade, pois chega a 99,97% (por cento), o que a atribui características inerentes às pessoas públicas como a finalidade de não deterem intento lucrativo, de ser explorada com fim comum, dentre outros.

Fixadas referidas premissas, já que neste ponto o objetivo é apresentar a temática bem como os julgados que o guiarão, passemos a explorar o entendimento as razões que fundamentam o entendimento da não extensão da imunidade tributária intergovernamental contida no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Carta Fundamental a pessoas jurídicas de direito privado, ocupantes de bens da União em relação ao imposto predial e territorial urbano de competência municipal.

3.1. DA ANÁLISE À LUZ DOS PRINCÍPIOS

Os princípios consistem em valiosas fontes do direito que, de um ponto de vista geral, fundamentam o sistema normativo Nacional. Em sede de direito geral, trata-se de fonte secundária, que será utilizada caso a lei for omissa, a analogia vir a falhar e não ter costumes aplicáveis ao caso. Portanto, são os princípios gerais, instrumentos que tem por função preencher as lacunas deixadas no ordenamento jurídico pelo órgão legiferante.

No entanto, especificamente no direito tributário, os princípios ganham novos contornos. No passo em que no direito geral os princípios servem como fontes secundárias, sendo distintas das normas jurídicas, sendo estas as fontes primárias,

em tributário é pertinente dizer que não há que se falar na referida distinção, uma vez que as normas veiculam os princípios sendo-as até tratadas como estes próprios.

O brilhante professor Hugo de Brito Machado, ao tratar do assunto, nos ensina que:

“ao estudarmos os princípios jurídicos da tributação não utilizamos a distinção entre regras e princípios por muitos adotada na Teoria Geral do Direito, formulada pelo critério da estrutura da norma. Adotamos a distinção baseada no critério da generalidade. Assim, utilizamos a palavra ‘princípio’ para designar também as normas dotadas de grande generalidade, embora tenham a estrutura própria das regras. Nós a qualificamos como princípios simplesmente pelo critério de maior generalidade. Por isto mesmo, porque dotados de estrutura própria de regra jurídica, tais princípios não podem ser relativizados”. (MACHADO, 2014, p. 31).

Tendo isso em vista, os princípios do direito tributário, especificamente, têm alusão na Constituição Federal, que os dispõe normativamente como limitações ao poder de tributar, estando entre eles, o princípio da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, além do princípio da vedação ao confisco, da capacidade contributiva dentre outros expostos no texto constitucional além dos gerais aplicáveis e informadores da seara tributária.

Assim, iniciemos nossa exploração temática, tendo por marco inicial os princípios, em outras palavras, observando a carga principiológica que envolve o tema em comento, dada à importância de tais, consistentes vetores axiológicos das regras constitucionais. Neste passo, trataremos a não extensão da imunidade política contida no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal sob as perspectivas dos princípios da isonomia, do pacto federativo, da capacidade contributiva e da livre concorrência, e em segundo plano analisaremos os demais aspectos fundantes do referido entendimento.

3.1.1. Princípio da isonomia

O princípio da isonomia, considerado por muitos doutrinadores um superprincípio, dada sua importância, traduz em sua essência qual e com que

critério pessoas físicas bem como jurídicas devem ser tratadas face da constituição. A ideia primordial do referido princípio é equiparar todos perante a lei, considerando as desigualdades que subsistem naturalmente.

A sistemática a ser utilizada, extrai-se de pensamento histórico do grande filósofo Aristóteles, pensamento este nos apresentado pelo ilustre jurista baiano Ruy Barbosa, que delimitava a realização da isonomia quando do oferecimento de tratamento igual aos que se encontram em pé de igualdade, e tratamento desigual aos desiguais, conforme suas desigualdades.

Nesse sentido, leciona o eminente professor Eduardo Sabbag que:

“quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guarda relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo da atitude discriminatória), não há que se falar em afronta ao princípio da isonomia. Por outro lado, a adoção de um dado fator de discriminação, sem qualquer correspondência com a lógica racional da diferenciação, colocará em xeque a almejada idéia de igualdade”. (SABBAG, 2017, p. 137).

Assim, não se pode extrair um significado puro e simples de isonomia como igualdade entre todos que estão submetidos à norma, de forma generalizada, pois, se assim o fizer, o que acontecerá em verdade é a aplicação em sentido de ir de encontro com o fim essencial do princípio da isonomia, sentido este inadmissível na aplicação deste caro instrumento. Quando o tratamento desigual é dispensado à aqueles que estão em pé de desigualdade objetivando o equilíbrio entre eles, alinhado ao raciocínio do professor Eduardo Sabbag, é na verdade a realização do princípio em comento.

Genericamente, a previsão do princípio da isonomia está previsto no artigo 5º da Carta Magna, nos presentes termos:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Já especificamente, sob a ótica da seara tributária, o princípio da isonomia tem disposição no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, conforme passemos a analisar:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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;

No citado postulado, quis o legislador constitucional impedir que contribuintes, estando em mesma situação fática, viessem a ser tratados de maneira diversa, de forma a ser dispensado privilégios a um, e a outro imputar-lhe determinado ônus.

A cabeça do artigo alude expressamente ser vedado, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios tratar de modo diverso contribuintes que estejam em situações semelhantes. Neste sentido, alguns autores citam uma atuação negativa do princípio da isonomia de modo a coibir ações tendentes a privilegiar uns em detrimento de outros. Assim leciona o professor Eduardo Sabbag que, “no comando específico, afeto à isonomia tributária (art.150, II, CF), almeja-se negativamente inibir uma dada conduta, por meio do mandamento ‘é vedado instituir tratamento desigual’”. (SABBAG, 2017, p. 140).

Em complemento, importante avocar o raciocínio do ilustre mestre Sacha Calmon, que observa, “Ora, o tributo é um dever. Um dever de que natureza? Um dever obrigacional, cuja característica é ser econômico, patrimonial. O levar dinheiro aos cofres públicos. O que se postula é puramente que esse dever seja idêntico para todos, importe em sacrifício igual a todos os cidadãos”. (COELHO, 2012, p. 255).

Neste passo, a partir da análise dos postulados sob a ótica da mais abalizada doutrina, nota-se a preocupação do legislador em igualar contribuintes que estejam na mesma situação, não deixando de lado a disposição que trata de forma geral o referido princípio (art. 5º da CF), quando da alusão de que todos são iguais perante a lei. Aqui, a realização do princípio suscita preocupação quando da interpretação literal, a desconsiderar as desigualdades fáticas que naturalmente persistem, sendo neste caso primordial que a aplicação da isonomia aproxime-se cada vez mais da sua essência, qual seja, tratar os iguais igualmente e os desiguais na medida das suas desigualdades.

Partindo desta premissa, a aplicação do referido princípio traz desafios, uma vez que no plano fático não é fácil fazer a distinção do que é igual, ou desigual, ou justo. Nesta perspectiva, valiosos são os ensinamentos da eminente doutrinadora

Misabel Derzi, citada na obra do eminente professor Sacha Calmon Navarro, que orienta:

“É altamente controvertido separar o que seja igual do desigual, pois sujeitos os conceitos a variações histórico-culturais. Não obstante, o preceito da igualdade, disposto na Constituição, já é dotado de substância e conteúdo jurídico: é vedado distinguir os homens segundo o sexo, a raça etc”. (COELHO, 2012, p. 254).

Diante de todo o exposto, nos apresenta a problemática na questão de saber se estaria a ser respeitado o princípio da isonomia quando da extensão da imunidade tributária recíproca à organização empresarial, pessoa jurídica de direito privado, que esteja a utilizar bem público da união no concernente ao imposto predial e territorial urbano.

Inicialmente, quando a constituição tratou de forma geral sobre o princípio da isonomia (art. 5º, caput, da CF), referiu-se tão somente em sua parte inicial à igualdade de “todos” perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, e, no tratamento específico tributário (art. 150, II, da CF), também na parte inicial, aludiu vedação a tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Nesse trilha, observamos que a abrangência atribuída ao princípio da isonomia que pode alcançar qualquer relação, desde as compostas por pessoas jurídicas de direito privado com outras de mesma natureza, com pessoas físicas ou com o Estado, bem como de pessoas físicas com de mesma natureza, com pessoas jurídicas ou com o Estado.

Sendo assim, considerando a aplicação do princípio em uma relação triangular entre dois privados ou mais de mesma natureza e o ente tributante na qual uma organização privada ocupa bem da União e a outra não, e por este motivo, a ocupante de bem público tenha até si estendida à imunidade intergovernamental própria dos entes federados, estaria frontalmente violado o referido princípio da isonomia tributária, passa-se a explicar.

