

INSPER – INSTITUTO DE PESQUISA E ENSINO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO
TRIBUTÁRIO

A VALIDADE DA COBRANÇA DE IPTU DE SOCIEDADE DE
ECONOMIA MISTA EXPLORADORA DE ATIVIDADE
ECONÔMICA QUE PRESTA SERVIÇO PÚBLICO
POSSUIDORA DE IMÓVEL DA UNIÃO

LUCIANA GONTIJO DE VASCONCELOS

São Paulo

2011

LUCIANA GONTIJO DE VASCONCELOS

**A VALIDADE DA COBRANÇA DE IPTU DE SOCIEDADE DE
ECONOMIA MISTA EXPLORADORA DE ATIVIDADE
ECONÔMICA QUE PRESTA SERVIÇO PÚBLICO
POSSUIDORA DE IMÓVEL DA UNIÃO**

Monografia apresentada ao Instituto de Pesquisa e Ensino - INSPER como exigência parcial para obtenção do título de LLM – *Master of Laws* em Direito Tributário no curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*.

Orientador: Luiz Soares de Lima.

São Paulo

2011

LUCIANA GONTIJO DE VASCONCELOS

**A VALIDADE DA COBRANÇA DE IPTU DE SOCIEDADE DE
ECONOMIA MISTA EXPLORADORA DE ATIVIDADE
ECONÔMICA QUE PRESTA SERVIÇO PÚBLICO
POSSUIDORA DE IMÓVEL DA UNIÃO**

Banca Examinadora

Dedico esta conquista aos meus pais que sempre me apoiaram e estiveram ao meu lado nos momentos mais difíceis.

Agradeço a Deus pela força e coragem durante os dois anos da pós-graduação.

Ao meu pai, Aldino Martins de Vasconcelos, responsável por mais essa etapa da minha vida.

À minha mãe, Maria das Graças Gontijo Barbosa de Vasconcelos, que me deu a vida e me ensinou a lutar e, que sem a qual a realização desta monografia não seria possível.

A coordenação do curso, cuja compreensão e benevolência permitiram a conclusão deste trabalho.

E ao amigo e mestre Luiz Soares de Lima, pela confiança depositada no sucesso deste projeto.

“Se as pessoas soubessem como tive de trabalhar duro para conquistar minha técnica, nada disso pareceria tão maravilhoso”. Michelangelo.

Resumo

O presente trabalho defende a possibilidade de cobrança do IPTU de sociedades de economia mista que explorem atividades econômicas, prestadoras de serviços públicos, detentoras da posse de imóvel de propriedade de ente político, imune à incidência de impostos. Explicamos o que são sociedades de economia mista e empresas públicas e suas características. Depois fixamos que as imunidades são subjetivas, recaindo sempre sobre pessoas políticas. Nos capítulos seguintes explicamos polêmico caso da CODESP e o Município de Santos, acerca da cobrança do IPTU. Após isso, explicamos as teses e seus fundamentos. Por fim, avaliamos o IPTU e suas peculiaridades e trouxemos o panorama jurisprudencial que vinha prevalecendo até o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 253.472/SP.

Palavras - chave:

IPTU; Sociedade de Economia Mista; Imunidade tributária; Não-aplicável.

Abstract

This study supports the possibility of charging the IPTU (property tax) from the mixed economics society that explore economic activities, public service providers, when possessing a real state whose propriety belongs to a political entity, immune to the impact of taxes. We explained what are mixed economics society and public companies and their characteristics. After, we fixed that the immunities are subjective, always falling over political entity. In the following chapters, we explained the controversial case of CODESP and the Municipality of Santos, about the charging of taxes. After that, we explained the thesis and its grounds. Finally, we assessed the property tax and its peculiarities and brought the jurisprudential landscape that had prevailed until the trial of Extraordinary Appeal n.º 253.472/SP.

Keywords:

IPTU; Mixed Economics Society; Tax Immunity; No Application.

Sumário

RESUMO/ABSTRACT	07/08
INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO 1 – SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA	15
1.1. Definição	15
1.2. Peculiaridades	17
1.3. Principais características das sociedades de economia mista	19
1.4. Empresas Públicas	26
1.5. Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas	31
Capítulo 2 – CODESP E O IPTU DE SANTOS	34
2.1. Breves notas	34
2.2. O caso	36
2.2.1. Tese da Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP	36
2.2.2 Tese da Municipalidade de Santos	39
Capítulo 3 - IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	41
3.1. Histórico	41
3.2. Imunidades tributárias no Brasil	43
3.3. Conceito de imunidades tributárias	49
3.4. Finalidade e fundamentos das imunidades	56
3.5. Imunidade Tributária e Princípios constitucionais	58
3.6. Classificação das imunidades em objetivas, subjetivas e mistas	61

3.7. Interpretação da Norma Imunizante -----	63
3.8. Peculiaridades das imunidades -----	65
Capítulo 4 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA -----	67
4.1. Origem -----	67
4.2. Conceito e Fundamentos -----	68
4.3. Abrangência -----	70
4.4. Imunidade recíproca e Sociedades de Economia Mista – Inexistência -	70
4.4.1. Sociedades de Economia Mista exploradoras de atividade econômica -----	71
4.4.2. Sociedades de Economia Mista prestadoras de serviço público -----	72
4.4.2.1. Da inexistência de imunidade extensiva à Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP ----	73
CAPÍTULO 5 – DO CONTRIBUINTE DO IPTU -----	88
5.1. Da definição de tributo -----	88
5.2. Fato Gerador -----	89
5.3. Localização na Constituição Federal -----	89
5.4. Fato Gerador em Abstrato do IPTU -----	90
5.5. Do sujeito passivo do IPTU -----	91
5.5.1. Proprietário -----	92
5.5.2. Possuidor a qualquer título -----	94
5.5.2.1. Sociedades de Economia Mista possuidoras de imóveis pertencentes a entes públicos imunes constitucionalmente -	97

5.5.3. Possuidor com “animus domini” -----	101
5.5.4. Posse ad usucapionem -----	102
5.5.5. Titular do Domínio Útil -----	103
CAPÍTULO 6 – POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS -----	109
6.1. Nota -----	109
6.2. Julgamento do RE n.º 253.472/SP -----	109
6.3. Decisões dos diversos Tribunais pátrios -----	117
CONCLUSÕES -----	127
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS -----	131
ANEXOS -----	135

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo defender a possibilidade de cobrança de IPTU das sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica (Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP), que prestem serviço público, quando as mesmas detiverem a posse de bem imóvel de propriedade de um ente político (União Federal), imune constitucionalmente à cobrança de tributos perante os demais entes federativos.

Inicialmente, trataremos do conceito de sociedades de economia mista, e posteriormente das imunidades e fundamentos da imunidade recíproca inserida no sistema constitucional tributário brasileiro, instituto inspirado no direito anglo-americano.

Frise-se que a Constituição brasileira é a única que trata especificamente das várias espécies de imunidades. A imunidade tributária recíproca foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro a partir da CF de 1988, quando se adotou a

Forma Federativa de Estado, tendo por um dos fundamentos a igualdade de tratamento entre os entes constitucionais federados.

No tocante à imunidade recíproca, esta possui natureza subjetiva, ou seja, é concebida em prol do ente político, não em razão de determinado objeto ou fato.

Buscaremos limitar o alcance da imunidade recíproca, no que tange ao IPTU, defendendo não ser possível admitir-se a extensão da mesma às sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, que prestem serviço público, quando estiverem detendo a posse de imóveis públicos.

Note-se que as sociedades de economia mista, por desempenharem atividade de natureza econômica, não estão amparadas pelo dispositivo constitucional que torna imune à incidência do IPTU, segundo o artigo 150, parágrafo 3º, e artigo 173, parágrafo 1º, inciso II e parágrafo 2º, ambos da Constituição Federal de 1988.

A questão, que já foi alvo de grandes embates judiciais nos Tribunais pátrios, foi submetida a julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na recente decisão do RE n.º 253.472/SP, julgado em agosto de 2010. Na decisão, por maioria de votos, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a imunidade recíproca é aplicável à Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP, pelo fato de que a União deteria 99,97% das ações da empresa e por desempenhar serviço público, de competência da União, como é o caso da exploração de portos marítimos, fluviais e lacustres.

Embora o Exmo. Sr. Ministro Joaquim Barbosa tenha feito uma belíssima exposição de seu pensamento em seu voto-vista, entendemos que a imunidade não é aplicável à Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP (sociedade de economia mista exploradora de atividade econômica, que presta serviço público e que detém a posse de imóvel de propriedade da União, imune constitucionalmente).

Diante disso, tentaremos abordar neste trabalho os fundamentos que robustecem a tese da não incidência da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, que prestam serviço público detentoras de imóvel da União.

CAPÍTULO 1 – SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

1.1. Definição

As sociedades de economia mista são definidas como pessoas jurídicas de direito privado, criadas para a prestação de serviços públicos ou para a exploração de atividades econômicas, possuindo capital misto (com participação do Poder Público e particulares em seu capital e na sua administração), sendo constituídas somente sob a modalidade empresarial de sociedade anônima¹.

O conceito de sociedades de economia mista vem disposto no artigo 5º, inciso III, do Dec. – lei n.º 200/67, com redação dada pelo Dec. – lei n.º 900/ 69, *in verbis*:

III - Sociedade de Economia Mista - **a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua**

¹ SPITZCOVSKY, Celso. *Direito Administrativo*. 7ª ed. São Paulo: Damasio de Jesus, 2005. p.170.

maioria à União ou a entidade da Administração Indireta. (*grifo nosso*).

Apesar do Dec.- lei n.º 200/67 fazer menção apenas à União, seu campo de atuação abrange todos os entes federativos, sendo necessário, para tanto, lei autorizando a sua criação.

Assim, tanto a União como cada uma das unidades federativas possuem competência para instituir uma sociedade de economia mista. Não é demais esclarecer que a exploração de atividade econômica pelo Estado é suplementar à iniciativa privada, só podendo ocorrer quando for indispensável à segurança nacional ou a relevante interesse público, nos termos do artigo 173, da Constituição Federal.

Importante frisar que a Constituição Federal só admite a criação desse tipo societário mediante autorização por lei específica. O mesmo ocorre para a criação de suas subsidiárias e sua participação em outras companhias, conforme rezam os incisos, XIX e XX, do artigo. 37, com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 19/98:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XIX – **somente por lei específica poderá ser criada autarquia e autorizada a instituição** de empresa pública, **de sociedade de economia mista** e de fundação, cabendo à lei complementar, neste último caso, definir as áreas de sua atuação;

XX - **depende de autorização legislativa**, em cada caso, **a criação de subsidiárias das entidades mencionadas no inciso anterior**, assim como a participação de qualquer delas em empresa privada. (*grifos nossos*).

Note-se, que a *lei específica* a que se refere o Texto Constitucional apenas autoriza a sua criação. Diante disso, a sua criação só se consuma por meio do registro dos estatutos sociais no órgão competente, da mesma forma que se verifica em relação às pessoas jurídicas de direito privado.

1.2. Peculiaridades

As sociedades de economia mista revestem-se da forma de empresas particulares, admitem lucro e regem-se pelas normas das sociedades mercantis, com adaptações impostas pelas leis que autorizem a sua criação e funcionamento. São entidades que integram a Administração indireta do Estado, como instrumentos de descentralização de seus serviços².

Com efeito, as sociedades de economia mista ao assumirem personalidade jurídica de direito privado, podem ser criadas tanto para a prestação de serviços públicos quanto para a exploração de atividades econômicas. Desse modo, surgem como mecanismos hábeis a propiciar a atuação do Estado na atividade econômica.

Sendo assim, como pessoa jurídica privada, a sociedade de economia mista deve realizar, em seu nome, por sua conta e risco, serviços públicos de natureza industrial, ou atividade econômica de produção ou comercialização de bens, suscetíveis de produzir renda e lucro, que o Estado reputa de relevante interesse coletivo ou indispensável à segurança nacional³.

² MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.333.

³ *Ibidem*. p.333.

Frise-se que o objetivo da descentralização administrativa é o de empregar o modelo empresarial privado para melhor atendimento aos usuários do serviço público ou para maior rendimento na exploração da atividade econômica.

Não é demais ressaltar que a sociedade de economia mista possibilita a captação de capitais privados, bem como a colaboração desse setor na direção da empresa.

Não obstante, é preciso esclarecer que tais sociedades não se confundem com as entidades estatais, muito menos com os entes autárquicos ou fundacionais, pois cada uma delas possui características próprias, privilégios distintos e objetivos diferentes.

Em que pese pertencer à administração indireta, a sociedade de economia mista adota estrutura e funcionamento de empresa particular. Não seria possível conceber que a burocratização típica dos métodos estatais pudesse emperrar suas ações e sua flexibilidade mercantil.

Imperioso destacar que a sociedade de economia mista será constituída, obrigatoriamente, sob a forma de uma sociedade anônima e, como tal, deverá ser sempre mercantil. Destaque-se que seu objeto terá que se amoldar ao ditame constitucional.

Vale ainda ressaltar que nem sempre o capital é o meio ensejador das atividades. Com isso queremos dizer que o fomento estatal pode ser feito por incentivos oficiais ou até mesmo ajuda técnica, podendo ser eficiente e decisivo para a ajuda de determinadas empresas assim como a ajuda financeira na constituição de seu capital.

Em verdade, o que de fato caracteriza esse tipo de entidade é a participação do Estado, interferindo ativamente nos seus atos, nas suas decisões, como ensina Hely Lopes Meirelles, consoante se verifica abaixo⁴:

Não se infira, porém, que toda participação estatal converte o empreendimento particular em sociedade de economia mista. Absolutamente, não. Pode o Estado subscrever parte do capital de uma sociedade sem lhe atribuir o caráter de empresa governamental. **O que define a sociedade de economia mista é a participação ativa do Poder Público na vida e realização da empresa. Não importa seja o Estado sócio majoritário ou minoritário**; o que importa é que lhe reserve, por lei ou convenção, o poder de atuar nos negócios sociais. (*grifo nosso*).

1.3. Principais características das sociedades de economia mista

Dentre as principais características das sociedades de economia mista podemos citar: a estrutura de direito privado sob a forma de sociedade anônima, participação dos capitais público e privado, participação administrativa do Poder Público e interesse público conciliado com o privado, definido pelo próprio poder público na lei específica autorizadora.

A exemplo das demais pessoas integrantes da Administração indireta, as sociedades de economia mista possuem autonomia administrativa e financeira, bem como patrimônio próprio.

Não obstante não se encontrem subordinadas à Administração direta responsável por sua criação, submetem-se a um controle de legalidade ou finalidade, chamado de tutela.

⁴ MEIRELES, Op. cit. p. 334-335.

Imperioso destacar que a Constituição Federal determina que a atuação do Estado como empresário só poderá ocorrer nos casos indicados no artigo 173, quais sejam: relevante interesse coletivo e imperativo de segurança nacional.

No tocante aos privilégios que lhes possam ser conferidos, nos termos do artigo 150, §2º, da Constituição Federal, a questão se torna tempestuosa em razão da ausência de previsão expressa a esse respeito.

Ocorre, que o alcance da interpretação de tal dispositivo constitucional tem sido alvo de discussão pela doutrina e jurisprudência. O entendimento de que a atuação do Estado deve ficar limitada às hipóteses constitucionais é quase que uníssono, mas o mesmo não acontece em relação ao tratamento jurídico dispensado.

Diante disso, uma leitura mais desatenta do dispositivo constitucional poderia nos levar à conclusão de que a questão ficaria adstrita à atividade por elas desenvolvidas: se prestadoras de serviços públicos, nada impediria que pudessem receber alguns dos privilégios conferidos à Administração direta do Estado. De forma inversa seria a conclusão se fossem exploradoras de atividade econômica, porque, nessa qualidade, não poderiam receber qualquer privilégio que não fosse estendido para os particulares, em razão do princípio da livre concorrência previsto no artigo 170, inciso IV, da Constituição Federal.

Ocorre que numa leitura mais cautelosa da Constituição Federal, somos levados a uma conclusão diferente, a qual impede que as sociedades de economia mista, independentemente da atividade que desempenhem, recebam tais privilégios. É o que se extrai da leitura do §3º, do artigo 150, da CF, que diz *in verbis*:

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

(...)