Ao consideremos que as organizações, pessoas jurídicas de direito privado, tem por fim primordial a geração de rendas, um fim lucrativo, com posterior distribuição de lucros ou investimento dos ganhos percebidos. Dentro desta prática, as organizações consideram obviamente os custos advindos de suas atividades em seus planejamentos financeiros periódicos, bem até natural que o faça, sendo os

mesmos deduzidos para ao final chegar aos valores a serem repartidos entre os detentores da instituição, ou que por algum título jurídico tenham direitos à repartição. O IPTU não é em momento algum, surpresa às empresas, já sabido que importa em ônus e é inclusive considerado nos cálculos para fins de custos operacionais. Neste passo, ao entender pela aplicação da imunidade a uma organização privada ocupante de bem público em detrimento de outra, obviamente entender-se-ia pela permissão da supressão de custo operacional relativo ao imposto predial e territorial urbano que de outra forma, lhe seria devido suportar. Neste quadro, uma vez suprimido o passivo relativo ao IPTU, por consequência surge um ativo financeiro, e assim sendo, esse poderá ser utilizado pela empresa como bem quiser, seja a título de repartição de dividendos ou investimentos, o que configura explicitamente um privilégio, uma vantagem material em detrimento a organização que exerce sua atividade empresarial em bem privado sujeito à incidência do tributo municipal.

Neste sentido, considerar que a imunidade intergovernamental seja aplicável a uma organização, pessoa jurídica de direito privado, com intento único lucrativo, que utilize bem da União para suas atividades em detrimento de outra de mesma natureza e idêntico fim, seria violação frontal ao importante princípio da isonomia, tanto em seu aspecto geral quanto no aspecto específico tributário, por clara atribuição de privilégio fiscal deferido a alguns e não extensível aquele que não têm a oportunidade de exercer suas atividades em bem público. Pertinência lógica pensar que a concessão da imunidade seria oferecer vantagem indevida a determinadas sociedades comerciais.

Nesta linha resta percebido a congruência da decisão do recurso extraordinário 594.015/SP para com o referido importante princípio resultando na não extensão da imunidade recíproca intergovernamental destacada em postulado constitucional.

De outra forma, o superprincípio da isonomia, fundamento estruturante do entendimento pela cobrança do IPTU, afastada a imunidade tributária do artigo 150, VI, a, da CF, nos casos em que pessoa jurídica de direito privado ocupa bem da união, a contrario sensu, oferece base à aplicação da norma imunizatória no caso do RE 253.472/SP.

A isonomia, como exposto, visa a impedir um tratamento diferenciado a pessoas que estejam em situações semelhantes. O mestre baiano de todos nós Ruy Barbosa, extraindo a conceituação do pensamento do grande filósofo Aristóteles, define que a realização do referido princípio se dá por meio do tratamento igual aos que estão em situação de igualdade no passo que se trata desigualmente aos desiguais na medida de suas desigualdades.

A Constituição Federal trouxe de forma genérica no artigo 5º garantia de que todos são iguais perante a lei, aludindo especificamente em âmbito tributário no artigo 150, inciso II, vedação a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tratamento diferenciado a contribuintes que estejam em situações idênticas.

No recurso extraordinário 253.472/SP, a discussão girou em torno da Companhia de Docas do Estado de São Paulo (CODESP), que embora seja sociedade de economia mista, assim, pessoa jurídica de direito privado, a União detém o controle de 99,97%, ou seja, quase sua totalidade, sendo ainda atividade de competência da União, logo, submete-se a sistemática de monopólio da entidade pública. Se assim o é, a isonomia a ser considerada foge do plano privado, no caso, a igualdade entre a organização que explora a atividade e outras que exercem semelhante tarefa e passa a ser considerada entre as pessoas públicas de direito interno.

Por primeiro, por tratar-se de companhia que exerce atividade submetida a monopólio, uma vez que o artigo 21, inciso XII, alínea “f” da Carta Fundamental, fixa ser da União a competência para explorar portos marítimos, fluviais e lacustres. Por óbvio um particular pura e simplesmente não poderia exercer a referida atividade. Assim sendo, não há que se falar no emprego do princípio da isonomia entre aquele que explora os portos (neste caso a União), e outra organização pelo simples fato de impossibilidade de outro nas condições de privado, no exercício livre de atividade econômica o exercer, por expressa disposição constitucional, acauteladora competência atribuída.

Por segundo, não se pode deixar de levar em consideração que a União tem o controle majoritário, quase total, da dita companhia (Codesp), alcançando percentagem de 99,97%. Frente a essa importante premissa, a tributação do IPTU, desconsiderando a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Carta

Magna (imunidade recíproca), mais se aproxima de violação do princípio da isonomia.

O princípio aqui tratado, como citado acima, abrange as mais variadas situações, e dentre tais, as relações entre os próprios entes federativos. Assim, o que se infere é que as entidades tributantes não guardam hierarquia entre si, arrimando tal entendimento no artigo 1º da Constituição Federal que delimita ser a República Federativa do Brasil composta pela União indissolúvel dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ou seja, uma face da aplicação da isonomia é justamente a paridade assegurada entre as entidades.

Por fim, nota-se que a imunidade intergovernamental é uma realização do superprincípio da isonomia entre os entes ao passo que este é um dos importantes vetores axiológicos da norma imunizante. Assim sendo, se conclui que, obstar a aplicação imunitória neste caso, configuraria violação ao princípio em comento e não a sua realização.

Portanto, afiguram-se diferentes os casos, sendo que no RE 253.472/SP o princípio da isonomia presta a informar a aplicação da imunidade política do artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Carta Fundamental na medida em que no RE 594.015/SP vem a arrimar justamente a não aplicação da imunidade tributária recíproca.

3.1.2. Princípio da capacidade contributiva

Partindo da premissa constitucional, o artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da CF, prevê vedação aos entes da federação concernente a instituição e, conseqüentemente, cobrança de impostos relativos a patrimônio, renda e serviços um dos outros.

Aqui, um dos princípios informadores, vetor axiológico da norma, é a capacidade contributiva, que encontra previsão no artigo 145, § 1º, da CF, assim dispondo.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 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.

Como bem se vê, a regra constitucional aponta graduação dos impostos, respeitada a “capacidade econômica” do contribuinte. Neste ponto, insta salientar que para Yves Gandra, houve equívoco no emprego do termo capacidade econômica constante na norma, pois, há distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica, já que a primeira pressupõe vínculo jurídico entre quem contribui e o ente tributante, resumindo na capacidade do contribuinte em relação ao ônus exacional, e o segundo, a externalização de poderio econômico de alguém, considerando seus rendimentos, independente de vínculo com a entidade detentora de poder de exigir tributos, ou seja, exposição de riqueza de forma geral. Assim, leciona o mestre, “percebe-se que o constituinte pretendeu, ao mencionar a capacidade do contribuinte, referir-se à sua capacidade contributiva e não à sua capacidade econômica, nada obstante o núcleo comum de ambas, que implica densidade econômica capaz de suportar a imposição”. (MARTINS, 1989, p. 34).

A título conceitual, temos sinteticamente que a capacidade contributiva está relacionada com a instituição e respectiva cobrança do tributo por quem tenha competência para tal atividade, com observância da capacidade contributiva do contribuinte. Neste sentido, preleciona o saudoso mestre Ruy Barbosa, transcrevendo:

“Griziotti propôs como conceito da capacidade de pagar imposto a soma da riqueza disponível, depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência que pode ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades”. (BARBOSA, 1995, p. 12).

Já parafraseando a brilhante professora Misabel Derzi, em atualização de obra do ilustre jurista Aliomar Baleeiro, infere-se que o princípio da capacidade contributiva tem serventia para estabelecer critérios ou como importante instrumento para realização, concretização de caros direitos fundamentais constitucionais individuais, sendo tais o direito de propriedade, a igualdade e a vedação ao confisco.

Partindo das premissas fixadas pela previsão constitucional e as conceituações acima exploradas, tem-se por incontroversa a partir da clara

disposição na carta magna no artigo 145, § 1º, bem como o entendimento doutrinário pela vedação da instituição de tributo e consequente exação do fisco em relação à particular sem observância da capacidade contributiva quando possível, a questão de saber neste momento é quanto à aplicação entre os entes federados. Clarificando, de qual forma o princípio da capacidade contributiva informa a imunidade intergovernamental resultando no afastamento de cobrança de impostos entre os entes federados?

Da análise do preceito constitucional bem como das conceituações doutrinárias, temos que, deva ser considerada a capacidade econômica do contribuinte tanto na fase legiferante quanto na fase de aplicação da lei. Nesta linha, a partir da definição deste instituto, tem-se por tal a atuação, seja de indivíduo ou organização com finalidade específica, esta, obter riquezas, acréscimo patrimonial. Os entes federativos não obstante atrair vultosa quantia decorrente da prática exacional, a finalidade não se resume pura e simplesmente no acúmulo de riquezas, de acréscimo patrimonial, mas sim, cumprir com sua função essencial que é a realização do fim social, por meio de sistemáticas em que o produto da arrecadação seja revertida à sociedade, sendo tal reversão viabilizada pelas políticas públicas (a exemplo das políticas de segurança pública, saúde, educação, cultura). Portanto, uma vez que o fim arrecadatório não é atrair riquezas a si, e sim à realização social, não há que se falar neste ponto em capacidade econômica das entidades federativas o que converge e justifica a aplicação da imunidade recíproca aludida pela carta fundamental entre os entes federativos.

Em segundo plano, analisando o conceito oferecido pelo mestre Ruy Barbosa, quando da citação no sentido de que a capacidade se traduz na soma de riquezas depois que o contribuinte satisfizesse suas necessidades elementares. Ora, as necessidades elementares dos poderes públicos podem ser observadas sob duas faces, uma, pertinente aos custos inerentes à administração na atuação operacional de suas atividades próprias, e outra, na já citada realização do fim social traduzido na reversão a comunidade dos valores absorvidos por meio do exercício exacional, por intermédio das políticas públicas. Destarte, a satisfação das necessidades ganha contornos de perenidade, sendo impertinente falar em aferimento de riqueza posterior. Assim sendo, resta exposto o liame neste ponto trazido pelo mestre, entre o princípio exposto e a imunidade política tributária.

Em terceira análise, a professora Misabel Derzi, avocando conceito do eminente Aliomar Baleeiro, leciona a capacidade contributiva como instrumento de concretização de direitos fundamentais, estes, igualdade, propriedade e vedação ao confisco.

Atraindo ao plano de discussão que aqui se afigura, pertinente a relação entre os entes federativos, indiscutível a igualdade entre tais, quando da retirada do artigo 1º da constituição federal que a formação da República é dada pela união dos Estados, Distrito Federal e Municípios, não apontando qualquer grau de hierarquia entre si.

Já concernente ao direito de propriedade, entendido como a congregação dos aspectos de uso, gozo e disposição, como bem conceitua o renomado doutrinador Cáo Mário¹, “a propriedade é o direito de usar, gozar e dispor da coisa, e reivindicá-la de quem injustamente a detenha” (PEREIRA, 2004, p. 90), é instituto também inerente às pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), pois figura essencial que a administração detenha a propriedade de bens, imóveis, que a auxiliará na execução das próprias atividades.

Completando, a ilustre professora Misabel Derzi, traz raciocínio do princípio da vedação ao confisco. Presente princípio tem previsão constitucional no artigo 150, inciso VI, que dispõe:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

A vedação, a priori, revela-se evidente na relação entre poder público e particular, quando de situações de cobrança de tributos ou multas em valores excessivos, capaz de resultar na perda do bem alvo da tributação pelo contribuinte. Eminente professor Eduardo Sabbag, citando ilustre Paulo de Cesar Baria de Castilho, aduz:

“confisco tributário consiste em uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato”. E, complementando, na demonstração do liame entre princípio da vedação ao confisco e princípio da capacidade contributiva, leciona o professor Eduardo Sabbag que, “vale a pena recordar que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade

contributiva, atuando aquele em conjunto com este, porquanto essa capacidade econômica se traduz na aptidão para suportar a carga tributária sem que haja perecimento da riqueza tributável que a lastrei, calcada no mínimo existencial". (SABBAG, 2017, p. 243).

A pesar da construção doutrinária se voltar à análise entre poder público e particular, notável que a aplicação do princípio é plenamente cabível nas relações que envolvem os entes federativos. A título de exemplificação, a União, titular de bem imóvel, pode ter para si atraído o IPTU progressivo quando não atendido no sentido de pagamento dos valores respectivos, resultarem em confisco total do bem. Assim, uma vez demonstrado que a tributação sobre um bem de ente federado por outro, pode sim resultar em confisco do mesmo.

Assim, do preceito apresentado, os três requisitos são preenchidos nas relações entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, justificando assim a instituição constitucional da imunidade intergovernamental, quais sejam, a igualdade entre tais promovida pela constituição, à asseguarção do direito de propriedade das respectivas entidades, bem como a vedação ao confisco, impedindo que da intervenção por meio de tributos, venha a ocorrer perturbação entre os entes.

Passando a um segundo planos de análise, não deixando de considerar que a imunidade tributária recíproca, tem uma carga axiológica do princípio em comento muito densa, justificando a não tributação por parte dos entes federativos de patrimônio, bens e serviços um dos outros. De outra forma, na questão que aqui se afigura, quando o particular, terceiro que esteja usufruindo bem de titularidade da administração pública, tal não preenche os requisitos justificadores extraídos do postulado constitucional e dos conceitos doutrinários do princípio aqui em comento como será demonstrado.

Inicialmente, analisando o particular sob a ótica da capacidade econômica, ao contrário da atuação Estatal, em regra, o fim, o objetivo de referidas organizações é justamente atrair riquezas e auferir acréscimo patrimonial, com clara finalidade de posteriormente reparti-las a título de dividendos, proceder com reinvestimento ou qualquer outra prática comum, inerentes a particulares que exercem atividade comercial econômica.

No plano conceitual do mestre Ruy Barbosa, que alude que a capacidade contributiva do agente é demonstrada após a satisfação de suas necessidades

elementares, pertinente considerar que na prática econômica, as organizações empresariais não só consideram os custos essenciais decorrentes de suas atividades, como também, incluem nestes, os denominados custos tributários decorrentes de suas operações. Em verdade, é natural que as organizações considerem tais valores em suas práticas administrativas com fim a subsistência, perenidade das organizações.

E em ultimo plano, quando da conceituação pela eminente Misabel Derzi, atualizando o ilustre Aliomar Baleeiro, alude que a capacidade contributiva é instrumento de concretização dos direitos fundamentais (igualdade, propriedade e vedação do confisco).

A extensão da imunidade a um terceiro que pratica atividades empresariais que sim atingiria a igualdade colocando em posições díspares os que empreendem em bem da administração pública e os que não têm oportunidade de utilização de tais, pois, diante do exercício de atividade econômica, um seria alcançado pela tributação enquanto o outro não precisaria se preocupar com o pagamento referente a tal custo, como já citado, operacional.

No tocante ao direito de propriedade e vedação ao confisco, é devida a observância constitucional, como já exposto acima, tendo o particular o direito de propriedade assegurado bem como a segurança de não ter contra si exação absurda tendente a confiscar o bem. Neste ponto, a aplicação reside em proteger a propriedade do particular frente a uma exação excessiva, no entanto, como na exemplificação de IPTU progressivo com posterior confisco, pode sim ser aplicado.

Destarte, esgotadas as nuances quanto ao princípio da capacidade contributiva, resta claro neste ponto que nos exatos termos que o referido princípio informa a imunidade tributária entre os entes federativos, por falta do preenchimento dos requisitos abordados, os particulares que tenham fins comerciais não estão aptos a gozar da referida imunidade política.

No tocante ao recurso extraordinário 253.472/SP, o qual se discutia um caso de extensão da imunidade tributária recíproca, figurada pela CODESP, a priori, importante fixar que referida organização não tinha em seu quadro societário participação relevante de privados, uma vez que a parte da União consiste em 99,97%, além de não atuar de forma a somente atrair acréscimo patrimonial ou pura

e simplesmente com fim lucrativo. Neste sentido, é o que se extrai do voto do eminente Ministro Joaquim Barbosa, quando alude que, “os autos também não indicam que a Codesp opere com intuito primordial de auferir vantagem econômica para simples aumento patrimonial da União, como ocorre com outras empresas que exploram atividade sujeitas a monopólio, concessão ou delegação”.

Como bem se sabe, pois já explorado, um dos pilares informadores do princípio da capacidade contributiva, que por sua vez informa a imunidade tributária recíproca, é o intento lucrativo da pessoa e seu fim a aumentar a riqueza patrimonial pura e simplesmente. Enquanto a pessoa auferir renda, aumentando sua riqueza patrimonial, sendo este o fim primordial perseguido pelo atuante da atividade, por força do princípio da capacidade contributiva, abre-se a possibilidade de atrair a si maior exação em conformidade com o poderio econômico adquirido e, a partir de tal premissa, afastando conseqüentemente a aplicação da imunidade política.