§ 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. *(grifos nossos)*.

Com efeito, o dispositivo constitucional supramencionado confirma a impossibilidade de se atribuírem prerrogativas para as pessoas que, embora integrantes da Administração Pública Indireta, explorem atividades econômicas, o que de resto já se extraía do disposto no artigo 173, §2º.

Da mesma sorte, impede que sejam esses privilégios concedidos para aquelas que, não obstante apareçam como prestadoras de serviços públicos, executem atividade mediante contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas.

Nesse sentido é o entendimento de Celso Antonio Bandeira de Mello⁵, conforme se extrai do trecho a seguir:

As empresas estatais, conquanto prestadoras de serviços públicos, quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário do serviço, não se beneficiam da imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal – onde se proíbe que União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituem impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros. **É que o § 3º do mesmo artigo é explícito em excluir, em tais casos, a incidência da referida imunidade.** Ora, como ditas empresas operam mediante as referidas contraprestações, salvo em

⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 11ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.139.

hipóteses incomuns nas quais inexistentam, ficarão ao largo do aludido dispositivo. (*grifos nossos*).

Há de se ressaltar que existe uma forte tendência jurisprudencial admitindo a possibilidade de atribuição de privilégios administrativos, tributários e processuais, desde que por força de disposição expressa de lei.

Forte em tais razões é o que podemos extrair das lições de Hely Lopes Meirelles ⁶, ao concluir pela impossibilidade de receberem essas entidades quaisquer privilégios, a não ser que venham previstos na lei criadora. Seus ensinamentos são:

Ao concluir, permitimo-nos relembrar que **as sociedades de economia mista, como as empresas públicas, não têm, por natureza, qualquer privilégio estatal**, só auferindo as prerrogativas administrativas, tributárias e processuais que lhe forem concedidas especificamente na lei criadora ou em dispositivos especiais pertinentes, conforme a doutrina exposta precedentemente e a firma orientação da jurisprudência. (*grifos nossos*).

Em que pese haver entendimento nesse sentido, entendemos de forma diversa. Acreditamos que as sociedades de economia mista, independentemente da atividade por elas exercidas, não possuem qualquer tipo de privilégios tributários, em razão da falta de previsão constitucional acerca da matéria.

Note-se que a Constituição Federal, no §2º, do artigo 150, foi expressa no sentido de conceder tais privilégios, como a imunidade recíproca, somente às autarquias e fundações mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes.

⁶ MEIRELLES, op. cit. p.336.

Se não bastasse isso, o § 3º, do mesmo artigo 150 foi taxativo ao dispor que as vedações do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Pela simples leitura dos dispositivos acima mencionados podemos concluir que a imunidade recíproca não alcança as sociedades de economia mista.

No tocante à responsabilidade pelas dívidas, pelas obrigações contraídas perante terceiros, mais uma vez a resposta fica na pendência das atividades por ela desenvolvidas: quando prestadoras de serviços públicos, a Administração direta pode ser acionada, desde que em caráter subsidiário. De outro lado, se forem exploradoras de atividades econômicas, a mesma conclusão não pode ser tomada, em razão das diretrizes constitucionais já mencionadas.

Desse modo, o artigo 173, §1º, inciso II, da Constituição Federal institui a igualdade de regimes jurídicos com a iniciativa privada, principalmente em relação às obrigações comerciais.

Oportuno registrar, que se o regime deve ser o mesmo da iniciativa privada, inclusive com relação às obrigações comerciais, e se os particulares submetem-se ao regime de falência, a mesma situação tem que ocorrer em relação a essa modalidade de sociedade de economia mista, sob pena de afronta à Constituição Federal.

Precisamos lembrar que as sociedades de economia mista só poderão ser criadas na modalidade de sociedades anônimas, e por este motivo, ficam submetidas às regras dispostas na Lei n.º 6.404/76, que disciplina as sociedades anônimas.

Outro aspecto relevante na cobrança de IPTU das sociedades de economia mista exploradoras de atividades econômicas que detenham a posse de imóvel de propriedade de entes estatais é a possibilidade de penhora dos bens que integrem seu patrimônio.

Explicitando melhor a idéia, a penhorabilidade reside no fato de que as sociedades de economia mista, de caráter empresarial, que explorem serviços públicos e, que também, exercem atividade econômica, sujeitam-se ao regime jurídico das empresas privadas, consoante dispõe o §1º, inciso II e §2º, do artigo 173 da Constituição Federal.

Em decorrência do exposto, a penhorabilidade é corolário da inaplicabilidade da imunidade às sociedades de economia mista, pois estas entidades se sujeitam aos mesmos ônus que as demais pessoas jurídicas de direito privado, inclusive o de garantir o juízo, mediante a penhora de seus bens, para que possam embargar processos de execução fiscal propostos pela Fazenda Pública.

Não é demais ressaltar, que a disposição expressa do artigo 173, § 1º, da Constituição Federal, segundo a qual a sociedade de economia mista e outras entidades exploradoras de atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias afasta a pretensão à fruição da prerrogativa assegurada aos entes públicos, não permite que se lhe reconheça a fruição de prerrogativa processual, pela sujeição ao regime dos requisitos.

Como para os entes estatais de natureza privada há sujeição ao mesmo regime jurídico das empresas privadas, é óbvio que não se lhes aplica o regime de precatório requisitório para o pagamento de dívidas decorrentes de decisão judicial, não sendo possível a aplicação deste privilégio ou prerrogativa processual.

Nesse pensar, além do preceito expresso da Lei Maior acima invocado, mansa e pacífica doutrina e jurisprudência militam em favor dessa tese. Confirmam-se as ementas que, seguem:

CF. 100 SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA – PENHORABILIDADE DE BENS - Penhora. **Bens pertencentes às empresas públicas e às sociedades de economia mista. Não estão sujeitas as mesmas, no pagamento de suas dívidas laborais, ao precatório, porque obedecem, ao regime jurídico das empresas privadas** no que diz respeito às obrigações trabalhistas (§ 1º do artigo 173 da Constituição Federal!), havendo penhora de bens na execução se não for paga a quantia determinada na liquidação da sentença. As entidades públicas que exploram atividade econômica, como no presente caso, não são beneficiadas pelos privilégios previstos nos artigos 100 da Carta Magna, artigos 730 e 731 do CPC, bem como no decreto-lei 779/69. Este é o caso da agravante, sendo seus bens penhoráveis. Agravo não provido. (TRT 6ª R. - AP 103/99 - 1ª T. - Rel. Juiz Marcos Alberto Pinto Carvalho - DOEPE 22.07.1999). (*grifos nossos*).

EXECUÇÃO CONTRA ENTE PARAESTATAL - Não será processada por precatório, mas pela via ordinária. A impetrante não é uma Autarquia Federal como se autodenomina, mas um ente paraestatal. **E como a sociedade de economia mista e a empresa pública, não goza dos privilégios concedidos à Fazenda Pública Federal, Estadual ou Municipal,** bem como as autarquias e fundações públicas. No caso dos paraestatais, neles incluídos os entes de cooperação, não há previsão legal de controle de receita e despesas através de orçamento, ponto fundamental para definir se estariam enquadrados na disposição do art. 100 da Constituição Federal. (TRT 6ª R. -MS 00310/97 – TP – Rel. – Juiz Cleide Moreira Cruz – DOEPE 01.05.1998) (*grifos nossos*).

Nada obstante se cuide de decisões relativas ao cumprimento e execução de obrigações trabalhistas, têm perfeita aplicação ao caso em tela, porquanto o

preceito constitucional, para os fins de afastar a concessão de prerrogativas à sociedade de economia mista exploradora de atividade econômica, equipara-a a obrigação tributária, referindo-a expressamente.

1.4. Empresas Públicas

As empresas públicas são definidas como pessoas jurídicas de direito privado, criadas para a prestação de serviços públicos ou para a exploração de atividades econômicas, constituídas por um capital exclusivamente público e sob qualquer modalidade empresarial.

Reza o artigo 5º, inciso II, do Dec. – lei n.º 200/67, com alteração dada pelo Dec. – lei n.º 900/69, cuja redação segue:

Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se:

II - Empresa Pública - a entidade dotada de **personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União**, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. (*grifos nossos*).

Aqui já se observa que, ao contrário do que se verificou em relação às sociedades de economia mista, as empresas públicas podem ser constituídas sob a forma de qualquer modalidade empresarial.

Oportuno dizer que seu capital é exclusivamente público, não sendo possível a presença de capital privado, o que não acontece em relação às sociedades de economia mista.

Ocorre que a regra não é absoluta, admitindo-se a existência de capital privado, no caso de estar como acionista uma sociedade de economia mista, sendo correto o entendimento de que se trata de uma pessoa jurídica de direito privado.

Isto porque, o artigo 5º do Dec.- lei n. 900/69, dispõe que:

Desde que a maioria o capital votante permaneça de propriedade da União, será admitida, no capital da empresa pública, a participação de outras pessoas jurídicas de Direito Público interno, bem como de entidades da Administração indireta da União, dos Estados, Distrito Federal e Município.

Conclui-se assim, que as empresas públicas não são somente aquelas que possuem capital integral da União, mas aquelas que possuam, em sua maioria, capital deste ente público.

Ademais, é possível que tais entidades assumam o perfil de sociedades civis ou comerciais, já definidas ou não pela legislação comercial. Em razão disso, é admissível a constituição de empresas públicas sob a forma de sociedade civil ou comercial unipessoal ou pluripessoal.

Assim como as sociedades de economia mista, as empresas públicas são entidades dotadas de autonomia administrativa, financeira e possuem patrimônio próprio. A Administração direta responsável por sua criação não tem poder hierárquico sobre ela, e tampouco existe relação de subordinação entre ambas. No entanto, isto não impede que exista um controle de legalidade, finalidade ou tutela em relação às atividades por ela desenvolvidas.

Sua criação também depende de lei específica, cujo papel destina-se tão somente a autorizar sua criação. Para que a criação da empresa pública se concretize, é preciso que seja feito o registro dos estatutos sociais no órgão competente.

Cumprе ressaltar que, quando o Estado estiver explorando atividades econômicas, deverá se submeter ao mesmo regime jurídico destinado às empresas privadas, inclusive quanto às obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias, na forma do artigo 173, §1º, inciso II, da Constituição Federal, nos termos da redação dada pela Emenda Constitucional n.º 19/98, que diz:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º **A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços**, dispondo sobre:

(...)

II - **a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários**. (*grifos nossos*).

Na mesma trilha, de acordo com a redação dada pelo § 3º, do artigo 150, da Constituição Federal, também as prestadoras de serviços públicos deverão se submeter à vedação imposta pelo dispositivo constitucional, pois, em regra, tais serviços são executados através da contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários.

Nesse sentir, os privilégios processuais são proibidos, pelo fato de que as empresas públicas não se encontram inseridas na expressão *Fazenda Pública*, conclusão a que chegamos, nos termos das seguintes ementas:

Empresa Pública e sociedade de economia mista. As prerrogativas processuais conferidas à Fazenda Pública devem ser interpretadas restritivamente. **Somente as pessoas jurídicas de direito público, incluídas as autarquias, é que estão compreendidas no conceito de Fazenda Pública. Nele não se incluem as empresas públicas nem as sociedades de economia mista** (STJ, 1ª T., REsp n. 30367-2/DF, rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. em 3.3.1993). (*grifos nossos*).

A empresa pública não dispõe de prazo em dobro para recorrer. (JTJ 162/247).

Fazenda Pública. Fazenda Pública é a Administração Pública por qualquer de suas entidades da Administração direta: União, Estados e Municípios. As empresas públicas não fazem jus ao benefício de prazo (NERY JUNIOR; NERY, 1997, p.448)⁷.

Não bastasse tudo isso, quanto à responsabilidade pelas obrigações que contraírem com terceiros, as empresas públicas serão responsáveis por tais obrigações, respondendo o Estado, de forma subsidiária se tais empresas forem prestadoras de serviço público.

De outra banda, se tiverem sido instituídas para a exploração de atividade econômica, o Estado não será responsável, não respondendo nem mesmo de forma subsidiária, pois a Constituição veda a concessão de qualquer vantagem não extensiva à iniciativa privada.

Quanto à possibilidade de se submeterem ao regime falimentar, a questão fica na dependência da atividade por ela exercida: se criadas para a prestação de serviços públicos, não se admite essa possibilidade. No entanto, se criadas para a exploração de atividades econômicas ou quando criadas para a prestação de serviços públicos, em que haja contraprestação ou pagamento de preço ou tarifas pelos usuários, a possibilidade se torna viável, pois a Emenda

⁷ NERY,Junior. *apud*: SPITZCOVSKY, Celso. Op. cit. p. 169.

Constitucional n.º 19/98 alterou a redação do artigo 173, §1º, inciso II, da Constituição Federal, acrescentando as obrigações comerciais.

Assim sendo, quando exploradoras de atividades econômicas, submeter-se-ão à redação do artigo 173, da CF, que deverá ser interpretado à luz do princípio da livre concorrência, disposto no artigo 170, inciso IV.

Não há dúvidas de que seus bens possam ser penhorados, assim como acontece em relação às sociedades de economia mista. Destacamos nesse ponto, os ensinamentos de Hely Lopes Meirelles ⁸:

O patrimônio da empresa pública, embora público por origem, pode ser utilizado, onerado ou alienado na forma regulamentar ou estatutária, independentemente de autorização legislativa especial, salvo para os bens imóveis (Lei 8.666/93, art. 17, I), porque tal autorização está implícita na lei instituidora da entidade. Daí decorre que todo o seu patrimônio - bens e rendas - serve para garantir empréstimos e obrigações resultantes de suas atividades, **sujeitando-se à execução pelos débitos da empresa, no mesmo plano dos negócios da iniciativa privada**, pois sem essa igualdade obrigacional e executiva, seus contratos e títulos de crédito não teriam aceitação e liquidez na área empresarial, nem cumpririam o preceito igualizador do § 1º do art. 173 da CF. (*grifos nossos*).

Outra não é a lição de Diogenes Gasparini ⁹:

Destarte, o patrimônio dessas entidades garante as obrigações assumidas, dado que, no plano obrigacional, equiparam-se às entidades privadas. Ademais, **dito patrimônio não é prestigiado pelas cláusulas de inalienabilidade, imprescritibilidade e impenhorabilidade. Pode sobre ele ocorrer execução, que se instaura com a penhora**, se não for paga a quantia reclamada no

⁸ MEIRELLES, op. cit. p. 326.

⁹ GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2000, p.202.

prazo de vinte e quatro horas, contadas da intimação. (*grifos nossos*).

Em suma, existem, portanto, duas espécies de empresas públicas: a exploradora de atividade econômica e prestadora de serviços públicos. A primeira possui um regime jurídico similar àquele aplicado às empresas privadas. A segunda, por sua vez, pelo fato de desenvolver atividades próprias do Estado, arcará com uma maior influência dos princípios e normas de Direito Público, salvo nos casos em que exija contraprestação ou pagamento de preço ou tarifas pelos usuários.

1.5. Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas

As expressões - sociedade de economia mista e empresa pública - acolhidas em nosso ordenamento jurídico e expressas em lei, foram empregadas pelo legislador constitucional com um sentido exato.

Uma das pessoas que integram a Administração Indireta é uma pessoa de direito privado composta por capitais exclusivamente públicos – a empresa pública. A outra, ao mesmo tempo, pessoa de direito privado, é composta por uma reunião de capitais públicos e privados – a sociedade de economia mista. Nisso, entendemos, reside a diferença acolhida pela Constituição para a definição central destas duas peculiares espécies de empresas estatais.

As sociedades de economia mista e as empresas públicas, como se pode notar, possuem dois aspectos inerentes à sua condição jurídica: primeiramente, são pessoas jurídicas de direito privado e, em segundo, são pessoas que se encontram sob o controle do Estado. Esses dois aspectos evidenciam que elas não estão sujeitas inteiramente ao regime de direito privado, nem inteiramente ao de direito público.

Alguns estudiosos entendem que seu regime possui natureza híbrida, pois sofrem a influência de normas de direito privado em alguns campos de atuação e de normas de direito público em outros campos.