No entanto, o quadro é justamente o contrário, a Codesp, por ter patrimônio quase que em sua totalidade em titularidade da União e não operar com fim principal de auferir vantagem econômica desnuda-se por consequência de qualquer roupagem do princípio da capacidade contributiva, justificando, portanto a aplicação da imunidade intergovernamental.

De outra forma, considerando que o princípio da capacidade contributiva é instrumento de concretização de direitos como a propriedade e vedação ao confisco, por óbvio, entender que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Carta Magna não alcance a referida Companhia, estaria a permitir que o Município interviesse de forma a apropriar-se de propriedade de titularidade de outro ente, neste caso, da União. Ainda nesta trilha, restaria violado o caro princípio da vedação ao confisco.

3.1.3. Princípio do pacto federativo

O princípio do pacto federativo afigura-se como importante elemento informador da imunidade tributária recíproca, e assim não podia ser diferente, uma vez que evidente o sentido da imunidade em contribuir com a subsistência da federação.

A construção constitucional do princípio do pacto federativo pode ser extraído do artigo 1º, da Constituição Federal, quando em seus termos, destaca que:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito (...).

Complementado artigo 60, §4º, inciso I, da CF, este, cláusula pétrea:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

Assim, tem-se a partir do referido princípio a asseguaração da federação, constituída pela união dos Estados, Distrito Federal e Municípios, protegida inclusive por norma pétrea da carta fundamental, que veda terminantemente qualquer tipo de deliberação de proposta de emenda constitucional que suscite qualquer debate em sentido de abolição da Forma de Estado que aqui no solo pátrio está instalada.

O principal efeito do princípio tratado é a autonomia dispensada aos entes, o que compõe logicamente face do princípio da isonomia, uma vez que daqui também decorre a igualdade jurídica entre as pessoas públicas de direito interno. Neste sentido, Antônio de Sampaio Dória define que, “Federação é a autonomia recíproca da União e dos Estados, sob a égide da Constituição Federal”.

A autonomia dos entes, configurada a partir da constituição quando da delimitação das competências, dentro dos parâmetros constitucionais, perpassa indiscutivelmente pela seara tributária. Quando a constituição federal atribuiu, nos termos do artigo 145, competência à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria, além da determinação nos artigos 153 (impostos da União), 155 (impostos dos Estados e Distrito Federal) e 156 (impostos dos Municípios e Distrito Federal), concedeu um dos principais instrumentos auxiliares da autonomia que é justamente o poderio econômico advindo da arrecadação tributária. Um ente que acumula valores decorrentes da exação possibilitada por suas competências fortalece evidentemente a respectiva autonomia.

Nesta face, a imunidade intergovernamental informa-se pelo princípio do pacto federativo, na medida em que protege o produto da arrecadação de determinado ente, que tem por finalidade destinação social, não permitindo que a

mesmo seja alcançado pela tributação de outro, pois, do contrário, estaria a tolhir a outra pessoa jurídica interna dos valores exacionais importantes à manutenção de sua autonomia. E, neste passo, com a autonomia ameaçada, estaria também em risco o pacto federativo constitucional, por fato de causar um enfraquecimento indireto ao ente alvo da tributação.

No entanto, de outro lado, entender que é cabível a extensão da imunidade recíproca a terceiro, pessoa jurídica de direito privado (sociedades de economia mistas e fundações públicas) que esteja a exercer atividade econômica seria da mesma forma uma ameaça ao princípio do pacto federativo, explica-se.

O IPTU, de competência dos municípios, é uma das principais fontes de arrecadação das municipalidades. Neste passo, a pesar de ter características extrafiscais, tendentes a evitar, por exemplo, a não atribuição de fim social ao imóvel pelo proprietário, a função primordial do imposto predial e territorial é tipicamente fiscal, ou seja, tem por função principal absorver valores decorrentes da arrecadação. O importante professor Hugo de Brito Machado²⁰, tratando da função do IPTU, leciona que, “a função do IPTU é tipicamente fiscal. Seu objetivo é a obtenção de recursos financeiros para os municípios”. E complementa, “no mundo moderno, entretanto, dificilmente um imposto deixa de ter função também extrafiscal. Assim, existem formulações relativas ao imposto em estudo pretendendo atribuir a este função extrafiscal, especialmente com o fim de desestimular vultosas immobilizações de recursos em terrenos para fins meramente especulativos, dificultando o acréscimo normal das cidades. Com este pensamento, alguns Municípios pretenderam cobrar este imposto, mediante alíquotas progressivas, em função de terrenos pertencentes a cada contribuinte”.

Sob esta ótica, considerando a função típica arrecadatória, fiscal, do IPTU, permitir a extensão da imunidade recíproca a particulares que estejam a utilizar bens da União impedindo a tributação relativa ao imóvel, é clara restrição a arrecadação que é devida a municipalidade. Diante dessa restrição, e considerando serem os valores decorrentes da tributação aspectos constitutivos da autonomia, evidente a ameaça que se coloca ao pacto federativo.

Além, é cediço que uma instalação empresarial em pleno funcionamento gera gastos, custos a municipalidade, decorrentes da atração de pessoas, funcionários, sujeira, exigindo todo um aparato de manutenção. Portanto, além de

não perceber o valor do imposto, o município precisa despender recursos próprios para não permitir que as consequências naturais da atividade empresarial o prejudiquem, restando assim sobre onerado.

Portanto, considerando os pontos abordados sob a batuta do princípio do pacto federativo, quais sejam, a supressão da renda decorrente do Imposto Predial e Territorial Urbano, tocando a autonomia do Município, além da imputação a este de oneração decorrente da necessidade de dispor de recursos para manutenção da estrutura pública que dá suporte a todos os empreendimentos empresariais, não é coerente que seja concedida a imunidade política para particulares que exercem atividades privadas.

À baila o Recurso Extraordinário 253.472/SP, resultante da concessão da extensão da imunidade tributária a Companhia de Docas do Estado de São Paulo (Codesp), no passo que a extensão da dita limitação ao poder de tributar à pessoas jurídicas de direito privado, viola o princípio do pacto federativo, por outro lado, fundamenta a concessão da respectiva imunidade no julgado agora explorado.

A Codesp, como já mencionado, tem a titularidade quase total atribuída a União (pessoa jurídica de direito público interno), chegando a 99,97% da companhia. Neste sentido, permitir que o município efetue a cobrança do imposto predial e territorial urbano à referida organização, estaria a se permitir uma intervenção deste ente em outro (União). Considerando tal hipótese, a permissão da referida intervenção toca evidentemente um dos principais instrumentos constitutivos da autonomia inerentes a cada ente, qual seja, os valores decorrentes da exação tributária, caros à manutenção da respectiva entidade e dos programas de políticas públicas voltados à sociedade. Uma vez neste cenário, por obviedade estaria a se permitir violação frontal ao princípio do pacto federativo.

3.1.4. Princípio da livre concorrência

É cediço que as organizações empresariais têm significativa importância no desenvolvimento econômico, social e cultural de uma nação, e isso fora observado pela nossa carta fundamental, entretanto, não deixou também de ponderar que nessa realidade, há desigualdades entre referidas pessoas jurídicas de direito

privado. Diante disso, nota-se o papel do princípio da livre concorrência ou iniciativa, tendente a igualar as relações, coibindo de certa forma tais desigualdades, informado até pelo superprincípio constitucional da isonomia.

Em um plano conceitual, alude o brilhante jurista nacional José Afonso da Silva que:

“a livre concorrência está configurada no art. 170, IV, como um dos princípios da ordem econômica. Ele é uma manifestação da liberdade de iniciativa e, para garanti-la, a constituição estatui que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento de lucros. Os dois dispositivos se complementam no mesmo objetivo. Visam tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência contra a tendência embaraçadora de concentração capitalista”. (SILVA, 1998, p. 876).

Já no plano constitucional, conforme preceituado pelo ilustre jurista, o princípio da livre concorrência tem arrimo no artigo 170, inciso IV, da Constituição Federal, nos termos do postulado abaixo transcrito:

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

IV - livre concorrência;

Nos termos do que alude a Carta Fundamental, o princípio da livre concorrência é um dos pilares que sustentam a ordem econômica. Em termos práticos, quis o constituinte, garantir a subsistência da economia, no passo que alude à livre iniciativa como informadora do postulado e de outro lado, conservar essa evolução econômica atentando a princípio tão caro.

Numa análise da aplicação do postulado, podemos observar de pronto, dois desdobramentos. O primeiro exige do Estado uma intervenção, agir de forma positiva, assemelhando-se a uma obrigação de fazer, enquanto que a segunda exige o oposto, uma não intervenção do Estado, o que, utilizando a mesma linha de raciocínio, se assemelharia a natureza de uma obrigação de não fazer.