No entender de Celso Ribeiro Bastos¹⁰:

São regidas pelo direito privado, sobretudo no que tange aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, não podendo gozar de privilégios não extensíveis às empresas do setor privado (CF, art. 173, §§ 1º e 2º). (*grifos nossos*).

Em razão da Constituição Federal não ter definido quaisquer distinções entre as atividades exercidas dentro da empresa governamental, podemos concluir que todos os seus negócios e todas as suas relações deverão observar plenamente as regras que recaem sobre a atuação das sociedades comerciais em geral, salvo as exceções que advém da própria Constituição.

Sobreleva notar que o legislador constituinte originário já havia determinado que o regime aplicável ao Estado, quando atue como empresário, deveria ser o de direito privado. Note-se que tal comando já estava previsto desde a Constituição de 1967, não se coadunando qualquer tipo de distinção.

O legislador constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n.º 19, de 1998, a denominada Reforma do Estado, aboliu com qualquer tipo de dúvida, ao dispor no § 1º, do artigo 173, que as sociedades de economia mista e empresas públicas que explorem atividade econômica sujeitar-se-ão ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários.

¹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

Nesse sentido, não resta dúvida de que as únicas exceções ao regime jurídico de direito privado admissíveis são aquelas elencadas no texto constitucional.

Capítulo 2 – CODESP E O IPTU DE SANTOS

2.1. Breves notas

Em que pese o Plenário do STF em recente decisão ter julgado o RE n.º 253.472/SP, entendendo pela extensão da imunidade recíproca para a CODESP – Companhia Docas do Estado de São Paulo, excluindo assim, a tributação dessa concessionária quanto ao IPTU, o presente trabalho tem por objetivo demonstrar que a tendência jurisprudencial caminhava em sentido contrário da decisão prolatada em agosto de 2010.

Neste capítulo abordaremos as teses da CODESP e da Prefeitura Municipal de Santos.

Não queremos aqui desmerecer o julgamento do Pretório Excelso, considerando que o Supremo Tribunal Federal é quem dá a palavra final em matéria de interpretação do Texto Constitucional no país. O presente trabalho tem por objetivo demonstrar que o entendimento que vinha prevalecendo nos Tribunais não era o mesmo adotado pela decisão do STF no julgamento do RE n.º 253.472/SP.

Importante frisar que o relator do Recurso Extraordinário em comento, o Exmo. Sr. Ministro Marco Aurélio, já havia proferido voto entendendo pela incidência do IPTU para a sociedade de economia mista CODESP, como se depreende do trecho extraído do informativo n.º 441, do STF:

Quanto ao IPTU, o relator conheceu do recurso, mas negou-lhe provimento. Entendeu, tendo em conta que o Código Tributário Nacional define como contribuinte do imposto o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor do imóvel a qualquer título (art. 34), que, **apesar de a União ser proprietária dos imóveis em questão, ante a concessão de obras e serviços, o domínio útil cabe à CODESP, sociedade de economia mista exploradora de atividade econômica, a qual não está abrangida pela regra da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da CF, restrita a instituição de imposto sobre patrimônio, renda ou serviços das pessoas jurídicas de direito público, mas sujeita à incidência tributária, em face do disposto no § 2º do art. 173 da CF** (“As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”). Ressaltou, ainda, que, nos termos do § 3º do art. 150 da CF, não incide a referida imunidade quando se tem exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou quando haja contraprestação ou pagamentos de preços ou tarifas pelo usuário. Após, pediu vista dos autos o Min. Joaquim Barbosa. RE 253472/SP, rel. Min. Marco Aurélio, 20.9.2006. (RE-253472). (*grifos nossos*).

Ocorre, porém, que no julgamento do citado Recurso Extraordinário, realizado em 25 de agosto de 2010, por maioria de votos, o Plenário do STF reconheceu o direito da Companhia Docas do Estado de São Paulo - CODESP à imunidade tributária recíproca quanto à incidência do IPTU, que a Municipalidade de Santos queria cobrar da companhia.

Vejamos o caso e as teses alegadas tanto pela CODESP, quanto pela Prefeitura Municipal de Santos, através de sua Procuradoria.

2.2. O caso

A Companhia Docas do Estado de São Paulo interpôs, com arrimo na alínea “a” do artigo 102 da Constituição Federal, o Recurso Extraordinário n.º 253.472. Por meio dele, a CODESP postula, frente ao Município de Santos, a imunidade relativamente ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU e às taxas municipais, tendo em vista a suposta violação ao disposto nos artigos 21, XII, “f” (competência da União para explorar os portos), 22, X (competência da União para legislar sobre o regime dos portos) e 150, VI, “a” (imunidade recíproca), todos da Constituição Federal de 1988.

Ao recurso, inicialmente não conhecido, foi dado posterior seguimento, após o provimento do Agravo de Instrumento então interposto, mas apenas na parte relativa à suposta violação ao disposto no artigo 150, VI, “a”.

Como o acórdão recorrido, prolatado pelo Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo na Apelação n.º 558.096-3, não discutiu a questão sob o enfoque da competência da União para explorar os portos ou para legislar sobre o seu regime, o Recurso Extraordinário não foi conhecido relativamente à suposta violação ao disposto nos artigos 21, XII “f” e 22, X da CF/88, por falta de prequestionamento.

No tocante à parte conhecida do recurso, o começo do julgamento iniciado pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 253.472, teve voto do Exmo. Sr. Ministro Marco Aurélio pelo não provimento.

2.2.1. Tese da Companhia Docas do Estado de São Paulo - CODESP

A CODESP postula a imunidade exclusivamente com base no fato de não ser proprietária dos imóveis objetos de cobrança do IPTU. Segundo seu entendimento, como a proprietária dos imóveis é a União Federal, a cobrança estaria afastada pela incidência da regra de imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da CF/88.

Articula ofensa aos artigos 21, inciso XII, alínea “f”, 22, inciso X e 150, inciso VI, alínea “a”, da Carta Política da República. Aduz serem as instalações portuárias de propriedade da União, cabendo a ela apenas a guarda, responsabilidade e gestão do patrimônio, nos termos da legislação ordinária.

Expõe ainda ser competência privativa da União legislar sobre o regime dos portos, navegação lacustre, fluvial, marítima, aérea e aeroespacial bem como legislar, fiscalizar, planejar, investir, administrar e explorar a atividade portuária.

Sustenta que os imóveis objetos da tributação são bens públicos de uso especial, imunes, portanto ao imposto municipal. Estabelece que a posição que desfruta, de guardiã e gestora dos bens públicos, não pode colocá-la na qualidade de sujeito passivo do IPTU, nos termos da regra prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal.

Alega ainda estar constituída sob a forma de sociedade de economia mista, vinculada ao Ministério dos Transportes e que, assim, administra o Porto de Santos.

Nesta condição, rebela-se contra a cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e Taxa de Remoção de Lixo Domiciliar, incidente sobre imóveis situados na faixa portuária do Município de Santos, supondo dentre outros

entendimentos, que na espécie, não há incidência do tributo combatido, porque estaria acobertada pelo manto da imunidade tributária recíproca.

No intuito de subtrair-se ao cumprimento da obrigação tributária, afirma que os imóveis por ela ocupados, limitam-se à faixa portuária do Porto de Santos, suscitando em relação a eles, imunidade recíproca, por força do disposto no art. 19, inciso III, alínea “a”, da Constituição de 1967, vez que seriam eles, propriedade integrante do acervo patrimonial da União.

Sob esse argumento, diz desfrutar da imunidade recíproca, posto que na qualidade de sucessora da extinta Companhia Docas de Santos, teria recebido os bens objeto da tributação, apenas para “*guarda, responsabilidade e gestão*”, por força do art.1º, do Decreto n.º 85.309, de 30.10.80.

Aduz também que estaria acobertada pelo manto da isenção, sobre ela não recaindo a cobrança de impostos, que não federais, sub-rogada que estaria nos direitos da concessionária sucedida, Companhia Docas de Santos, por força extensiva do disposto na cláusula n.º 25ª. do contrato de concessão firmado com a União, aprovado pelo Decreto n.º 4.228, de 06 de novembro de 1901.

Questiona ainda, a incidência da Taxa de Remoção de Lixo Domiciliar, ao argumento de que na faixa portuária tais serviços são executados, diretamente por ela própria.

Explana, em síntese, que detém a posse de imóvel de propriedade da União, ente político imune constitucionalmente à cobrança de impostos perante os demais entes federativos, e que por tal motivo, estaria acobertada pela imunidade tributária recíproca.

2.2.2 Tese da Municipalidade de Santos

O Município de Santos, através de sua Procuradoria refuta as alegações da CODESP alegando com base no artigo 150, inciso VI, alínea “a” e §§ 2º e 3º da Constituição Federal de 1988, haja vista que a imunidade tributária recíproca se estende, somente, às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou às delas decorrentes.

A imunidade recíproca assim, não se aplica ao patrimônio, renda e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas leis aplicáveis aos empreendimentos privados.

Note-se que a Constituição excepciona, fora do âmbito da administração centralizada das entidades que menciona, tão somente as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. Diante disso, somente tais figuras são passíveis de se beneficiar da imunidade tributária.

Não bastasse isso, o enunciado da Súmula n.º 76 do Supremo Tribunal Federal dita que:

Súmula n.º 76 do STF: **As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, “a” da Constituição Federal.** (*grifos nossos*).

Com efeito, nenhuma pretensão é deduzida contra a pessoa política federal, proprietária do bem imóvel. A demanda foi posta, unicamente, em face da sociedade de economia mista, situada na condição de sujeito passivo dos tributos em questão, em razão da posse, do domínio direto por ela exercido sobre as áreas e

instalações situadas ao longo do Porto de Santos, sob sua direta exploração econômica, com cobrança de tarifa de seus usuários.

A sujeição passiva não vem baseada na propriedade, que como é de notório conhecimento, é titularizada pela União. Vem lastreada, isto sim, nos ditames constitucionais inseridos nos artigos 150, §3º cumulado com o artigo 173, §1º, inciso II e §2º da Constituição Federal.

Encontra ainda fundamento de validade no disposto no artigo 34 do Código Tributário Nacional e por fim, na legislação municipal, em seus artigos 5º, 17, inciso III, 28, 38, 39, inciso III e 97 da Lei Municipal n.º 3750/71 – Código Tributário do Município ¹¹ (Documento n.º 01).

¹¹ Documento 01 anexo.

Capítulo 3 - Imunidades Tributárias

3.1. Histórico

Em que pese ser correta a afirmação segundo a qual a imunidade tributária, como apresentada no Direito Positivo Pátrio, é instituto tipicamente nacional, é bem verdade que as exonerações, no âmbito fiscal, possuem raízes históricas na cultura de diversos povos, que serão brevemente lembrados.

Com efeito, a exigência de tributos é um dos mais antigos recursos utilizados para diferenciar pessoas e atividades. Na obra clássica de Sílvio Meira¹², intitulada *Direito Tributário Romano*, demonstra-se que desde a existência do tributo houve a exoneração dessa prestação para alguns.

Leciona que *tributum* provém do verbo *tribuere*, que significa, inicialmente, repartir por tribos e, depois, repartir em sentido geral.

¹² MEIRA, Sílvio. *Direito Tributário Romano*, p.6. **In:** COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 2ªed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.25.

Note-se que já ao tempo do Império Romano havia a *immunitas* – vocábulo que significa negação de múnus ou encargo – recurso pelo qual se liberavam certas pessoas e situações do pagamento dos tributos exigidos no sustento do Estado. As imunidades tributárias tais como dos templos religiosos e dos bens públicos remontam àquela época.

Na Idade Média a tributação era extremamente onerosa, arbitrária e exigida dos vassallos no exclusivo interesse do senhor feudal. O imposto mais comum era a captação, que incidia num primeiro momento sem qualquer consideração à capacidade contributiva dos sujeitos, para depois submeter-se à graduação ou divisão por classes sociais.

Nessa época existia total confronto com os princípios consagrados posteriormente no Estado Liberal, quais sejam: os da universalidade e da capacidade contributiva. Assim, os mais ricos eram os que gozavam do privilégio da imunidade. Diante disso, a imunidade significava um autêntico privilégio dos nobres e da Igreja frente ao Rei.

O mesmo ocorria na França, no século XVIII, quando o Governo cobrava impostos dos pobres, e não dos ricos. As classes privilegiadas – clero e nobreza – não admitiam que tivessem que pagar impostos como a gente comum, estando desobrigadas do pagamento de praticamente todas as taxas da época. Tal fator contribuiu, como sabido, para a deflagração da Revolução Francesa ¹³.

Com o início do Liberalismo houve uma democratização das imunidades, o que fez com que a imunidade deixasse de ser um privilégio, passando a traduzir

¹³ HUBERMAN, Leo. História da Riqueza do Homem. *In*: COSTA, op. cit. p. 27.

uma garantia de que certas atividades estariam exoneradas da imposição fiscal, de acordo com as exigências sociais¹⁴.

A noção de imunidade fiscal, de acordo com os fundamentos pelos quais ela é atualmente admitida, brotou no constitucionalismo americano cristalizado pela vedação implícita na Constituição Americana da intributabilidade dos Estados pela União e nos julgados da Suprema Corte Americana, desde o célebre caso “MacCulloch vs. Maryland”.

3.2. Imunidades tributárias no Brasil

Apresentaremos nesse item um breve histórico das imunidades tributárias nos sucessivos textos fundamentais brasileiros.

Na Constituição de 1824 já se encontravam raízes das noções de capacidade contributiva e de imunidade fiscal, embora tal Constituição pouco cuidasse de matéria tributária.

Após dedicar alguns dispositivos à Fazenda Nacional (artigos 170 a 172), a Constituição trouxe, em seu artigo 179, primeiramente, a determinação de que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres” (inciso XV). Podemos entender que tal preceito é consagrador da essência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. *In*: COSTA, op. cit., p. 27.

O mesmo artigo 179, inciso XVI, dispõe que “ficam abolidos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados a cargos, por utilidade pública”, pondo fim, assim, à concessão de privilégios outorgados à nobreza. Por outro lado, porém, ressalta a permanência de “privilégios essenciais”, isto é, de benefícios que não poderiam ser suprimidos. Vemos aí, o embrião das imunidades tributárias no Direito Constitucional Brasileiro.

Podemos notar que desde a primeira Constituição Republicana o Direito Brasileiro registra a previsão expressa de situações de intributabilidade, introduzidas naquele texto por Ruy Barbosa.

Com o advento da proclamação da República e a instauração do Regime Federativo no Brasil fixaram-se regras e princípios jurídicos do Estado de Direito que passariam a tracejar a ordem tributária, inclusive no tocante às limitações do poder de tributar, aí incluídas as hipóteses de imunidade.

Veja-se que é na Constituição Republicana de 1891 que é adotada, pela primeira vez na federação brasileira, a figura da imunidade tributária.

A Carta de 1891 contempla, originariamente, a “isenção” da produção dos outros Estados no Estado por onde se exportar (artigo 9º, 2º, §2º), além de vedar aos Estados e à União criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para o outro, sobre produtos de outros Estados da República, ou estrangeiros, e bem assim sobre veículos de terra e água que os transportarem, bem como de estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos (artigo 11, 1º e 2º).

A imunidade recíproca entre os Estados-membros e União (artigo 10) – a qual, ressalte-se, é a única imunidade a aparecer no texto de todas as Constituições Republicanas – não abrangia os Municípios, pelo fato de que o sistema federativo adotado nessa Constituição não os considerava.

A Constituição de 1934, por seu turno, reitera a vedação ao embarço aos cultos (artigo 17, inciso II), estabelecendo a exoneração aos “combustíveis produzidos no país para motores de explosão” (artigo 17, inciso VIII).

Resguarda ainda, a proibição de cobrança, sob qualquer denominação, de tributos interestaduais, intermunicipais, de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportem (artigo 17, inciso IX).

Com efeito, pela primeira vez o texto constitucional prevê a imunidade recíproca entre as pessoas políticas, incluindo os Municípios (artigo 17, inciso X, e parágrafo único).

Estabelece, também, a imunidade referente a impostos que gravem diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor (artigo 113, item 36) e a do imposto referente à renda cedular de imóveis (artigo 6º, inciso I, alínea “c”).

A Constituição de 1937 foi a que menos se preocupou com o assunto. Previu, inicialmente, apenas a vedação do embarço aos cultos (artigo 32, alínea “b”). Posteriormente, estabeleceu a imunidade recíproca com o advento da Emenda Constitucional n.º 9, de 1945 (artigo 32, alínea “c”).

A Constituição de 1946, chamada de Constituição Democrática, em sua redação original, estabelecia a “isenção” do imposto de consumo em relação aos artigos que a lei classificasse como “mínimo indispensável” a habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (artigo 15, §1º), a imunidade recíproca (artigo 31, inciso V, alínea “a”), a imunidade dos templos, partidos políticos, instituições educacionais e assistência social (artigo 31, inciso V, alínea “b”) e do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (artigo 31, inciso V, alínea “c”).

Previa a imunização, em relação aos gravames diretos, dos direitos do autor e a remuneração dos professores e jornalistas em seu artigo 203, o qual veio a sofrer limitação de seu alcance em razão do advento da Emenda Constitucional 9, de 1964, que excluiu de tal previsão os impostos gerais.

Consagrou também, por força da Emenda Constitucional 10, de 1964, a imunidade dos proprietários no caso de desapropriação para fins de reforma agrária, na transferência da propriedade desapropriada, em relação aos impostos federais, estaduais e municipais (artigo 147, §6º).

A promulgação da Emenda Constitucional 18, de 1965, reformulou o sistema constitucional tributário, dando-lhe aparência semelhante à atual. As imunidades genéricas passaram a ser previstas de maneira bem parecida com as do texto vigente (artigo 2º, alíneas “a” a “d”, e §§ 1º e 2º).

Além do mais, a emenda supramencionada estendeu a imunidade recíproca às autarquias no tocante ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou dela decorrentes, a qual não alcançava os serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário seria fixado pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, “ressalvados os

serviços públicos federais concedidos, cuja isenção geral de tributos pode ser instituída pela União, por meio de lei especial e tendo em vista o interesse comum” (artigo 105).

A Constituição de 1967 não trouxe alterações de grande importância nesse sentido, mantendo, fundamentalmente, as mesmas imunidades da Constituição de 1946 (artigo 20, inciso III, alíneas “a” a “d”, e § 1º - autarquia). Podemos destacar somente que ampliou a imunidade anteriormente restrita ao papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, também a estes bens.

Instituiu ainda, a imunidade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural sobre pequenas glebas (artigo 22, § 1º), a imunidade do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis sobre direitos reais de garantia (artigo 24, I) e a imunidade dos proprietários na transferência da propriedade desapropriada para fins de reforma agrária (artigo 157, § 6º).

A Emenda Constitucional 1, de 1969, promoveu importantes modificações na Constituição de 1967, sendo considerada por muitos um novo texto.

Reproduz em seus artigos 19, inciso III, alíneas “a” a “d”, e § 1º, e 161, § 5º, praticamente, a disposição contida no Texto Constitucional de 1967 e, ainda, elenca diversas imunidades: a imunidade excludente de outros tributos além do Imposto específico sobre a Produção, Importação, Circulação, ou Consumo de Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos e de Energia Elétrica (artigo 21, inciso VIII); as referentes ao Imposto Territorial e Rural sobre pequenas glebas (artigo 21, § 6º), ao Imposto sobre Direitos Reais de Garantia (artigo 23, inciso I); ao Imposto sobre a Transmissão de Bens ou Direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, bem como a Transmissão de Bens ou

Direitos decorrentes de fusão, incorporação, ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for a locação de imóveis (artigo 23, § 3º); e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre produtos industrializados destinados ao exterior (artigo 23, § 7º).

Por derradeiro, a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso VI, alíneas “a” a “d”, e §§ 2º a 4º, traz novidades no tocante à inclusão de outros sujeitos imunes e de dispositivos que completam a compreensão do perfil dessas exonerações tributárias.

Foram inseridas no texto imunidades referentes a fundações e partidos políticos e entidades sindicais de trabalhadores, dentre as entidades imunes; a alusão à ausência de finalidade lucrativa das instituições de educação e assistência social; o dispositivo contido no § 2º, referente à extensão da imunidade recíproca às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, e o preceito contido no § 3º, esclarecendo o alcance da imunidade recíproca.

Nesse sentido, é nítido que o texto vigente tornou-se ainda mais detalhado, o que evidencia a preocupação do legislador constituinte com a precisa identificação dos casos de intributabilidade elencados pela Constituição Federal.

Forte em tais razões vê-se prestigiado o princípio da generalidade da tributação, desdobramento do princípio da isonomia, segundo o qual todos os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo¹⁵.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78.

Notamos que, no Brasil a tendência teve início com o advento da Constituição Democrática de 1946, cujo texto possui perfil normativo semelhante ao da atual Constituição e deu destaque às imunidades tributárias.

Diante desse breve retrospecto histórico concluímos que, com o aprimoramento da disciplina de organização política do Estado ao longo dos anos, buscou-se também a valorização do instrumento de exoneração tributária – a imunidade – positivando-se no ordenamento jurídico, cada vez mais a noção de que determinadas pessoas, bens e situações, por sua natureza ou importância para a sociedade, merecem ser tratadas de forma diferenciada e, portanto, serem mantidas longe do alcance da tributação.

3.3. Conceito de imunidades tributárias

O tema das Imunidades Tributárias é dos mais emblemáticos na doutrina tributária nacional, sendo o número de definições quase tão extenso quanto o número de estudiosos que sobre tema se debruçaram.

A doutrina tributária brasileira divide-se em três principais correntes que defendem a natureza jurídica das imunidades tributárias como: a) "hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada"; b) *exclusão* ou *supressão* da competência tributária; e c) limitação constitucional ao poder ou competência tributária.

Podemos aqui elencar, de maneira sucinta, os posicionamentos de alguns dos mais importantes autores na seara Tributária. Para tanto, será usado, como

base, extenso estudo prévio feito pelo ilustre tributarista e Desembargador aposentado, Yoshiaki Ichihara¹⁶.

Vejamos:

Para José Souto Maior Borges a *"imunidade é uma hipótese especial de não incidência constitucionalmente qualificada"*.

Hugo de Brito Machado pondera que:

A imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária o que é imune. É limitação de competência tributária.

José Eduardo Soares de Melo afirma que:

A imunidade consiste na exclusão de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente prevista na Constituição Federal.

Ives Gandra da Silva Martins, por sua vez, advoga a tese de que *"as imunidades, no direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição"*.

¹⁶ ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades Tributárias. São Paulo: Atlas, 2000, p. 155 e seguintes **apud**: HARADA, Kiyoshi. *Controvérsia acerca da imunidade tributária das entidades filantrópicas*. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2072, 4 mar. 2009. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/12405>>. Acesso em: 15 ago. 2010.

Para Luciano da Silva Amaro:

As imunidades tributárias, a par de um complexo de balizamentos fundados na Constituição, delimitam a competência, vale dizer, traçam fronteiras do campo em que é exercitável o poder de tributar... São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos.

No entender de Sacha Calmon Navarro Coelho *"a imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional"*.

Misabel Abreu Machado Derzi proclama que:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.

Ricardo Lobo Torres conceitua a imunidade como:

Limitação do poder de tributar fundada na liberdade absoluta, tendo por origem os direitos morais e por fonte a Constituição, escrita ou não; possui eficácia declaratória, é irrevogável e abrange assim a obrigação principal como a acessória.

Para Roque Antonio Carraza:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar,

com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, conceitua a imunidade como:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcançam situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Finalmente, Yoshiaki Ichihara, que resumiu as posições doutrinárias retro mencionadas, afirma que:

Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência (ob. cit. p. 183).

Comungamos do entendimento de Hugo de Brito Machado, ao entender que as imunidades são formas de limitações constitucionais de competência tributária. Diante disso, se toda imputação de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resta claro que a imunidade é uma limitação dessa competência.

O que importa, contudo, é perceber que a regra de imunidade estabelece exceção. O texto constitucional determina o âmbito do tributo, isto é, o campo dentro

do qual o legislador pode definir a hipótese de incidência da regra de tributação. É preciso observar que a regra imunizante retira desse âmbito um pedaço, que torna imune.

A imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. Assim, as regras de imunidade também delimitam, num sentido negativo, as competências tributárias dos entes políticos.

Desse modo, entendemos que a competência tributária reflete numa autorização ou legitimação para a instituição de tributos – aspecto positivo – e num limite para fazê-lo – aspecto negativo.

Eduardo Domingos Bottallo ¹⁷ citado na obra de Roque Antonio Carraza diz que:

(...) o campo de incidência de uma norma (tributária) é identificado mediante um processo de qualificação de fatos. Sob tal perspectiva, torna-se simples deduzir qual será, por oposição, a área de não-incidência. Esta corresponderá ao plano integrado pelo grupo de fatos que – apesar de existentes – não foram alcançados pela disposição normativa. (...).

Pois bem. Quando a não-incidência decorre de expressa disposição constitucional, que vede ao legislador ordinário competente instituir determinado tributo, alcançando certa realidade, ou pessoa, estamos diante da figura da imunidade. Neste caso, a vedação – por estar contida no próprio texto da Lei Maior – apresenta-se como “limitação constitucional ao poder de tributar” de que são titulares União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

¹⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Fundamentos do IPI. *apud*: CARRAZZA, op.cit p. 682.

Ressalte-se que a imunidade tem sede exclusivamente na Constituição Federal. Parece-nos que todos concordam, portanto, com a lição de Aliomar Baleeiro¹⁸ de que a imunidade é "*disciplina constitucional de competência*", atuando diretamente na esfera da competência dos entes políticos.

Diante disso, qualquer desoneração tributária prevista na Constituição – isenção ou não-incidência – deve ser entendida como imunidade, dotada de característica da supremacia constitucional. A imunidade atua no campo da definição de competência tributária, ao passo que a isenção e a não-incidência juridicamente qualificada atuam no campo do exercício da competência tributária.

Não é demais ressaltar que as imunidades constituem uma garantia constitucional fundamental assegurada ao contribuinte (artigo 5º, § 2º, CF), que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular. São cláusulas pétreas, nos termos do artigo 60, § 4º, da Constituição Federal, que sequer emenda constitucional pode infringir.

Neste sentido se já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7, relatada pelo Ministro Sydney Sanches, que declarou inconstitucional a emenda constitucional nº 03/93 e a lei complementar nº 77/93, na parte que contrariavam o princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, alínea "b", da CF), e desconsiderava as imunidades tributárias (artigo 150, inciso VI, CF).

O acórdão se tem a seguinte ementa:

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE DE EMENDA CONSTITUCIONAL E DE LEI COMPLEMENTAR – IPMF – IMPOSTO PROVISÓRIO SOBRE A MOVIMENTAÇÃO OU A TRANSMISSÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA – IPMF – ARTIGOS 5º, § 2º, 60, § 4º, INCISOS I E IV, 150, INCISOS III, B, E VI, A, B, C E D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – 1. **Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da CF). 2. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no § 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, b e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis** (somente eles, não outros): 1. o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5º, § 2º, art. 60, § 4º, inciso IV e art. 150, III, b da Constituição); 2. **o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, § 4º, inciso I, e art. 150, VI, a, da CF)**; 3. a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: 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; e d): livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; 3. **Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, a, b, c e d da CF. (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, L.C. nº 77.93).** 4. **Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins**, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (STF – ADIn 939-7 – DF – TP – Rel. Min. Sydney Sanches – DJU 18.03.1994)" (*grifo nosso*).

Abaixo a parte da emenda constitucional considerada agressão à Magna Carta pelo Tribunal Supremo:

Art. 2º. A União poderá instruir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, impostos sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

(...)

§ 2º. Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o artigo 150, III, b, e VI, nem o dispositivo no § 5º do artigo 153 da Constituição. *(grifo nosso referente à parte declarada inconstitucional).*

Observa-se, pois, que as normas de imunidade além de possuírem caráter constitucional, consolidam cláusulas pétreas, por constituírem princípios e garantias inafastáveis, mesmo pelo legislador constituinte derivado. Diante disso, nem mesmo uma emenda constitucional é capaz de abolir ou reduzir as situações de imunidade elencadas na Constituição.

3.4. Finalidade e fundamentos das imunidades

As imunidades visam resguardar o equilíbrio federativo, a liberdade religiosa, política, de associação, do livre pensamento, de expressão, bem como, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico, dentre outros.

Por este motivo, entendemos que a imunidade seja uma forma de proteger e garantir valores da comunidade e do indivíduo. Não concebemos que a imunidade seja entendida como um benefício, um favor fiscal, ou renúncia à competência tributária, o que constituiria verdadeiro privilégio.

Frise-se, que as imunidades devem ser consideradas como instrumentos de consecução de valores fundamentais, existentes no bojo da sociedade e provenientes do próprio modelo republicado, democrático, e social de Estado.

Assim, a causa determinante da instituição de uma imunidade pelo poder constituinte originário encontra-se na busca da materialização de um determinado valor prestigiado no seio da sociedade.

Devemos ter em mente que não se trata de uma escolha casual, feita sem nenhum critério adotado pelo legislador constituinte, mas sim da impossibilidade de tributação motivada por uma finalidade, que possibilita a proteção e o incentivo de valores apresentados como essenciais.

Importante esclarecer que as imunidades são dotadas de uma alta carga axiológica. Decorrem, pois, de princípios provenientes de valores eleitos por uma dada sociedade, em uma determinada época.

Não é demais esclarecer, que as imunidades podem ser idealizadas em decorrência dos princípios implícitos do sistema jurídico, ou mesmo, advindas de valores existentes fora do mundo jurídico, mas que não deixam de refletir valores consagrados na sociedade. Diante disso, não devem ser concebidas, tão somente, como incentivos fiscais ou meros privilégios fiscais.

Ao estabelecer os casos de imunidade, quis a Constituição assegurar a efetividade de diversos valores consagrados pela sociedade sob a forma de princípios, cuja valoração – em situações concretas – assume um grau de tanta importância, capaz, até mesmo, de ultrapassar o próprio valor que advém da necessidade do Estado de angariar recursos por meio da tributação.

Nesses termos, é preciso vedar também a taxação de circunstâncias e pessoas que contenham a noção de um valor que, constitucionalmente, pretendeu-se salvaguardar.

Entendemos que as imunidades são decorrência da forma federativa do Estado, do princípio de isonomia, do direito ao acesso à informação, de instituições

democráticas, e de outros valores adotados por nosso sistema jurídico. Atendem assim ao bem comum, finalidade última do Estado.

Senão bastasse isso, os demais valores prestigiados pela Constituição – a segurança jurídica, a isonomia, a justiça e o bem comum – estão presentes na essência das imunidades.

A segurança jurídica se vê revelada na seara tributária por intermédio dos princípios da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade e da isonomia. As noções de legalidade e isonomia são essenciais no trato das imunidades tributárias dispostas na constituição federal.

3.5. Imunidade Tributária e Princípios constitucionais

De fato, não seria possível citar um único fundamento ou mesmo um fundamento genérico das imunidades tributárias, haja vista decorrem de diferentes princípios, valores e escolhas políticas abraçadas pela Constituição Federal que estão dispersos pelo seu texto.

Não obstante os institutos se aproximarem, tendo em vista revelarem o âmbito de competência tributária de cada ente político, eles não se confundem. A generalidade concernente aos princípios jurídicos é inversa à especificidade da norma imunizante. Assim, enquanto as imunidades denegam a competência tributária, os princípios orientam o adequado exercício dessa competência.

Embora não se qualifique como princípio jurídico, a imunidade tributária tem relação com as regras constitucionais de maior amplitude. Recorde-se, ademais,

que a ação estatal de cobrar tributos é marcada por múltiplos princípios constitucionais, sejam eles explícitos ou implícitos.