Na primeira aplicação, uma face de atuação do poder Estatal, observamos quando do direcionamento de normas tendentes a colocar numa posição mais favorecida empresas de menores portes em relação à organizações de grande porte.

É cediça a existência de desigualdades econômicas entre organizações em solo nacional, no passo que grandes corporações detêm amplo poder de compra, venda, atuação de modo geral, enquanto que pequenas empresas lutam diariamente para se manterem em atividade. Neste passo, a atuação do poder Estatal, pautado aqui também na realização do princípio da isonomia, se configura quando do direcionamento de normas tendentes a colocar em posição favorecida referidas empresas de pequeno porte, oferecendo tratamento diferenciado. Podemos bem observar alusão no artigo 170, inciso IX da CF:

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

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

Por outro lado, vislumbra-se uma vedação na intervenção Estatal de modo a beneficiar uns em detrimento a outros sem que haja justo motivo para tal. Em outras palavras, o Estado não pode imputar discriminação a organizações que estejam em pé de igualdade sem fundamentação para tal, sob a pena de também violar por tabela o caro princípio da isonomia.

Avocando nossa temática, qual seja, a extensão da imunidade recíproca para particulares, no tocante ao IPTU, por estarem utilizando bem público da União, em termos práticos, estaria por conceder benefício de um particular em detrimento de outros.

O artigo 150, inciso II da CF, informado pelo princípio da isonomia, alude vedação a tratamento desigual entre contribuintes que estejam em mesma situação, enquanto que o artigo 19, inciso III da Carta Magna aduz, tratando sob uma perspectiva geral:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.

A luz do que acima fora explorado, evidente que se um particular tem a si a extensão de uma imunidade enquanto que outro desta não seja coberto, há clara violação do que a constituição se propôs a proteger, que seja, o superprincípio da isonomia, pois há tratamento desigual entre particulares sem fundamentação ou logicidade em tal, bem como uma clara afronta ao princípio da livre concorrência,

pois a empresa privada, tendo a si estendida a imunidade do IPTU, terá clara vantagem monetária em detrimento dos demais que exercem semelhante atividade.

O princípio da livre concorrência traz consigo carga valorativa que visa igualar condições na ordem econômica, coibindo tendências a beneficiar uns em detrimento de outros. A intenção precípua é garantir que todos que no âmbito de exercício de atividade econômica, os envolvidos possam concorrer em pé de igualdade, paridade, com os demais que pratique determinada atividade. Em outras palavras, o intuito é garantir que haja concorrência em seu sentido essencial, e mais, oferecer condições para que esta não chegue a ser desleal, ao contrário, oferte possibilidade de competição entre os envolvidos. Nota-se até um reflexo do superprincípio da isonomia a informar o postulado constitucional que traz a previsão do instituto da livre concorrência bem como até o próprio princípio em comento.

Como já explorado, o nobre jurista José Afonso da Silva alude que:

“a livre concorrência está configurada no art. 170, IV, como um dos princípios da ordem econômica. Ele é uma manifestação da liberdade de iniciativa e, para garanti-la, a constituição estatui que a lei reprimirá o abuso de poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento de lucros. Os dois dispositivos se complementam no mesmo objetivo. Visam tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência contra a tendência embaraçadora de concentração capitalista”. (SILVA, 1998, p. 876).

Constitucionalmente, recebe previsão expressa no artigo 170, inciso IV, da Carta Fundamental, quando alude:

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

IV - livre concorrência;

No caso do recurso extraordinário 253.472/SP, a organização a qual se pretendia a cobrança do IPTU, como já explorado, trata-se de companhia que embora pessoa jurídica de direito privado, sendo assim uma sociedade de economia mista, a União detém parte majoritária massiva, quase que a totalidade. Além, a companhia exerce atividade sob monopólio, pois é de competência da União, nos termos do artigo 21, inciso XII, alínea “f” da Constituição Federal.

Em termos práticos, o monopólio vai exatamente à contramão da concorrência, na medida em que esta consiste na existência de “rivalidade” entre empreendedores, que competem entre si, visando à recompensa natural das atividades econômicas, o instituto do monopólio define-se por exatamente impedir prática concorrencial, tendo em vista que, genuinamente, há a criação de empecilho pelo Estado na referida área com fim de dominação e supressão de qualquer sentido competitivo.

O artigo 21, inciso XII, alínea “f” da Carta Magna, ao aludir que é de competência da União explorar os portos marítimos, fluviais e lacustres, imputou evidentemente o instituto de monopólio na exploração das referidas áreas, suprimindo as possibilidades do exercício de atividade por particulares, por meio de organizações, ao largo do que dispõe o referido postulado. Assim, por óbvio, não há que se falar em violação ao princípio da livre concorrência se a própria constituição define especificamente a quem compete à exploração de atividades nas áreas indicadas.

Conclui-se, portanto que, quando da decisão proferida em sede do recurso extraordinário 253.472/SP, no sentido de estender a imunidade recíproca tributária (artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal) a Companhia de Docas do Estado de São Paulo (CODESP), não houve violação no tocante ao princípio da livre concorrência, uma vez que, a atividade exercida pela companhia majoritariamente controlada pela União já não comporta essencialmente, por expressa disposição constitucional o instituto da concorrência, pois, ao aludir que compete ao ente federativo de direito público interno a exploração de atividades nos moldes propostos (artigo 21, inciso XII, alínea “f”, da Carta Magna), o postulado de pronto suprime a priori a possibilidade de exploração por particular, se não por meio de autorização, concessão ou permissão.

4. DA ANÁLISE DA NÃO EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA TRIBUTÁRIA A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO OCUPANTE DE BEM PÚBLICO REFERENTE AO IPTU A LUZ DO RE 594.015/SP E RE 253.472/SP A PARTIR DOS ASPECTOS GERAIS DA IMUNIDADE E DO IPTU

4.1. A LUZ DO ARTIGO 150, VI, “a” E DO ARTIGO 150, §§ 2º E 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Carta Magna, prevê a imunidade recíproca aqui tratada. A título de composição, vejamos:

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;

A alusão constitucional primeiro se atenta em vedar a instituição e conseqüente cobrança de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. Com previsão no artigo 145, inciso I, da Constituição Federal, extrai-se a conceituação de impostos do artigo 16 do Código Tributário Nacional, quando o aludido preceito dispõe:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

O imposto, nos termos descritos acima, quando o legislador se preocupou em dispor que o fato gerador seria independente de qualquer atividade Estatal, quis salvaguardar o caráter de não vinculação do tributo, impedindo que sua cobrança, exigência se desse apenas a partir de uma contraprestação do Estado, evitando assim a possibilidade que o produto da arrecadação já tenha fim definido antes mesmo que seja arrecadado ou que tenha correspondência com uma ação específica do Estado.

Tratando da conceituação, o brilhante professor Eduardo Sabbag leciona:

“imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio”, e, tratando do caráter de não vinculação, complementa, “o imposto se define como tributo não

vinculado à atividade estatal, o que o torna atrelável à atividade do particular, ou seja, ao âmbito privado do contribuinte”. (SABBAG, 2017, p. 446).

Em outros termos, aproximando-se da inteligência do artigo 3º do CTN, uma vez que o contribuinte pratica o fato gerador, surgirá à obrigação tributária deste decorrente, gerando assim o dever a quem o praticou de cumprir com referida obrigação, dada a natureza compulsória do tributo, independente de qualquer contra prestação do poder Estatal.

Desta forma, quando o artigo 150, inciso VI, alínea “a” previu a imunidade política imputando-a expressamente a impostos sobre renda, patrimônio ou serviços, quis deixar ao largo os demais tributos, como as taxas e contribuições de melhoria ao passo que são tributos vinculados.

Já na parte final, o artigo 150, inciso VI, alínea “a” da CF, referencia a limitação do poder de tributar ao patrimônio, renda ou serviços “um dos outros”. Portanto, por remeter ao caput, a limitação extraída tão somente do postulado em comento, alcança apenas as pessoas jurídicas de direito público interno, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal, e Municípios.

Neste passo, urge a razão de ser a referida imunidade classificada como subjetiva, já que a outorga se dá por razão da condição das pessoas. Assim nos apresenta o ilustre jurista Eduardo Sabbag que, “no plano classificatório, a imunidade recíproca pode ser delineada como: imunidade subjetiva ou pessoal, uma vez outorgada em razão da condição de certas pessoas, no caso, as pessoas políticas de direito público interno”. (SABBAG, 2017, p. 306).