No dizer de Mizabel Derzi¹⁹, comentando a relação entre princípios tributários e imunidade:

A rigor, os princípios, como mandamentos nucleares, como conceitos básicos ou alicerces do sistema jurídico, tanto inspiram as normas atributivas de poder, como aquelas imunitórias. Ora explicam o sentido e a função de uma imunidade, ora a distribuição de poder entre os entes federados, ora são requisitos ou critérios de validade formal ou material, para a criação de normas jurídico-tributárias. Compreendê-los é condição inafastável para a interpretação de qualquer regra.

Não seria correto apresentar um rol taxativo de princípios com os quais as normas de imunidade tenham relação, pois isso ocasionaria um erro científico. Deste modo, podemos citar alguns princípios ligados às normas imunizadoras, tais como: o princípio da isonomia, do pacto federativo, da autonomia municipal, o princípio republicano, da supremacia do interesse público sobre o particular e da impessoalidade.

O princípio da isonomia, insculpido no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal parte da idéia de que todos devem pagar tributos – quando incluídos na mesma situação geradora da obrigação tributária imposta pelo princípio da generalidade da tributação –, uma das manifestações da igualdade na seara tributária. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais.

¹⁹ DERZI, Misabel. *A imunidade recíproca. O princípio federal e a Emenda Constitucional n.3.* **apud:** COSTA, op.cit. p. 119.

Impende destacar que o princípio da isonomia tributária dá suporte a outros princípios, tais como o da capacidade contributiva, o federativo e o republicano.

Como se vê, o princípio federativo, ao prescrever a isonomia entre os entes políticos componentes do Estado Federal dá ensejo à imunidade recíproca. Os entes políticos não podem tributar-se uns aos outros por meio de impostos, não somente por inexistir capacidade contributiva, que dá suporte a essa imposição fiscal, mas também porque são entes iguais entre si, idéia incompatível com a de *jus imperiae* (direito de império), fundamentadora da exigência de impostos.

Do princípio republicano extraímos a idéia de que para a gestão da coisa pública o Estado pode se valer da exoneração tributária, originada na própria Constituição Federal. Essa noção se alia à idéia de isonomia, uma vez que quem restará beneficiado com a imunidade, em última análise, não é o ente alcançado pela exoneração, mas sim a própria sociedade.

Nada obstante, o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular emerge do princípio da finalidade pública ou do interesse público, pelo qual a Administração Pública, em sua atuação, deve buscar, sempre, o atendimento ao interesse coletivo ou ao interesse público primário, no dizer de Celso Antonio Bandeira de Mello²⁰.

Vale acentuar que o princípio da impessoalidade reza que a Administração Pública deve tratar os administrados de forma igual, a ninguém prejudicando ou beneficiando em especial. Manifesta-se, assim, como derivação do princípio da finalidade pública, corroborando o entendimento de que as imunidades são ferramentas para a satisfação do interesse público.

²⁰ MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de Direito Administrativo*. **apud**: COSTA, op.cit. p. 121.

3.6. Classificação das imunidades em objetivas, subjetivas e mistas

Muitos doutrinadores classificam as imunidades em objetivas, subjetivas e mistas, de acordo com o alcance de pessoas, coisas ou ambas. A serventia dessa classificação vale para a definição da extensão dos efeitos da exoneração constitucional.

As imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sempre sobre sujeitos. São outorgadas em razão da natureza jurídica da pessoa ou em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha. Podemos dizer que a imunidade subjetiva é atributo da personalidade jurídica de alguns entes.

Desse modo, as pessoas que possuem imunidade tributária de natureza subjetiva não são dotadas de capacidade contributiva para figurar no pólo passivo das relações tributárias que imponham obrigações fiscais. Podemos citar como exemplo a imunidade recíproca das pessoas políticas, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como, os templos, partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei (artigo 150, inciso VI, alíneas “a” e “c”, e §§ 2^a a 4^o).

Já as imunidades objetivas ou reais são aquelas conferidas em razão de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. Notamos que beneficiam pessoas também, mas não são concedidas em função delas. Citamos como exemplo a imunidade que recai sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão (artigo 150, inciso VI, alínea “d”).

No dizer de Carrazza²¹, existe ainda uma terceira categoria, isto é, a imunidade mista, que alcança pessoas em razão de sua natureza jurídica e porque relacionadas a determinados fatos, bens ou situações. Tal espécie de imunidade alia a indicação do ente beneficiado pela exoneração constitucional a um parâmetro objetivo.

A título de exemplo de imunidade mista podemos aludir o imposto previsto no artigo 153, § 4º, da CF, que exonera o Imposto Territorial Rural para *"pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel"*.

Todavia, o próprio doutrinador Roque Antonio Carrazza²² tece a seguinte crítica, por entender que tal classificação seja equivocada:

As imunidades beneficiam, sempre, pessoas.

É certo que a doutrina mais tradicional classifica as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas, conforme alcancem pessoas, coisas ou ambas.

Pensamos que esta classificação é útil e até empregamos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, **a imunidade é sempre subjetiva**, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.

O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada imunidade objetiva alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g. imunidade do art. 150, VI, "d", da CF). E, finalmente, a imunidade mista alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g. a imunidade do art. 153, § 4º, da CF). (*grifo nosso*).

²¹ CARRAZZA, op. cit., p. 683.

²² Ibidem, p. 683-684.

A crítica da impropriedade da classificação leva em consideração que as imunidades alcançam sempre pessoas, seja em razão de determinadas características, por estarem relacionadas a certos bens, ou ambos.

Diante disso, é errôneo se falar em imunidade objetiva ou mista, tendo em vista o alcance dos bens; não é isso que acontece, pois o direito considera sempre as relações entre pessoas, seja de forma pessoal ou quando se reporta a um bem, tendo sempre por fim a pessoa humana.

Entendemos, pois, que as imunidades são sempre subjetivas, levando em consideração as pessoas por ela atingidas.

3.7. Interpretação da Norma Imunizante

No dizer de Regina Helena Costa, interpretação para o Direito é buscar a identificação do conteúdo, do alcance e do significado de uma norma jurídica²³. Em outras palavras, podemos dizer que é a tarefa de extrair das regras hierarquicamente superiores o fundamento validade das demais regras.

Para alguns doutrinadores, a interpretação literal ou gramatical constitui apenas a etapa inicial do processo de interpretação. Entendem que a ela deverão ser incluídos outros métodos de interpretação, a fim de buscar o sentido da norma imunizante.

²³ COSTA, Op.cit., p. 111.

Como mencionado, em razão da natureza da linguagem própria das normas constitucionais – mais vaga e aberta – há grande incidência de conceitos indeterminados e termos polissêmicos na sua composição²⁴.

Diante de tal característica, se, de um lado, amplia a discricionariedade do intérprete, de outro, o que estiver contido na interpretação gramatical ou literal é que vai estabelecer a limitação dentro da qual o intérprete poderá atuar.

Outros entendem que a interpretação sistemática, aliada ao método teleológico, revela-se como um dos métodos de interpretação mais importantes no Direito contemporâneo. Tal forma de interpretação advém da aplicação do princípio da unidade do ordenamento jurídico, cuja especificação é o *princípio da unidade da constituição*, o qual dispõe que a Constituição é um todo harmônico.

Pela interpretação sistemática, temos a Constituição como um corpo normativo, o qual não pode ter uma norma compreendida de forma isolada do texto em que se insere.

Já a interpretação teleológica, diz respeito ao espírito e finalidade da norma. Nesse sentido, o método de interpretação teleológico deve ser preponderante na interpretação da Constituição.

Para que adota este entendimento, a interpretação da norma jurídica deve considerar, antes de qualquer outro aspecto, a finalidade da norma, ou seja, seu real objetivo. É preciso notar que o intérprete e o aplicador da lei devem ter a

²⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p.p. 218-219 *apud*: COSTA, op. cit, p. 112.

sensibilidade de encontrar o autêntico escopo da norma, a fim de dar cumprimento à fiel vontade do Estado.

Importa lembrar, que a Lei de Introdução ao Código Civil (Lei n.º 4.657, de 04.09.1942) já dispunha acerca da interpretação teleológica em seu artigo 5º, ao dispor que o juiz, na aplicação da lei, atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Opinam alguns que, sendo as imunidades tributárias limitações ao poder de tributar, sua interpretação deve ser feita de forma a considerar a bipolaridade existente nas relações de Direito Público: de um lado da relação jurídica é preciso proteger a liberdade do particular; de outro deve ser assegurada a autoridade do Poder Público.

Não é demais frisar, que os princípios constitucionais devem ser utilizados para nortear o sentido da norma, mas não podemos admitir que a norma imunizante se torne mais do que aquilo que a Constituição quis dizer.

Em que pese haver entendimento no sentido de que a interpretação das normas imunizantes deva ser feita de forma teleológica e sistemática, em nosso entender o intérprete deve buscar o equilíbrio na interpretação da eficácia da norma de imunidade, mas a interpretação das normas imunizantes deve ser feita de forma literal e restritiva, por se tratarem de exceções à competência tributária.

3.8. Peculiaridades das imunidades

É preciso ressaltar que a imunidade é ampla e divisível. Não se admite nem por parte do legislador, nem do aplicador restringir ou usar de meios-termos, no tocante às imunidades, com exceção do legislador constituinte originário.

Melhor explicitando, quando a Constituição constitui uma imunidade, está indicando a incompetência das pessoas políticas para legislarem sobre aquele fato determinado. Por conseguinte, aos entes políticos é imposto o dever de se absterem de tributar, sob pena de incorrerem em patente inconstitucionalidade.

Diante disso, é imune a pessoa que, por sua natureza, pela atividade que desempenha ou por estar relacionada com determinados fatos, bens ou situações elencados pela Constituição Federal, encontra-se fora do alcance da entidade tributante. Esta, em razão da regra constitucional imunizante, é incompetente para tributá-la, até porque as normas imunizantes são de eficácia plena e aplicabilidade imediata²⁵.

Importante frisar, que os casos de imunidades estão todos previstos na Constituição Federal. Por este motivo, podemos dizer que as hipóteses de imunidades tributárias são regras de eficácia plena e aplicabilidade imediata, pois produzem todos os seus efeitos, independentemente da promulgação de normas inferiores que as esclareçam.

²⁵ CARRAZZA, Op. Cit. p. 686.

Capítulo 4 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

4.1. Origem

A origem da imunidade recíproca tem inspiração em instituto similar existente no direito Norte-Americano desde 1819. A Constituição dos Estados Unidos da América, que também criou uma Federação, com autonomia recíproca entre a União e os Estados-membros.

Ocorre que nenhum de seus dispositivos constitucionais ou emendas continha a previsão expressa de um artigo que estabelecesse a imunidade recíproca tributária das pessoas políticas. Depois de alguns erros, os Estados Unidos da América entenderam que nem a União poderia exigir impostos dos Estados-membros, nem os Estados-membros da União, ou uns dos outros.

No início do século XIX, em 1819, o Estado de Maryland pretendeu cobrar imposto sobre a selagem com estampilhas de uma filial do banco oficial (Bank of U.S.). McCulloch (gerente deste banco, na sucursal de Baltimore), insurgiu-se contra tal cobrança, levando o caso à Corte Suprema. Este episódio que deu origem ao

leading case McCulloch vs. Maryland, o qual foi presidido pelo legendário juiz John Marshall.

Sob a coordenação daquele conceituado magistrado, a Suprema Corte norte-americana, numa decisão histórica, convencionou idéias que são utilizadas até os dias de hoje, inclusive pelo Brasil, que no tocante a esta matéria, adota o modelo norte-americano.

O *leading case* estabeleceu que²⁶:

- I. a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir;
- II. não se deseja – e a própria Constituição não admite – nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União; e
- III. destarte, nem a união pode exigir impostos dos Estados-membros, nem estes da União, ou uns dos outros.

Nas Constituições brasileiras, a regra sobre imunidade tributária recíproca foi introduzida expressamente no artigo 10, da Constituição Republicana de 1891, a qual adotou a forma Federativa de Estado, por iniciativa de Ruy Barbosa.

4.2. Conceito e Fundamentos

A Constituição Federal de 1988 prevê a imunidade recíproca no seu artigo 150, inciso VI, alínea “a”, §§ 2º e 3º, ao instituir que é vedado às pessoas políticas instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços umas das outras, estendendo esta exoneração às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder

²⁶ CARRAZZA, op. cit. p. 696-697.

Público, no que se refere ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Desse modo, afasta o alcance da imunidade recíproca para as finalidades estranhas ao objetivo institucional da entidade.

Dispõe o artigo 150, inciso VI, alínea “a” e §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, *in verbis*:

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

VI - instituir impostos sobre:

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

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

§ 3º - **As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.** (*grifos nossos*).

Do dispositivo supramencionado, entendemos que as pessoas políticas são imunes à tributação por meio de impostos. Essa imunidade leva o nome de *imunidade tributária recíproca*, decorrente dos princípios do pacto federativo (cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, § 4º da Constituição Federal), autonomia municipal (artigos 29 e 30) e da isonomia dos entes públicos.

O artigo 150, inciso VI, alínea “a”, institui ser vedado às pessoas políticas cobrar impostos sobre patrimônio, renda ou serviços umas das outras. Os §§ 2º e 3º do mesmo artigo vêm esclarecer os limites da vedação constitucional.

De outra vista, é possível sustentar ainda, como fundamento da imunidade recíproca, a ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas entre si, pois seus recursos são destinados à prestação dos serviços públicos a que se encontram incumbidos e a supremacia do interesse público sobre o privado.

4.3. Abrangência

A imunidade tributária recíproca abrange tão somente os impostos, ou seja, tributos não vinculados a uma atuação estatal. No caso dos tributos vinculados, sua exigência não configura o exercício da supremacia de um ente político sobre o outro, pois os tributos vinculados correspondem a uma atuação estatal específica, normalmente concedida ao particular que presta serviço público.

No tocante aos empréstimos compulsórios, contanto que não estejam vinculados a uma atuação estatal específica, poderão ser atingidos pela imunidade recíproca.

4.4. Imunidade recíproca e Sociedades de Economia Mista - Inexistência

Apesar da existência de restrição constitucional nos §§ 2º e 3º, do artigo 150, da CF/88, a doutrina não é unânime em defender que a imunidade tributária recíproca não alcança as empresas estatais delegatárias de serviço público, nem as empresas privadas, na qualidade de concessionárias ou permissionárias de serviço público.

Entendemos, no entanto, que a imunidade tributária recíproca não se aplica ao patrimônio, renda e serviços relacionados com a exploração de atividades

econômicas, regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário, nos termos do artigo 150, §3º, da Constituição Federal.

4.4.1. Sociedades de Economia Mista exploradoras de atividade econômica

A exploração de atividades econômicas encontra-se excluída da norma imunizante do artigo 150, inciso VI, alínea “a” e §§2º e 3º, da Constituição Federal, fato que se depreende da cláusula que vincula a outorga da imunidade às finalidades essenciais, ou delas decorrentes, das entidades anteriormente mencionadas.

Com efeito, o §3º, do artigo 150, da Constituição Federal é expresso ao dispor que a imunidade em questão não se aplica 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.

Nesse sentido, a norma é cristalina ao dispor que é o regime jurídico aplicado à atividade a causa determinante do cabimento de tal exclusão, que acontecerá se o regime for de Direito Privado.

Nesse caso, quando a exploração de atividades econômicas se der por empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias, haverá exclusão da imunidade recíproca, porque de acordo com o regime de Direito Privado, a tributação dessas empresas deve acontecer com zelo aos princípios da

capacidade contributiva (artigo 145, §1º) e da livre concorrência (artigo 170, inciso IV).

Por esta trilha, sujeitam-se às regras próprias das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários, não podendo gozar de privilégios não extensivos às do setor privado (artigo 173, §§1º, II e 2º).

Veja-se que nesses casos existe capacidade econômica gravável, que faz com que se afaste o cabimento da não tributação.

4.4.2. Sociedades de Economia Mista prestadoras de serviço público

Conforme as lições de Celso Antonio Bandeira de Melo ²⁷, serviço público é definido como:

Toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada a satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e restrições especiais –, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.

Para Hely Lopes Meirelles²⁸, o conceito de serviço público é definido como *“todo aquele prestado pela Administração ou por seus delegatários, sob normas e controles estatais”*.

²⁷ MELLO, op. cit., p. 632.