Neste sentido, o entendimento da cobrança do IPTU pelo município a privado que exerce atividade em bem da União, justifica-se exatamente no que se extrai do texto do postulado constitucional exposto. Este se preocupa em aludir expressamente que é vedada a instituição de impostos tendentes a alcançar patrimônio, renda e serviços um dos outros, sendo estes, a União os Estados o Distrito Federal e os Municípios. As referidas pessoas são públicas e aqui, especificamente, de direito interno. Um particular que exerce atividade própria com natureza de pessoa jurídica de direito privado, não se confunde jamais com as pessoas protegidas expressamente pelo postulado constitucional. Quando a

Constituição quis estender a imunidade recíproca a pessoas além das previstas no caput do artigo 150, assim o fez especificamente, como passemos a explora-las.

No artigo 150, parágrafo 2º, da CF, quis o legislador constituinte estender a imunidade tributária recíproca às autarquias e fundações públicas que exercem atividades próprias de soberania. Conforme prenunciado postulado, são os seguintes termos:

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.

Avocando as conceituações já expostas em momento anterior, segundo o professor Matheus Carvalho, autarquias são:

“pessoas jurídicas de direito público que desenvolvem atividade típica de Estado, com liberdade para agirem nos limites administrativos da lei específica que as criou. Assim como os demais entes da administração indireta, não estão hierarquicamente subordinadas aos entes federativos, mas se sujeitam a controle finalístico exercido pelos entes da Administração Direta responsáveis por sua criação”. (CARVALHO, 2017, p. 174).

Enquanto que para o ilustre administrativista Dirley da Cunha Junior, fundação pública trata-se de:

“pessoa jurídica de direito público, integrante de Administração Pública indireta, criada pelo Estado para a prestação de certos serviços públicos típicos, consistente num patrimônio público personalizado e regido por normas de direito público, afetado a consecução de um determinado fim público”.(CUNHA, 2007, p. 138).

No liame conceitual dos ilustres juristas, extrai-se sinteticamente duas informações importantes, uma que as referidas organizações são pessoas jurídicas de direito público, e outra que a finalidade das referidas instituições é exercer atividades do próprio poder público, ou seja, o exercício de atividades típicas da administração pública. Neste passo, nota-se que o fundamento que condiciona o objeto da imunidade no postulado constitucional assemelha-se com a própria

finalidade exposta nas conceituações acima demonstradas dos referidos órgãos. Trata-se do ponto de convergência entre as organizações e a imunidade.

Tratando do artigo 150, § 2º, da CF, o que o ilustre professor Eduardo Sabbag, citando eminente professora Regina Helena Costa, leciona que:

“tal dispositivo, afastando a incidência de impostos, impõe uma extensão da imunidade intergovernamental às autarquias e fundações públicas, federais, estaduais ou municipais, que desempenham atividades próprias da soberania, em razão da personalidade jurídica de direito público de que são possuidoras, em plena homenagem ao caráter ontológico da imunidade recíproca”. (SABBAG, 2017, p. 310).

Neste contexto, infere-se que, além da atribuição da imunidade entre as pessoas jurídicas de direito público interno, houve a extensão à pessoas jurídicas de direito público indiretas, por razão do exercício de atividades próprias de Estado. Neste íterim, não se amolda as pessoas jurídicas de direito privado, não justificando neste ponto o entendimento da extensão da imunidade intergovernamental, que justifica o entendimento do Recurso Extraordinário 594.015/SP do STF.

Explorando conjuntamente o artigo 150 em seu parágrafo 3º, da Carta Magna, é a inteligência:

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;

§ 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.

O postulado constitucional se preocupou em vedar a extensão das imunidades em determinados casos, ou seja, enquanto que o parágrafo precedente aludiu a situação em que a imunidade alcançará organizações fora do âmbito das pessoas jurídicas de direito público interno, o parágrafo 3º se atentou a impedir que a imunidade recíproca venha a estender seu manto protetor, impedindo a tributação, à patrimônio, renda e serviços que tenha relação com exploração de atividades econômicas regidas por normas que são aplicáveis à empreendimentos privados,

que haja contraprestação ou pagamento seja de tarifas ou preços além de aludir que não exonera do pagamento dos referidos impostos o promitente comprador de bem imóvel.

Inicialmente, o dispositivo, tratando da situação em que pessoas políticas venham a explorar atividades econômicas que são regidas por normas de direito privado, visou impedir uma atuação das referidas pessoas, com intento lucrativo, aproveitando-se da situação privilegiada e causando assim uma concorrência desleal frente a aqueles que exercem a mesma atividade. Não há impedimentos quanto à situação em que o Estado, querendo atuar como se particular fosse, explorando atividades próprias de privados e com intento único de auferir lucro, no entanto, entender que atuando nesses termos, a pessoa jurídica de direito público, por meio de empresas públicas ou sociedades de economia mista, tivessem a si estendida à imunidade intergovernamental, seria uma aceitação da violação de caros princípios constitucionais, como a isonomia e a livre concorrência.

A isonomia restaria violada tendo em vista que seria atribuído tratamento diferenciado a empresa pública ou sociedade de economia mista atuando nos mesmos termos e com o mesmo fim de particulares, ou seja, um tratamento desigual a pessoas que estão, neste ponto, referindo-se a atuação sob regência de normas aplicáveis a empreendimentos privados, em pé de igualdade, no passo que, por tabela, a violação ao princípio da livre concorrência quando da concessão da referida imunidade, gerando uma concorrência desleal para com os demais, numa interferência efetiva, ativa no mercado privado.

Neste sentido, ensina o professor Eduardo Sabbag:

“se há o interesse de uma pessoa jurídica e explorar atividade econômica, é natural que o faça valendo-se de empresa pública ou sociedade de economia mista, e não por intermédio do próprio órgão público, sob pena de se ter uma deturpação das atividades típicas do Estado, que se contrapõem, na essência, ao intento lucrativo”, complementando, tratando da norma, “o dispositivo em estudo quer evitar a simbiose entre Estado, em sua função precípua, e a atividade econômica – uma união perigosa que poderia gerar uma concorrência desleal com a iniciativa privada”, abordando ainda no que toca o princípio da isonomia, “em outra dimensão, diz-se que o Estado, se desejoso de explorar atividade econômica, deve despir-se da indumentária de “Estado”, conferida pelo direito público, e se colocar de

modo parificado, perante os particulares, em relação isonômica”. (SABBAG, 2017, p. 336).

Em abordagem simples, a parte final do parágrafo 3º do artigo 150 da CF, trata da não aplicação da imunidade nos casos que houver contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas, bem como da não exoneração de promitente comprador em pagar impostos referentes a imóveis objetos dos contratos.

Atraindo os dispositivos para a temática de discussão aqui proposta, qual seja, a situação em que um terceiro particular, pessoa jurídica de direito privado, em atividade com fim primordial econômico, utilizando bem da União, não será alcançado pela exação decorrente do Imposto Predial e Territorial Urbano por estar em bem que faz jus a imunidade política.

Em primeiro, observando o que o dispositivo tem-se vedação expressa a aplicação da imunidade tributária recíproca ao patrimônio, renda e serviços relacionados com exploração de atividades regidas por normas de direito privado, ou seja, há impedimento geral. Em outras palavras, como citado acima, caso a pessoa jurídica de direito público venha a querer exercer atividade com intento lucrativo, o natural é que se faça por meio de empresas públicas ou sociedades de economia mista, no entanto, conforme se extrai do postulado em estudo, a vedação a aplicação da imunidade aplica-se inclusive se a exploração não for por meio de tais pessoas jurídicas. Assim, se o dispositivo veda a aplicação da imunidade até para as pessoas jurídicas de direito público interno no exercício de atividade com fins lucrativos, seria deveras incongruente permitir que um particular, atuando com objetivo de auferir lucro, tenha estendido a si o manto protetor da imunidade relativo ao Imposto Predial e Territorial urbano apenas por estar utilizando um bem da união.

Em segundo, como bem se extrai das conceituações dos mestres acima citados, um primeiro sentido da norma estabelecida pela Carta Fundamental, é evitar que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por meio, naturalmente, de suas empresas públicas ou sociedades de economia mista, ao exercer atividades regidas por normas de direito privado, venham a gerar uma concorrência desleal com a iniciativa privada, bem como, garantir igualdade entre o privado e a pessoa jurídica de direito pública exercendo atividades naturais do privado, ou seja, quis aqui o constituinte homenagear o superprincípio da isonomia, vedando tratamento

desigual à quem está em pé de igualdade, bem como o princípio da livre concorrência.

Portanto, revela-se também sobre essa ótica evidente incongruência se o entendimento for pela extensão da imunidade intergovernamental ao particular, no concernente a IPTU, pelo simples fato de estar em bem da União, uma vez que, a vedação já impede à própria pessoa jurídica de direito público interno no exercício de atividades regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, por força do informe dos princípios da isonomia e de livre concorrência.