Ocorre que quando as sociedades de economia mista exigem de seus usuários uma contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pela prestação de seus serviços, tais sociedade são excluídas do benefício da imunidade recíproca.

Percebe-se claramente que não é possível se falar no cabimento da imunidade recíproca nos casos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários. Volte-se a frisar que quando isso ocorre, o que se tem é a exploração de atividade econômica pelo Estado, e em razão disso, deve ele sujeitar-se ao mesmo regime jurídico aplicado à iniciativa privada.

4.4.2.1. Da inexistência de imunidade extensiva à Companhia Docas do Estado de São Paulo - CODESP

Neste ponto, impende invocar os ensinamentos de Eros Roberto Grau²⁹, para quem a ordem econômica disciplinada pela Constituição abrange toda a atividade econômica, que, em sentido amplo, compõe-se dos serviços públicos e da atividade econômica destinada à livre concorrência – esta última denominada, pelo mestre, de atividade econômica em sentido estrito.

Na lição do citado mestre, temos que a prestação de serviço público também se reveste de natureza econômica, e quando efetuada por empresas privadas, concessionárias ou permissionárias, estas, necessariamente, devem ser remuneradas por essa prestação. Sendo assim, inegável o fato de que as empresas privadas, concessionárias ou permissionárias de serviço público, obtém proveito econômico com essa prestação.

²⁸ MEIRELLES, op.cit. p. 633.

²⁹ GRAU, Eros Roberto. A Ordem Econômica na Constituição de 1988 – Interpretação e Crítica. *apud*: COSTA, op. cit., p. 144-145.

Deste modo, só podemos concluir que a prestação de serviços públicos através de empresas privadas detentoras da concessão ou permissão não é alcançada pela vedação da exigência de impostos, pelo simples fato de que estas exploram economicamente a prestação de serviço público e, para isso, cobram tarifas de seus usuários.

Como já exaustivamente assentado em inúmeras decisões é público e de notório conhecimento que os terrenos situados na faixa portuária do Porto de Santos constituem propriedade da União, a quem compete exclusivamente “legislar, fiscalizar, planejar, investir, administrar e explorar, nos exatos termos da Lei n° 6.222, de 10.07.75.

Também não se desconhece que aos entes políticos; a União, Estados e os Municípios, a Constituição Federal vedou a possibilidade de instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros, a teor do contido no artigo 19, inciso III, alínea "a, da Constituição Federal de 1967, vedação esta, albergada também no artigo 150, inciso VI, alínea "a" da Constituição Federal de 1988.

Entretanto, daí a afirmar-se que a CODESP, constituída sob a forma de sociedade de economia mista, pessoa jurídica de direito privado, estaria imune ao Imposto Predial e Territorial Urbano, de competência da Municipalidade, apenas por utilizar os bens imóveis de propriedade, como concessionária, vai longa distância.

Tal afirmação encontra-se, no mínimo, divorciada dos cânones constitucionais invocados, da doutrina mais moderna e autorizada por renomados juristas, bem como de remansosa e sedimentada jurisprudência pertinente à matéria.

Evidente que a Companhia Docas do estado de São Paulo - CODESP, nada mais é do que uma sociedade de economia mista a quem a União concedeu a exploração das instalações e dos serviços portuários no Porto de Santos. Inegável que se trata de exploração de atividade econômica, ainda que se pretenda conferir à atividade como serviço impróprio do Estado.

No regime da concessão, a CODESP explora e desfruta de todas as instalações federais exercendo atividade econômica altamente lucrativa, hoje inclusive, privatizada à exploração econômica, inclusive, por terceiros, os chamados arrendatários das instalações e áreas portuárias, em franca concorrência com o particular, sujeitando-se, portanto, ao regime jurídico próprio das empresas privadas, como estabelecem as Leis Federais n.º 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, n.º 9.277, de 10 de maio de 1996.

Portanto, inadmissível sustentar que se aplique a concessão da Imunidade recíproca à Companhia Docas do Estado de São Paulo - CODESP, notadamente porquanto implicará excluí-la do regime privatístico determinado pela Constituição Federal, fato que constituiria inegável afronta ao Texto Maior.

É o que se conclui do exame do v. acórdão proferido pela Colenda Sétima Câmara do E. Primeiro Tribunal de Alçada Civil, de São Paulo, por votação unânime, no julgamento da Apelação Cível nº 596.143-1, em que figuraram CODESP e Prefeitura Municipal de Santos, do Juiz Relator, Carlos Renato de Azevedo Ferreira, em que o magistrado professa no que pertine ao Imposto Predial Urbano:

Ementa:

Imposto Predial e Territorial Urbano – Taxas – Inocorrência da isenção pretendida – Extinção da Companhia Docas de Santos – Cabimento da cobrança das taxas – Análise Jurisprudencial – Improcedência mantida – Recurso Improvido. (grifos nossos).

APELAÇÃO N° 596.143-1, sob relatoria do Magnífico Juiz, CARLOS RENATO DE AZEVEDO FERREIRA, Quinta Câmara do Primeiro-Tribunal ,de Alçada Civil de São Paulo,) em, 15/09/2004, conforme a ementa seguinte e o v. acórdão que ante as luzes que lança sobre o tema, pede-se colacionar, em inteiro teor (Documento nº 02).

Do excelente voto, destacam-se os seguintes trechos (Documento sob o n.º 02):

A apelante insiste na sua imunidade ou isenção como destinatária do lançamento fiscal do IPTU e que cobrança das taxas é indevida.

Esgrime com a peculiaridade de sua natureza jurídica.

Entretanto, como convenceu-se o sentenciante de que fls139/ 140):

“... a imunidade recíproca do artigo 19 da Constituição Federal não alcança a embargante, pessoa jurídica de direito privado (sociedade de economia mista), concessionária de serviços públicos. A imunidade é de natureza pessoal, não se estendendo a terceiros.

A isenção levantada também é descabida porque com o advento do Decreto 85.309, de 30 de outubro de 1980, extinguiu-se a concessão da antiga Companhia Docas de Santos. A concessão passou então para a embargante, mas não a isenção que aquela detinha. Isenção só se concede através de lei complementar, o que no presente caso não aconteceu. Inexiste "isenção por sub-rogação" na lição do Professor Nelson Schiesari.

No tocante ao fato gerador do tributo, compete a própria embargante o cumprimento do imposto, pois como reza o artigo 34 do Código Tributário Nacional "contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título". Ocorrendo, portanto, o fato gerador uma vez que no artigo 1º do Decreto Federal n.º 75.309/89 a embargante com a "guarda, responsabilidade e gestão de todo acervo de bens móveis e imóveis, de propriedade da União ..." (sic)

É o que decidiu a E. Oitava Câmara desta Corte, aos 12/06/95, nos autos da Apelação 558.253 - Santos, mediante o voto condutor do relator, i. Juiz Baretta da Silveira, cuja ementa assim se enuncia:

“... Imposto – Imunidade – IPTU – Município de Santos –sociedade de economia mista, concessionária da União para administração e exploração do Porto de Santos – Inocorrência de imunidade constitucional que, sendo de natureza pessoal não se estende a terceiros – Impossibilidade, ademais, da concessão de qualquer favor fiscal as empresas públicas e sociedade de-economia mista,

por expressa vedação constitucional – Constituição Federal, artigo 173, § 2º - Embargos à Execução Improcedentes – Recurso Improvido.

Imposto – isenção - IPTU – Município de Santos sociedade de economia mista, concessionária da União para administração e exploração do porto de Santos - Imposto de competência do Município cabendo somente a este a instituição de isenções através de Lei – Constituição Federal, art. 151, inciso III –Impossibilidade a prorrogação ou transferência para terceiros, de eventual isenção concedida a antecessora da executada –Embargos à execução fiscal improcedentes – Recurso improvido ..." (sic).

No mesmo sentido, decisão proferida pela E. Sexta Câmara deste Tribunal, aos 15.08.95, relator o I. Juiz SÁ DUARTE, nos autos da apelação 558.096-3-Santos, recorrente a mesma deste.

Após aludir ao resultado dos julgamentos prolatados nas apelações 574.028-1 e 558.253-8, litigantes as mesmas partes, lá deixou assentado que:

"Com efeito, não há como olvidar a ressalva que o parágrafo 3º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 faz ao inciso VI, alínea "a" desse mesmo dispositivo.

Tal interpretação é que se enquadra no princípio de hermenêutica invocado pela própria apelante, segundo o qual "uma determinada regra jurídica nunca deve ser tomada isoladamente, de forma entrecortada."

De acordo com aquela ressalva, a imunidade recíproca (vedação às entidades federativas de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, uns dos outros) não se aplica 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.

Não há como dissociar-se uma coisa da outra.

Bem por isso é que, apesar de todo o acervo portuário pertencer a União, pelo fato da apelante, pessoa jurídica de direito privado, deter a posse, com guarda responsável e gestora desse acervo, explorando-o economicamente, não está a ela equiparada, não fazendo jus ao reconhecimento da pretendida imunidade, até porque, na forma do artigo 32 do Código Tributário Nacional, tal como ressalvado r. sentença guerreada, o fato gerador do imposto predial e territorial urbano não é só a propriedade, mas também o domínio útil e a posse de bem imóvel e o seu contribuinte é o proprietário titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título do imóvel sujeito à tributação municipal (artigo 34 do mesmo Código).

De resto, como demonstrado no julgamento precedente da apelação nº 574.026-1, a imunidade constitucional de que se cuida é "*ratione personae*", o que significa dizer que há imunidade enquanto a União tiver posse direta do imóvel, desaparecendo quando a posse for

transferida, a qualquer título, a pessoa diversa daquelas discriminadas no texto constitucional.

Tampouco se pode falar em isenção.

Ainda que se pudesse reconhecer o direito da apelante à pretendida isenção dada sua qualidade de sucessora da Cia. Docas de Santos, força reconhecer que tal direito não mais subsiste, frente ao disposto no artigo 151, inciso III da Constituição Federal de 1988.

A isenção de que gozava a Cia. Docas de Santos foi concedida numa época em que não existia vedação constitucional, como a que existe atualmente, em razão da qual é vedado à União instituir isenções de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Com a vigência do novo texto constitucional, mesmo que se admitisse a existência da benesse, a partir de 1988, deixou ela de subsistir, visto que não recepcionada. Nesse sentido, o aresto inserto na RT 668/91.

De qualquer modo, não só por esse fato, mas também porque a isenção não se prorroga, nem se transfere para terceiros, senão em virtude de Lei, vencida a concessão outorgada à Cia. Docas de Santos em 1980, extinguindo-se, automaticamente, a isenção sendo certo também que, a partir de então, não há notícia de Lei Complementar editada na forma do artigo 19, parágrafo 2º da anterior Constituição da República.

Como a por uma pá de cal a pretensão da apelante, nesse sentido particular, existe o lembrado artigo 173, parágrafo 2º da vigente Carta Magna, que veda seja concedido qualquer favor fiscal às empresas públicas e sociedades de economia mista, sendo certo que a apelante insere-se nesta última categoria.

Por fim, no concernente às taxas, melhor sorte não está reservada á apelante.

A par de, como noticiado nos autos, a apelante haver reconhecido em outro exercício a legalidade da exigência dessas taxas por parte da apelada, recolhendo aos cofres públicos o respectivo montante, diante do que dispõe o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, não há como deixar de reconhecer mesmo a legalidade da exigência dessas taxas.

Como reconhecido na r. sentença, as taxas em questão têm como fato gerador os serviços públicos municipais prestados ou colocados a disposição da apelante em logradouros limítrofes com a área portuária e, portanto, considerados públicos.

Não há, confundir, portanto como parece ter confundido a apelante em suas razões de apelação, taxas cobradas sobre imóveis e logradouros situados na área interna do porto, com taxas cobradas por serviços prestados ou colocados a disposição da apelante em logradouros limítrofes com a área portuária.

A alegação de que as edificações taxadas não possuem abertura para os logradouros públicos, diante da parte final do inciso II, do artigo 145 suso mencionado, perde toda a relevância... (sic)." (*grifos nossos*).

O perfeito julgado, pela clareza da exposição e irrefutável acerto, amolda-se à tese da não aplicabilidade da imunidade recíproca à CODESP, sendo de inteira aplicação ao caso.

A tese defendida pela CODESP encontra obstáculo intransponível diante das vedações contidas no §3º, do artigo 150 da Constituição Federal, *in verbis*:

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

... § 2º - omissis

§ 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. (*grifos nossos*).

Ao estabelecer a ressalva transcrita, verifica-se que o constituinte, expressamente, vedou a ampliação, proibiu a extensão da imunidade impositiva, consagrada aos entes políticos, para as sociedades de economia mista.

A Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP recebeu por concessão da União o privilégio da exploração econômica de todo o complexo portuário de Santos.

Para o exercício de seu lucrativo mister disponibilizou-lhe o ente político, todos os móveis, imóveis, acessões físicas, instalações, equipamentos etc. Como disposto pelo v. acórdão acima referido, a CODESP foi “*guindada através de contrato estabelecido com a União federal à (qualidade de) concessionária que se dedica à exploração do Porto de Santos.*” Claro está que se trata de patrimônio relacionado com a exploração de atividades econômicas, regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados.

Inafastável, portanto, a conclusão de que está ela incluída na ressalva expressa consignada no inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, prevista no §3º do dispositivo constitucional, que a torna passível da sujeição ao IPTU, na qualidade de responsável tributário, nos termos dos artigos 32 e 34 do Código Tributário Nacional.

A parte final da ressalva em comento só faz confirmar a regra, de que tal restrição tem aplicação à CODESP, porquanto na exploração das atividades econômicas feita pela concessionária, com uso dos bens concedidos pela União, tem-se aperfeiçoada a “contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”, fato que também é público e notório, bastando para tanto conferir a disciplina de inúmeras resoluções e outros instrumentos disciplinares a instituir, majorar ou reduzir tarifas cobradas no Porto de Santos pela CODESP, aos seus usuários.

Como exemplo, carreamos o Documento sob n.º 03, à vista do qual se constata a cobrança de tarifas ou preços dos usuários das instalações exploradas pela concessionária.

Mais uma razão, portanto, que demonstra que tanto a imunidade quanto a isenção alegadas pela CODESP inexistem.

Com efeito, isenção, também, não socorre a CODESP.

Nesse sentido, como sedimentado, inclusive por reiteração das decisões acima invocadas, não há transferência ou sub-rogação dos benefícios fiscais, outrora reconhecidos à antecessora, Companhia Docas de Santos, cuja extinção deu-se a partir do desaparecimento daquela empresa.

Finda a concessão feita à Companhia Docas de Santos, acabou igualmente a isenção alegada pela CODESP, que por óbvio, não se transfere, nem se sub-roga a terceiros, no caso a própria CODESP.

Ademais, somente por lei complementar, de iniciativa da pessoa política titular da competência da matéria impositiva, no caso o Município, conforme reza o artigo 151 da Constituição Federal, é que poderia dispor acerca de eventual norma isentiva, inexistente no caso.

Art. 151. **É vedado à União:**

III - **instituir isenções de tributos da competência dos** Estados, do Distrito Federal ou dos **Municípios**. (*grifos nossos*).

Senão bastasse isso, o disposto no artigo 173, §1º, inciso II e §2º corrobora a vedação de extensão dos privilégios fiscais pretendidos pela sociedade de economia mista. No comando constitucional invocado estão claramente elencadas as ressalvas às limitações ao poder de tributar, bem como a vedação de concessão de privilégios fiscais a sociedades de economia mista.

A disposição expressa no artigo 173, §1º, da Constituição Federal, de acordo com a qual, a sociedade de economia mista e outras entidades exploradoras

de atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias afasta a pretensão à fruição da prerrogativa assegurada aos entes públicos e o §2º é taxativo ao negar-lhe a possibilidade de fruição de privilégios fiscais não extensíveis às do setor privado.

Em que pesem as vedações contidas no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal de 1988, não se discute esteja a CODESP constituída sob a forma de sociedade de economia mista, regida pelo direito privado.