Já da análise da decisão exposta do Recurso Extraordinário 253.472/SP, sendo concedida a extensão da imunidade intergovernamental a CODESP, em primeiro ponto, embora a referida organização tenha natureza de pessoa jurídica de direito privado, não pode desconsiderar que a União detém controle absoluto da organização, que chega à um alcance de 99,97% da totalidade, sendo percentagem ínfima de titularidade diversa. Por complemento, o postulado ao visar impedir que pessoas jurídicas de direito público sejam colocadas em posto de privilegiadas frente a particulares que exerçam atividades semelhantes, não enquadra-se na situação do RE em comento pelo fato de ser a CODESP exploradora de atividade que constitucionalmente é atribuída a sistemática de monopólio. Neste passo, quando da exploração, não há que se falar em demais particulares exercendo a mesma atividade, o que desconfigura a concorrência desleal, nociva ao princípio da isonomia, alvo de tutela atribuída pelo constituinte no artigo 150, parágrafo 3º da Constituição Federal.

4.2. DA NATUREZA SUBJETIVA DA IMUNIDADE INTERGOVERNAMENTAL

As imunidades constantes na Constituição Federal recebem classificação da doutrina, dentre outras, em objetivas e subjetivas. Objetivas, tem por consideração selecionados fatos, serviços ou bens, desconsiderando características inerentes da pessoa, tendo, por exemplo, a imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Carta Magna (imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão).

Por outro lado, a classificação imunitária em subjetiva fundamenta-se na concessão em razão de características da pessoa, ou seja, pautada em um critério de personalidade. Neste parâmetro classificatório enquadra-se justamente a imunidade intergovernamental, prevista no artigo 150, VI, “a” da CF, por utilizar como condicionante ao alcance da norma imunizatória, as razões próprias das pessoas.

A imunidade constante no artigo 150, VI, “a”, da Carta Fundamental, por carregar consigo esta natureza subjetiva, utiliza como condicionante fundamental para realização plena as características próprias das pessoas. Neste passo, expressamente são citados no caput do artigo 150 da CF, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios justamente por serem referidas pessoas jurídicas de direito público. Na esteira da discussão, esta, possibilidade de extensão da imunidade intergovernamental à terceiros, particulares, pessoas jurídicas de direito privado, por estarem exercendo atividade em bem da União, desvirtuaria totalmente o sentido da norma, que tem por fim imunizar pessoa jurídica de direito público interno, e não de direito privado, conforme a face característica da norma imunizatória.

De outro passo, ao considerar a decisão proferida no RE 253.472/SP, o que pode se extrair é que embora a CODESP seja uma pessoa jurídica de direito privado, como já explicitado, a quase totalidade pertence à União, esta, pessoa jurídica de direito público, capaz de atrair a imunidade recíproca tributária por ser alvo subjetivo, ou seja, preenche a condição exigida.

4.3. IPTU – DA SUJEIÇÃO PASSIVA E DO FATO GERADOR

Analisando o impedimento da extensão da imunidade política para pessoas jurídicas de direito privado, que estejam em uso de bens da União, no concernente ao referido imposto, tem por principais pontos de divergência a sujeição passiva e o fato gerador do tributo em comento. Em tais bases estruturais, retiram-se os fundamentos que sustentam a não aplicação da imunidade quando apresentada esta situação. Neste passo, passemos a explorá-las.

A competência de imposto predial e territorial urbano está delimitada na Carta Fundamental, sendo competentes para instituição, majoração, diminuição, arrecadação e fiscalização, os municípios e o Distrito Federal, conforme se depreende do artigo 156, I, da CF:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

Nessa esteira, exercendo papel de lei complementar e regulando o referido imposto, o Código Tributário Nacional dispõe de forma geral as características dos impostos, sendo que, no artigo 32, o Código Tributário Nacional cuida de apresentar o fato gerador do IPTU, nos termos dispostos abaixo:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Em complemento, o artigo 34 do CTN se preocupa com a disposição do contribuinte do referido tributo municipal, trazendo a baila o enunciado nos seguintes termos:

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Como bem se vê o artigo 32 do CTN se preocupou em externar o fato gerador capaz de gerar a respectiva obrigação tributária do imposto predial e territorial urbano. Dispõe que o fato se dará a partir da propriedade, do domínio útil ou da posse do bem imóvel, enquanto que o artigo 34 da lei 5172/66 (CTN), se apressa em eleger como contribuintes exatamente o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor a qualquer título acompanhando a inteligência do artigo 32.

Em rápida exposição, uma vez já explorados em termos gerais supra os referidos conceitos, tem-se por propriedade o instituto indicativo de gozo pleno do imóvel e sua fruição. Domínio útil, conquanto se exerça um dos direitos relativos à propriedade, não se detém sua titularidade. E posse o exercício de algum dos direitos inerentes à propriedade.

No plano doutrinário, ilustre professor Eduardo Sabbag indica que, a propriedade “trata-se de instituto jurídico que indica o gozo pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel” (SABBAG, 2017, p.1.384), dispondo ainda já sobre o domínio útil, que o mesmo “refere-se a um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena e, sem se confundir com o “domínio direto” (afeto à substância do

bem) ‘compreende os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação, conferidos ao foreiro, relativamente a prédio enfiteutico’” (SABBAG, 2017, p. 1.384), tratando por fim sobre a posse, avocando a conceituação oferecida pelo eminente José Eduardo Soares de Melo²⁸, citado pelo professor Eduardo Sabbag, que leciona:

“a posse deflui do conceito de possuidor, como sendo todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (art. 1.196 do Código Civil); o que não ocorre com o mero detentor, que, achando-se em relação de dependência para com o outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas (art. 1.198 do Código Civil)”. (SABBAG, 2017, p. 1.385).

Nesta esteira, diante das alternativas que o legislador complementar ofereceu ao municipal, podem ser eleitos para o polo de sujeição passiva do tributo em comento o proprietário, quando do exercício de todos os direitos da propriedade; o detentor de domínio útil, conquanto exerça direitos da propriedade, a titularidade desta recai em pessoa diversa; e ou possuidor, quando do exercício de algum dos direitos inerentes à propriedade.

Assim, a partir da análise dos postulados em comento, a questão de saber se há possibilidade de extensão da imunidade recíproca tributária a pessoa jurídica de direito privado ocupante de bem da União impedindo por consequência a incidência do IPTU, da literalidade conclui-se que, prevendo a lei municipal, não há que se falar em extensão da imunidade. O artigo 32 do CTN alude às três possibilidades de prática do fato gerador bem como de sujeição passiva, sendo a propriedade, domínio útil ou posse, podendo o legislador municipal eleger quaisquer destas quando da instituição do Imposto predial Territorial Urbano.

Este é o entendimento do Ministro Marco Aurélio quando do julgamento do recurso extraordinário 594.015/SP, julgado em 06 de abril de 2017, aduzindo em seu voto 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 restringe ao proprietário do imóvel, alcançando tanto o titular do domínio útil quanto o possuidor a qualquer título”.

Em escrutínio, por primeiro temos que a imunidade recíproca tributária é de natureza subjetiva, e assim sendo, sua aplicação é justificada pelas características próprias das entidades públicas conforme artigo 150, inciso VI, alínea “a” da CF, e quando quis estender a imunidade à organizações que não as nucleares, o fez nos termos do art. 150, § 2º da CF, às autarquias e fundações publicas, exatamente pelo fim perseguido pelas referidas instituições. Assim, revela-se incongruência absoluta, estender a imunidade política de caráter eminentemente subjetivo à pessoa jurídica de direito privado. Afasta-se aqui, portanto o argumento de que por meio de lei infraconstitucional, estaria a se eleger em polo passivo do IPTU, contribuinte que precipuamente fora afastado pela constituição em sede de delimitação de competência, uma vez que, de pronto já se expõe que as pessoas jurídicas de direito privado já não podem mesmo figurar como possíveis tuteladas pela imunidade em comento.

Em segundo, para a cobrança do IPTU, a exigência é que haja previsão legislativa municipal, conforme o que alude à legislação tributária. As limitações consistem exatamente no Código Tributário Nacional que fazendo as vezes de Lei Complementar, delimita no artigo no artigo 34 as possibilidades que podem ser eleitas a compor a sujeição passiva do tributo, sendo tais o detentor da propriedade, do domínio útil ou da posse, sendo obviamente os obrigados aqueles que praticarem os respectivos fatos geradores, consistentes na propriedade, domínio útil ou posse. Assim, neste ponto também se mostra a possibilidade de eleger o terceiro, pessoa jurídica de direito privado, que esteja exercendo sua atividade econômica em bem publico da União.

Já em sede do Recurso Extraordinário 253.472/SP, da análise do primeiro aspecto, importante ressaltar que a parte Companhia de Docas do Estado de São Paulo é atribuída em quase sua totalidade à União, e assim sendo, se aproxima definitivamente da titularidade da União, o que a coloca em posição de ser alcançada pela imunidade tributária do artigo 150, VI, “a” da Carta Magna. Por outro lado, se a titularidade é atribuída em quase sua totalidade à União, agora sim o legislador Municipal não pode eleger a Companhia de Docas do Estado de São Paulo como sujeita passiva do Imposto Predial Territorial Urbano, uma vez que por meio da limitação ao poder de tributar, ou limitação da competência tributária,

materializada pela imunidade recíproca tributária, o constituinte impede a eleição primariamente o exercício da competência neste sentido.

4.4. DA ANÁLISE DE CONTRATO DE CONCESSÃO E SEUS EFEITOS EM RELAÇÃO AO IPTU

É sabido que um particular não pode simplesmente apossar-se de bem público como seu, e utilizá-lo a seu bel prazer. Neste sentido, em ampla vedação de situações neste sentido, é a disposição constitucional que no artigo 183, parágrafo 3º dispõe pela impossibilidade de bem público ser adquirido por meio do instituto da usucapião.

Tendo isso em vista, os meios que podem viabilizar a utilização de bens públicos por particulares, são as instrumentalidades contratuais, e dentre estes, figura o contrato de concessão de uso de bem público.

Os contratos de concessão de uso de bem público, podem ser delimitados como uma espécie de contrato administrativo que se submete a regime de direito público, tendo de um lado a administração pública e do outro, um privado com intenção de uso privativo do bem. Na esteira conceitual do ilustre professor Matheus Carvalho, “trata-se de contrato celebrado com particular, por meio do qual a Administração Pública consente na utilização de um determinado bem público, de forma especial, anormal ou privativa, com finalidade específica, mediante pagamento de remuneração ou gratuitamente”. (CARVALHO, 2017, p. 575).

Quando da concessão de uso de bem público, por meio de contrato, à particulares, do referido instrumento é perpassado ao privado parcela de direitos inerentes a propriedade, resguardada no entanto a titularidade. Nesta linha, entende-se que o bem é formalmente público, porém, materialmente privado, por ter o privado a maioria dos direitos do proprietário.

Tratando da concessão em comento, o Decreto-Lei nº 271/1967 dispõe da seguinte forma em respectivo artigo 7º:

Art. 7º É instituída a concessão de uso de terrenos públicos ou particulares remunerada ou gratuita, por tempo certo ou indeterminado, como direito real resolúvel, para fins específicos de regularização fundiária de interesse

social, urbanização, industrialização, edificação, cultivo da terra, aproveitamento sustentável das várzeas, preservação das comunidades tradicionais e seus meios de subsistência ou outras modalidades de interesse social em áreas urbanas.

§ 1º A concessão de uso poderá ser contratada, por instrumento público ou particular, ou por simples termo administrativo, e será inscrita e cancelada em livro especial.

§ 2º Desde a inscrição da concessão de uso, o concessionário fruirá plenamente do terreno para os fins estabelecidos no contrato e responderá por todos os encargos civis, administrativos e tributários que venham a incidir sobre o imóvel e suas rendas.

Depreendem-se facilmente as fundamentações que permitem ao legislador municipal eleger o possuidor a qualquer título de bem imóvel como sujeito passivo e por consequência, obstativas da extensão da imunidade recíproca tributária, contida no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, em primeiro por, ao considerar que com a firmação do contrato de concessão de uso de bem da administração pública é atribuído ao particular uma série de direitos inerentes a propriedade, como o uso e o gozo do bem, nos termos do artigo 1.228 da Lei 10.406/02 (Código Civil). Assim sendo, é plenamente possível a municipalidade prevê em legislação pertinente àquele que usar bem público por meio do contrato de concessão, utilizando a base jurídica que elege a posse a qualquer título conforme artigos 32 e 34 do CTN.

Em outra esteira, o Decreto-Lei 271/1967, ao tratar da concessão de uso de bens imóveis, dispõe expressamente que o particular fruirá plenamente o terreno, conforme delimitado no contrato firmado, bem como responderá por encargos civis, administrativos, e destaque-se, tributários. Assim, afasta qualquer entendimento num sentido de inibir a possibilidade de eleger pessoa jurídica de direito privado, que usa o bem público, uma vez que, por esta via, o postulado atribui os encargos advindo do bem à quem o utiliza, dentre estes, o tributário.

Já da análise do entendimento exposto no Recurso Extraordinário 253.472/SP, quando da decisão no sentido de estender a imunidade tributária a CODESP, neste ponto cabe-nos considerar que embora a organização se trate de pessoa jurídica de direito privado, a participação privada é ínfima, alcançando apenas 0,03%. Assim, primeiro salienta-se não tratar de contrato de concessão, que seria capaz de atrair a aplicação do disposto no decreto, e por seguinte, a participação ínfima de particulares e detenção de quase a totalidade pela União, alcançando percentagem de 99,97%, resta inibida a interpretação em sentido de

enquadrar a referida organização como pessoa capaz de integrar o polo de sujeição passiva do Imposto Predial e Territorial Urbano nos termos propostos pelo Código Tributário Nacional, por estar vedada desde o início por meio da limitação constitucional ao poder de tributar.

5. CONCLUSÃO

O estudo levou-nos a explorar a temática central deste trabalho, qual seja, a impossibilidade de extensão da imunidade recíproca tributária, própria das pessoas jurídicas de direito público interno, contida no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, para pessoas jurídicas de direito privado, a exemplo de empresas públicas e sociedades de economia mista, que estejam utilizando bem público da União, possibilitando assim ao município exercer a atividade exacional pertinente ao Imposto Predial e Territorial Urbano.

Em referida exploração, defende-se referida tese com base em caros princípios gerais e tributários, além das fundamentações retiradas dos próprios aspectos gerais da imunidade e do dito Imposto.

Principiologicamente, a isonomia se faz presente, uma vez que serve a arrimar o tratamento igual entre pessoas que estejam em pé de igualdade bem como um tratamento desigual aos desiguais na medida de suas desigualdades, e assim considerando, tratar quem ocupa bem público, exercendo atividade de privado, estaria a privilegiar um particular em detrimento de outro, violando frontalmente o superprincípios constitucional.

Além, demonstra-se a violação dos princípios da capacidade contributiva, do pacto federativo e do livre comércio quando da conduta apoiada no entendimento da extensão da imunidade intergovernamental.

Retrata-se ser a imunidade ser de natureza subjetiva, própria das entidades públicas a quem o constituinte direcionou, sendo União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Busca-se também trazer a baila o fato gerador e a sujeição passiva do Imposto Predial e Territorial Urbano, que elege três situações ao legislador municipal como possibilidades, a saber, propriedade, domínio útil e posse, que justifica a cobrança de tal imposto a quem ocupa bem da União, desde que previsto na lei da municipalidade.

A saber, o recurso extraordinário 594.015/SP, tratado como auxiliar ao presente trabalho, reflete o entendimento aqui defendido, e, em paralelo trata-se do

Recurso Extraordinário 253.472/SP, que a princípio, em análise pura e simples, poderia entender como posicionamento contrário ao atual.

Assim, diante da problemática, com base em tais análises, resta esclarecido a impossibilidade de extensão da imunidade tributária a pessoas jurídicas de direito privado, sendo flagrante inconstitucionalidade o entendimento tendente a aceitação do alcance da norma imunitória a tais pessoas.

6. REFERÊNCIAS

- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças e à Política Fiscal**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.
- CARVALHO, Matheus. **Manual de Direito Administrativo**. 4. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2017.
- SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- CUNHA JR., Dirleyda. **Curso de Direito Administrativo**. 6. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2007.
- TARTUCE, Flávio. **Direito das Coisas**. 6. ed. São Paulo: Editora Método, 2014.
- KIYOSHI, Harada. **Direito Financeiro e Tributário**. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**. 14. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.
- MIRANDA, Pontes de. **Questões Forenses**. Comentários à Constituição de 1946. vol. II. Rio de Janeiro: Borsoi.
- GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. Rio de Janeiro: Dialética, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- PEREIRA, Cáo Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 24. ed, Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 05 mar. 2010.

BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 05 mar. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 05 mar. 2010.

BRASIL. **Lei n. 3.071**, de 01 de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em: 05 mar. 2010.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 271**, de 28 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre loteamento urbano, responsabilidade do loteador concessão de uso e espaço aéreo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De10271.htm>. Acesso em: 05 mar. 2010.