Desse modo, a imunidade impositiva não acoberta a sociedade de economia mista – CODESP –, segundo os dispositivos constitucionais, eis que a União a ela concedeu a exploração das instalações e dos serviços portuários no Porto de Santos, tratando-se, de exploração de atividade econômica, remunerada por meio de tarifas, cobradas de seus usuários.

A norma legal tem por objetivo, justamente, permitir ao ente tributante alcançar o patrimônio diretamente afetado à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, como é o caso de todo o acervo patrimonial portuário pertencente à União, cuja posse e domínio, há muito se encontra em mãos de terceiro, mais especificamente, da CODESP.

Note-se que a ressalva elencada na Constituição, visa exatamente, afastar a imunidade impositiva do patrimônio assim afetado, ainda que pertencente ao acervo da União.

Sendo assim, a exploração econômica exercida pela CODESP por meio da posse, do domínio útil dos bens e instalações portuárias transferidos à sociedade

de economia mista, ficam assim, excluídos do manto protetor da imunidade recíproca, pois não é a União quem, diretamente os detêm e executa os serviços.

Não há como se admitir a extensão do favor legal, pois este se dá, de acordo com o texto constitucional, em razão da pessoa, não se estendendo, nem se prorrogando, muito menos, refletindo na pessoa de terceiros, ainda mais, quando esteja ele na exploração de atividade econômica, própria do setor privado.

O que importa, contudo, é que a posse e gestão do acervo patrimonial da União, exercido pela CODESP, que o explora economicamente, não pode equipará-la à pessoa política. Daí se conclui não fazer jus ao reconhecimento da imunidade.

Ora, a imunidade pretendia pela CODESP somente poderia se dar em razão da pessoa. Bem por isso, o favor legal somente se defere e se mantém enquanto a União estiver na posse direta do imóvel. Trespasada a posse e o domínio, a qualquer título, para pessoa diversa daquelas expressamente arroladas pelo texto constitucional, desaparece a concessão do benefício.

Não existe outra interpretação possível, especialmente, diante da vedação imposta pelo §2º, do artigo 173, da Constituição Federal.

Diverso não é o entendimento dos doutrinadores Hely Lopes Meirelles e Ives Gandra da Silva Martins, além de inúmeros outros juristas.

Os ensinamentos ministrados pelo Professor Ives Gandra da Silva Martins, aliás, consoante consignado no elaborado parecer, ora carreado como Documento sob o n.º 04, robustece nossa tese.

Por esta trilha, vale destacar trecho da brilhante exposição:

É de se lembrar que o IPTU, por ser um imposto real, que não leva em conta a capacidade contributiva ou econômica do detentor – e esta é a jurisprudência do STF – é exigível daqueles que possam deter o domínio útil ou a posse a qualquer título, de imóvel pertencente a pessoa de direito público.

Por este prisma, à evidência os terrenos de marinha – que são bens da União – podem sofrer a incidência de IPTU, desde que estejam na posse de entidade não imune, qualquer que ela seja, nos termos do artigo 486 do Código Civil, pretérito, ou do artigo 1.197, do atual.

Ora, se bem da União em posse de particular pode ser tributado pelo IPTU, como os terrenos de marinha – é de se perguntar se empresas concessionárias, permissionárias, autorizadas ou gestoras de serviços públicos que estão na posse direta de tais bens, podem ou não ser contribuintes do imposto, em face do disposto no artigo 150, inciso VI, letra “c” e do 150, §3º, ambos da Constituição.

É pois, aspecto relevante, para exame no presente parecer, este que diz respeito às imunidades das entidades federativas e de suas autarquias, desonerações não extensivas às empresas públicas e sociedades de economia mista”.

Diante da conclusão do ilustre jurista, persistimos na tese de que não há imunidade a favor de bens da União, quando não seja ela possuidora direta, no que concerne ao IPTU.

Não bastasse o que já fora dito, o jurista Humberto Ávila em seu parecer emitido a pedido do Município de Santos, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 253.472/SP, assim pondera (Documento n.º 05, carreado):

O mérito do Recurso Extraordinário

A imunidade pela mera titularidade

2.2.1.1. O pressuposto jurídico da tese da existência da imunidade pela mera titularidade é contraditado pelo sistema constitucional vigente.

2.2.1.2. O Recurso Extraordinário funda-se no exclusivo argumento de que, sendo os imóveis da União federal, o Consulente (Município) não poderia exigir IPTU da Recorrente (CODESP) em virtude da imunidade recíproca. No seu entendimento, a imunidade surge pelo simples fato de os imóveis serem da União. Nesse sentido, a imunidade recíproca relativamente ao imposto territorial urbano, estaria condicionada a um só requisito necessário e suficiente: ser a pessoa política proprietária do imóvel. Sendo proprietária, estaria imune; não sendo, não estaria. A CF/88, porém, dispõe do seguinte modo:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

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

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

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

2.2.1.3. Ao condicionar a imunidade à vinculação do patrimônio às finalidades do ente público e à suas desvinculação com a exploração de atividade econômica, a CF/88 não se limitou a condicionar a imunidade à mera titularidade da propriedade; ela foi mais longe para condicionar a imunidade à utilização da propriedade. Senão vejamos.

2.2.1.4. Em primeiro lugar, se a imunidade dependesse apenas da titularidade da propriedade, como pretende a Recorrente, não haveria sentido algum para a inserção do parágrafo 3º no artigo 150 da CF/88, já que ele inseriria novos requisitos a uma imunidade que já existiria independentemente deles. Claro, se a imunidade decorresse da mera titularidade da propriedade pela pessoa política de direito interno e, por consequência, independesse da sua relação com a exploração de atividades econômicas, não haverá motivo para a referência do parágrafo 3º à vedação do inciso VI, "a" do mesmo dispositivo. E isso, porque bastaria a própria alínea "a" para que a imunidade fosse, ipso facto, garantida quando uma pessoa política estivesse na titularidade de um imóvel.

2.2.1.5. Exatamente por isso que o parágrafo 3º refere "as vedações do inciso VI, "a" e do parágrafo anterior". Isso significa que os requisitos relativos ao uso da propriedade não se referem apenas à

atuação indireta da pessoa política por meio de autarquias e fundações públicas previstas no parágrafo anterior. Fosse assim, bastaria que o dispositivo mencionasse “a vedação do parágrafo anterior”. Mas não foi isso que ocorreu. O dispositivo refere-se, também, à vedação do inciso VI, “a”, isto é, “a atuação direta do próprio ente federado”. Vale dizer: o requisito da desvinculação patrimonial com a exploração de atividade econômica é aplicável ao patrimônio da União - “As vedações do inciso VI, “a”, e...” – e ao patrimônio das autarquias, fundações e sociedades de economia mista – “e do parágrafo anterior”.

2.2.1.6. Em segundo lugar, não haveria significado nenhum para a introdução da palavra “patrimônio” no parágrafo 3º do artigo 150 da CF/88. A introdução dessa locução nesse dispositivo demonstra precisamente que a imunidade também depende do modo como o patrimônio é usado: se o patrimônio estiver relacionado com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, a imunidade está afastada. Isto significa que os requisitos relativos ao uso da propriedade não se referem apenas às rendas e aos serviços. Não fosse assim, bastaria que o dispositivo mencionasse que as vedações do dispositivo não se aplicam “à renda e aos serviços”. Mas não foi isso que ocorreu. O dispositivo menciona que as vedações não se aplicam “ao patrimônio, à renda e aos serviços”. Quer dizer que o requisito da desvinculação com a exploração de atividade econômica é igualmente aplicável tanto ao patrimônio das autarquias, fundações e sociedades de economia mista, quanto – eis o ponto – ao patrimônio dos entes federados.

2.2.1.7. As ponderações antecedentes demonstram que não há imunidade pela mera titularidade de propriedade pelo ente federado, como pretende a Recorrente. A imunidade só existe se, além da titularidade, o ente federado não vincular seu patrimônio à exploração econômica ou não exigir pagamento de tarifa pela prestação de um serviço. Com o perdão do trocadilho, se para a Recorrente “ser ou não ser” (a União proprietária) é a questão, para a Constituição “estar ou não estar” (o imóvel sendo usado em determinada finalidade) é a questão. Isso significa que não basta que a União seja titular do patrimônio. É preciso, além disso, que esse patrimônio seja desvinculado da exploração de atividade econômica.

2.2.1.8. Portanto, é totalmente falho o argumento usado pela Recorrente no sentido de que o Consulente não poderia exigir IPTU, porque a imunidade surge pelo simples fato de os imóveis serem da União. É dizer o mesmo: o sistema constitucional prescreve precisamente o oposto daquilo que é sustentado pela Recorrente no sentido de que não precisaria pagar o IPTU pelo simples fato de os imóveis serem da União. A tese da imunidade pela mera titularidade é inadmissível do ponto de vista do sistema constitucional.

Salienta-se, ademais, que o debate da questão, no que diz respeito à negativa de imunidade às sociedades de economia mista, há muito tempo já ficou superado por pronunciamento do Colendo Supremo Tribunal Federal, através da Súmula n.º 76 de 13/12/1963, perfeitamente recepcionada e em harmonia com a Constituição Federal de 1988.

A súmula supramencionada afirma que as sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do artigo 31, inciso V, alínea “a”, da Constituição Federal, não podendo, conseqüentemente, ser a atuação da CODESP alcançada por tal benefício.

Nada obstante o tempo decorrido desde a sua edição, permanece mais do que nunca, atual e em perfeita harmonia com o texto da Constituição vigente. Acima de tudo, não está revogada, integrando ainda o repertório de súmulas da Excelsa Corte.

CAPÍTULO 5 – DO CONTRIBUINTE DO IPTU

5.1. Da definição de tributo

Primeiramente, importa definir o que é tributo. Conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O Município tem o dever de, como dispõe o art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000, instituir, cobrar e efetivamente arrecadar todos os tributos de sua competência, dentre os quais, o IPTU, sob pena de renúncia de receita.

Com efeito, o pagamento de tributos constitui um dever fundamental, pois esta é uma forma de contribuir com o gasto público.

5.2. Fato Gerador

Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária e o dever de pagar o tributo por parte do sujeito passivo. Diante disso, praticado o fato descrito na lei, o qual é suficiente e necessário para o surgimento da obrigação tributária, nasce o dever de pagar o tributo.

Conforme preceitua o artigo 114, do Código Tributário Nacional:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

De acordo com os ensinamentos de Ruy Barbosa Nogueira³⁰:

Fato gerador do tributo é o conjunto dos pressupostos abstratos descritos na norma de direito material, de cuja concreta realização decorrem os efeitos jurídicos previstos.

5.3. Localização na Constituição Federal

Dispõe o artigo 156, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana.

³⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

Conforme preceitua o artigo mencionado, compete aos Municípios a instituição do imposto sobre a propriedade territorial urbana. Em que pese o inciso I do art. 156 referir-se à propriedade, o CTN, em seu art. 32, ao descrever a hipótese deste imposto, nele incluiu o domínio útil e a posse.

5.4. Fato Gerador em Abstrato do IPTU

Reza o Código Tributário Nacional em seu o artigo 32:

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. (*grifos nossos*).

O Exmo. Sr. Ministro Luiz Fux³¹ assim se referiu quanto ao IPTU:

(...) 1. O IPTU, na sua configuração constitucional, incide sobre a propriedade predial e territorial urbana, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna envolve a faculdade de usar, de gozar e de dispor, sendo a propriedade a revelação de riqueza capaz de ensejar a sujeição do seu titular a esse imposto de competência municipal.(...).

Note-se que o Código Tribunal Nacional assevera que o fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano é a propriedade, o domínio útil ou a posse a qualquer título, como definido na lei civil, de prédio ou terreno localizado na zona urbana do Município.

³¹ REsp 772.443/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21.08.2007, DJ 20.09.2007 p. 226.

5.5. Do sujeito passivo do IPTU

A conceituação de sujeito passivo da relação jurídico-tributária vem disposta nos artigos 121 e 122, do Código Tributário Nacional, que dizem:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

A teor do que dispõe o artigo 121, CTN o sujeito passivo da relação tributária principal está obrigado a pagar um tributo ou uma penalidade pecuniária.

Por sua vez, o sujeito passivo da relação tributária pode ser direto ou indireto. O sujeito passivo direto é aquele que tem relação direta com a hipótese de incidência. Já o sujeito passivo indireto, embora não possua relação direta com o fato gerador do tributo, está obrigado ao pagamento do tributo, porque possui uma relação jurídica com a hipótese de incidência e sua obrigação é decorrente de lei.

Reza o artigo 34, do Código Tributário Nacional que:

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

Ao que se observa, são contribuintes do IPTU: o proprietário, o superficiário, o titular do domínio útil e o seu possuidor a qualquer título.

5.5.1. Proprietário

O proprietário do bem é contribuinte do IPTU. No conceito trazido por Maria Helena Diniz³², propriedade é:

O direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de uma coisa corpórea ou incorpórea, bem como de reivindicar de quem injustamente a detenha.

Nos termos do artigo 1.228, do Código Civil:

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

Importa salientar que o direito de propriedade é o mais amplo dos direitos reais, sendo ele perpétuo e exclusivo. De mais a mais, pelo direito de propriedade a coisa se submete à vontade de uma pessoa, só se limitando por conta da lei, por sua função social ou por atos de vontade.

A propriedade pode ser adquirida através de Registro, da Usucapião, da Acessão e da Sucessão Hereditária. Fora dessas hipóteses, não existe transferência legal da propriedade imobiliária.

³² DINIZ, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 1228.

Imperioso ainda destacar que é necessário que se faça o registro no Cartório de Registro de Imóveis para que se aperfeiçoe a transferência de domínio do bem imóvel. Conforme dispõe o artigo 1.245, do Código Civil:

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade **mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis**. (*grifos nossos*).

O §1º, do artigo supramencionado destaca ainda que:

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

Em razão disso, enquanto não se verificar o registro, que deve ser público, o alienante permanece sendo o proprietário do imóvel.

Nesse ponto, trazemos à colação o entendimento de Maria Helena Diniz ao pontuar que³³:

O registro de imóveis tem por finalidade a obtenção da aquisição da propriedade inter vivos, pois o contrato, a título oneroso ou gratuito, apenas produz efeitos pessoais ou obrigacionais.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO E FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IPTU. CONTRIBUINTE. CONTRATO DE COMPRA E VENDA.

³³ DINIZ, op. cit., p. 939.

PRESCRIÇÃO. -Contribuinte, para efeitos do IPTU, é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio, ou o seu possuidor a qualquer título. **Não há como elidir a responsabilidade daquele cujo nome consta no Registro de Imóveis, pela simples existência de contrato particular de compra e venda.** -Nas hipóteses do IPTU o crédito tributário constitui-se no exercício em que ocorreu o lançamento do imposto. Reconhecida a prescrição da ação em relação aos impostos constituídos mais de cinco anos antes da citação inicial. -Recurso parcialmente provido. (Apelação Cível Nº 70009225467, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Leila Vani Pandolfo Machado, Julgado em 09/12/2004) (*grifos nossos*).

Por fim, destacamos que, salvo disposição legal em contrário, as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, com fulcro no artigo 123, do Código Tributário Nacional.

5.5.2. Possuidor a qualquer título

O artigo 34, do Código Tributário Nacional elenca o possuidor a qualquer título como um dos contribuintes do IPTU.

O artigo 1.196, do Código Civil reza que:

Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

De acordo com a doutrina de Maria Helena Diniz³⁴:

³⁴ DINIZ, op. cit., p. 939.

Segundo Ihering, a posse é a exteriorização ou visibilidade do domínio, ou seja, a relação exterior intencional existente normalmente entre a pessoa e a coisa, tendo em vista a função econômica desta.

E quanto aos elementos constitutivos da posse, afirma:

(a) o corpus, exterioridade da propriedade que consiste no estado normal das coisas, sob o qual desempenham a função econômica de servir e pelo qual o homem distingue quem possui e quem não possui;

(b) o animus, que já está incluído no corpus, indicando o modo como o proprietário age em face do bem de que é possuidor. Com isso, o corpus é o único elemento visível e suscetível de comprovação, estando vinculado ao animus, do qual é manifestação externa. A dispensa da intenção de dono na caracterização da posse permite considerar como possuidores, além do proprietário, o locatário, o comodatário, o depositário, etc.

No que diz respeito ao conceito de possuidor, Maria Helena Diniz ressalta que possuidor é aquele que possui o pleno exercício de fato dos poderes constitutivos do domínio ou somente alguns deles, como no caso dos direitos reais sobre coisa alheia, como o usufruto, a servidão, etc³⁵.

O artigo 1.204, do Código Civil disciplina a aquisição da posse:

Art. 1.204. **Adquire-se a posse desde o momento em que se torna possível o exercício, em nome próprio, de qualquer dos poderes inerentes à propriedade.** (*grifos nossos*).

O entendimento jurisprudencial tem afirmado que:

³⁵ Ibidem, p.939.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. IPTU.

USUFRUTUÁRIO. LEGITIMIDADE.

I - Consoante jurisprudência desta Corte, o usufrutuário tem legitimidade para questionar a cobrança de IPTU.

II - "Segundo lição do saudoso mestre Pontes de Miranda, "o direito de usufruto compreende o usar e fruir, ainda que não exerça, e a pretensão a que outrem, inclusive o dono, se o há, do bem, ou do patrimônio, se abstenha de intromissão tal que fira o uso e a fruição exclusivos. É direito, erga omnes, de exclusividade do usar e do fruir". O renomado jurista perlustra, ainda, acerca do dever do usufrutuário de suportar certos encargos, que "os encargos públicos ordinários são os impostos e taxas, que supõem uso e fruto da propriedade, como o imposto territorial e o predial". Na mesma linha de raciocínio, este Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar a matéria, assentou que, "em tese, o sujeito passivo do IPTU é o proprietário e não o possuidor, a qualquer título (...) **Ocorre que, em certas circunstâncias, a posse tem configuração jurídica de título próprio, de investidura do seu titular como se proprietário fosse. É o caso do usufrutuário** que, como todos sabemos, tem a obrigação de proteger a coisa como se detivesse o domínio" (REsp 203.098/SP, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, DJ 8.3.2000)." (REsp nº 691.714/SC, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, DJ de 27/06/05) III - Agravo regimental improvido.

(Superior Tribunal de Justiça, AgRg no REsp 698.041/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06.12.2005, DJ 06.03.2006 p. 193) (*grifos nossos*).

Bens públicos de Uso Especial e Imunidade. **A Turma iniciou o julgamento de recurso extraordinário interposto pela Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP contra acórdão do Tribunal de Alçada do mesmo Estado que entendera incidente o IPTU sobre o patrimônio do Porto de Santos/SP... O Min. Marco Aurélio... asseverou que a recorrente seria sujeito passivo da obrigação tributária., tendo em conta que o fato gerador do tributo não é apenas a propriedade, mas também o domínio útil ou a posse quando estes não estão na titularidade do proprietário e, no caso, União, proprietária do imóvel, transferira o domínio útil à recorrente por concessão de obras e serviços.** Após, a Turma decidiu afetar o feito a julgamento do Plenário (STF, 1ª Turma, Inf. 405, out/05).

Note-se que o Código Tributário Nacional não faz qualquer distinção acerca do título de detentor da posse. Portanto, qualquer que seja o título, ou a forma legal que lhe permita usufruir da posse, torna o detentor, se a lei assim determinar, contribuinte do IPTU.

É evidente que aquele que detém a guarda e a gestão de um imóvel, é seu possuidor sendo, portanto, contribuinte do IPTU. Ademais, ser possuidor a qualquer título de um bem imóvel implica em ser, também, contribuinte do imposto predial e territorial relativo ao imóvel.

Note-se que a autoridade administrativa fiscal pode optar em cobrar do possuidor, pois sua escolha é livre. Assim, a administração tributária municipal escolhe entre o proprietário ou o possuidor no intuito de facilitar o procedimento de arrecadação.

Aliomar Baleeiro já se posicionava nesse sentido ao dizer que³⁶:

Nos vários casos de posse de terras públicas, ou mesmo de particulares, o possuidor efetivo poderá ser o alvo do imposto.
Posse “a qualquer título”, - diz o CTN, assegurando opções ao legislador competente para decretar o tributo. (*grifos nossos*).

Sendo assim, o contribuinte do imposto predial e territorial urbano é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, a critério da lei municipal, que poderá escolher qualquer um deles.

5.5.2.1. Sociedades de Economia Mista possuidoras de imóveis pertencentes a entes públicos imunes constitucionalmente

No que concerne à tributação da posse, Aliomar Baleeiro³⁷ ensina que:

³⁶ BALEERIO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.143.

³⁷ *Ibidem*, p. 141.

Se a posse está em mãos de terceiros, pouco importa que o titular do domínio goze de imunidade fiscal em relação a seus bens, como a União em relação às terras de fronteiras (CF de 1967, art. 4º, I; Lei n.º 2.597, de 12 de setembro de 1955 etc.) e aos terrenos de marinha (CF, art. 4º, V, dec.-lei n.º 9.760, de 1945 etc.), ou os Estados em relação às terras devolutas (CF, art. 5º). O ocupante e o foreiro desses bens públicos ficam sujeitos ao imposto (...), podendo o legislador, por mera conveniência administrativa, escolher o proprietário ou possuidor. (*grifos nossos*).

Com base nesse entendimento, embora a propriedade do imóvel seja do poder público, se este é cedido ou alugado a pessoa natural ou jurídica que não goza de imunidade ou isenção fiscal, por óbvio que tal pessoa será sujeito passivo do tributo, tendo o dever de pagar o IPTU, pelo fato de manter a posse de fato do imóvel em questão.

Desse modo, o entendimento que deve prevalecer é o de que a posse de bem imóvel a qualquer título constitui fato gerador do IPTU (de acordo com os artigos 32 e 34, do CTN), da mesma forma que a imunidade do proprietário não se transmite ao possuidor a qualquer título.

Além do mais, a posse é uma situação de fato, reconhecida pelo direito como um interesse juridicamente protegido, que não consta da relação dos direitos reais, com razão, pois, a posse é um estado de fato jurídico que a lei protege em atenção à propriedade, da qual é manifestação exterior. Ora, a posse é a exteriorização da propriedade.

A questão já foi apreciada por vários Tribunais de nosso País. Citamos a título de exemplo, o julgamento feito pelo Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada do Estado de São Paulo, por sua 5ª Câmara, ao decidir a Apelação Cível nº 323.836 da Comarca de Guarujá (Acórdão publicado na RT 588/117), tendo como Apelante a Associação dos Funcionários do Banco do Estado de São Paulo e apelada a

Prefeitura Municipal de Guarujá, do qual foi Relator o Eminente Ministro Marcondes Machado, que assim decidiu:

IMPOSTO PREDIAL - IMÓVEL DE PROPRIEDADE DO ESTADO CEDIDO EM COMODATO A ENTIDADE DE CLASSE - IMUNIDADE FISCAL INEXISTENTE - POSSE DIRETA TRIBUTADA - ADMISSIBILIDADE - RECURSO NÃO PROVIDO - INTELIGÊNCIA DO ART. 32 DO CTN.

É irrelevante que o titular goze de imunidade fiscal em relação ao imóvel cedido em comodato a entidade privada, pois o imposto predial pode ter a posse direta como fato gerador.

No voto, o Relator deixa claro que a posse direta do concessionário deve ser tributada, merecendo ser transcrito o seguinte trecho:

Por força da lei estadual 1988, de 18.5.79, a Fazenda do Estado foi autorizada a ceder, em comodato, à apelante o imóvel ali descrito, pelo prazo de 99 anos. Recebendo a coisa, por força de tal contrato real, adquiriu a apelante a posse direta, permanecendo a indireta com o Governo do Estado de São Paulo. **O proprietário é o Estado, mas a ocupação, que caracteriza fato gerador, é de entidade privada, motivo pelo qual segundo lição de Aliomar Baleeiro, se “a posse está em mãos de terceiro, pouco importa que o titular do domínio goze de imunidade fiscal em relação a seus bens, como a União em relação as terras de fronteiras”(CF de 1967, art. 4º, I, lei 2.597, de 12.9.55, etc.) e aos terrenos de marinha (CF, art. 4º, V; Dec.lei 9.760/45 etc.), ou os Estados em relação as terras devolutas (CF, art. 5º). O ocupante e o foreiro desses bens públicos ficam sujeitos ao imposto territorial rural, do mesmo modo que os chamados “posseiros” de terras de domínio particular, podendo o legislador, neste último caso, por mera conveniência administrativa, escolher o proprietário ou o possuidor. (grifos nossos).**

Trazemos à colação outro julgado do mesmo Egrégio Tribunal, desta feita, por sua 12ª Câmara em que foi Relator o Ministro Roberto Bedaque ao julgar a Apelação Cível nº 573.921-7, da Comarca de Santos-SP, em que foi Apelante a Companhia Docas do Estado de São Paulo - CODESP e Apelada a Prefeitura Municipal de Santos, cujo Acórdão foi publicado no RT 732/255, assim decidiu:

IPTU - IMÓVEL PERTENCENTE À UNIÃO - OCUPAÇÃO POR ENFITEUTA - IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA - INADMISSIBILIDADE - TAXAS - COBRANÇA LEGAL.

Ementa da Redação. Mesmo que o imóvel pertença à União, quem o utiliza, na condição de enfiteuta, não goza do benefício constitucional da imunidade tributária, pois é sujeito passivo do IPTU. Também não se pode falar em isenção, que, em se tratando de imposto municipal, não pode ser concedida por lei federal.

Também na cobrança de taxas, está o Poder Público autorizado a exigir a taxa de serviço fruível, ou seja, tributo relacionado a serviços existente e colocado a disposição do contribuinte. (*grifos nossos*).

Nas razões de voto, o Relator afirma ser legítima a cobrança do IPTU, na medida em que o imóvel esteja sendo utilizado por uma entidade privada. A imunidade, no caso, só atingiria o ente público, veja:

Constitui fato incontroverso que a apelante mantém o domínio útil do imóvel em questão. Sua situação jurídica é de verdadeiro enfiteuta, mais proprietário do que o senhorio direto e, portanto, sujeito passivo do imposto predial e territorial urbano (cfr. Sacha Calmon Navarro Coelho, do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, em co-autoria, Saraiva, 1982, p. 115, 119, 120, 123 e 132).

Ora, a imunidade tributária é da União. Na medida em que o imóvel está sendo utilizado por quem, encontrando-se na condição de sujeito passivo do imposto, não goza do benefício constitucional, legítima a exigência do respectivo pagamento. (*grifos nossos*).

Demonstra-se assim, que as sociedades de economia mista, enquanto detentoras da posse de imóveis pertencentes a entes políticos imunes constitucionalmente, não ostentam condições idênticas às do Estado ou da União. A estas sociedades não se aplica o benefício da imunidade tributária recíproca, como é o caso da Companhia Docas do Estado de São Paulo - CODESP.

Em relação ao IPTU, as sociedades de economia mista estão obrigadas ao pagamento do tributo pelo fato de possuírem o imóvel, figurando assim, como sujeitos passivos do tributo em comento.

Repita-se que a imunidade do ente estatal proprietário do bem imóvel não lhes atinge, pois o alcance da imunidade tributária recíproca restringe-se ao proprietário do bem quando este estiver utilizando o imóvel de forma direta.

5.5.3. Possuidor com “animus domini”

Em que pese não adotarmos esse entendimento, há juristas que afirmam ser inconstitucional o artigo 32, do Código Tributário Nacional ao estabelecer a posse como um dos elementos constituintes do fato gerador do IPTU, bem como a fixação do possuidor a qualquer título como contribuinte do imposto, haja vista que a Constituição Federal dispõe ser fato gerador do IPTU somente a propriedade.

Leandro Paulsen³⁸ anota que:

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

³⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 9ª. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, Op. Cit. p. 694.

Outros doutrinadores mitigam a inconstitucionalidade, alegando ser possível tributar a posse do imóvel quando na posse se encontrar presente o *animus domini*.

Animus domini é o ânimo subjetivo do possuidor de ter a coisa como se sua fosse, agindo como seu proprietário. Constitui a vontade de ter o bem como seu, procedendo como habitualmente age o proprietário.

5.5.4. Posse ad usucapionem

Outros doutrinadores mitigam a inconstitucionalidade da tributação da posse, afirmando ser possível tributá-la quando estiverem presentes os requisitos para a aquisição da propriedade por usucapião.

Entendem assim, que a posse passível de ser tributada é aquela em que o possuidor tem posse *ad usucapionem*.

Ricardo Gomes da Silva³⁹ ensina que:

Quanto à 'posse ad usucapionem', os juristas atuais a classificam como aquela capaz de deferir a seu titular a usucapião da coisa gerando o seu domínio. Para isto não de ser supridos requisitos legais tais como a aquisição pela posse mansa e pacífica, com justo título e boa fé, por um período de dez anos entre presentes ou de quinze entre ausentes (Código Civil, artigo 551).

³⁹ SILVA, Ricardo Gomes da. *Direito das Coisas: Posse*. Disponível em: <http://www.coladaweb.com/direito/direito-das-coisas-posse>. Acesso em 15.08.2010.

Pudemos notar que existe ainda muita divergência de posicionamentos acerca da tributação do possuidor a qualquer título. Para nós, o entendimento que prevalece é o de que é possível a tributação do IPTU ao possuidor a qualquer título, nos termos dos artigos 32 e 34, do Código Tributário Nacional.

Entendemos assim, que os artigos do Código Tributário Nacional que tratam da matéria continuam em plena vigência, tendo sido recepcionados pela Constituição Federal de 1988.

5.5.5. Titular do Domínio Útil

Cumpramos destacar que “Domínio útil” é o direito do enfiteuta em relação ao senhorio na enfiteuse.

Conforme conceitua Limongi França⁴⁰:

DOMÍNIO ÚTIL: v. Domínio direto.

É o mesmo que domínio foreiro (v.), i.e., a espécie de desmembramento da propriedade que pertence ao titular da enfiteuse, por oposição ao domínio direto (v. que concerne ao patrimônio do proprietário de origem).

O Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido de ser constitucional a tributação do enfiteuta pelo tributo objeto de estudo, bem como não se transmitir a este a imunidade tributária da União:

⁴⁰ Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 29, p. 348.

TRIBUTÁRIO - IPTU - CONTRIBUINTE: ART. 34 DO CTN - IMÓVEL ENFITÊUTICO.

A Turma conheceu do recurso e lhe deu provimento por entender que a hipótese trata de imóvel de domínio da recorrida, não importando, para o deslinde da questão, que seja ele regido pela enfiteuse, em que o domínio indireto é da União, porque é contribuinte do IPTU não só o *dominus*, mas também o titular do domínio útil, o que descarta a possibilidade de escapar à abordagem quanto ao sujeito passivo da relação tributária referente a esse imposto.

1. Por força do disposto no art. 34 do CTN, cabe ao detentor do domínio útil, o enfiteuta, o pagamento do IPTU. 2. A imunidade que possa ter o senhorio, detentor do domínio indireto, não se transmite ao enfiteuta. 3. Bem enfiteutico dado pela UNIÃO em aforamento. 4. Recurso especial conhecido e provido. REsp 267.099-BA, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 16.04.02 (STJ, 2ª T., Inf. do STJ n.º 130, abr/02).

Corroborando o entendimento, a Súmula n.º 399, do Superior Tribunal de Justiça define que cabe ao Município estabelecer o sujeito passivo do IPTU.

A súmula em comento tem como referência o artigo 34 do Código Tributário Nacional (CTN), o qual estabelece que o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Saliente-se que consolidação desse entendimento é consequência de vários julgamentos realizados no STJ. A título de exemplo, em 2004, a Primeira Turma definiu:

Ao legislador municipal cabe eleger o sujeito passivo do tributo, contemplando qualquer das situações previstas no CTN. Definindo a lei como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar por um ou outro visando facilitar o procedimento de arrecadação (REsp n.º 475.078).

No mesmo sentido, outros precedentes robusteceram a tese, entre eles um da Primeira Turma (REsp n.º 979.970), julgado em 2008. O Ministro Luiz Fux, relatando o recurso sobre a matéria, advertiu sobre a existência de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de permitir a concomitância do titular do domínio útil de imóvel e do seu possuidor a qualquer título, na sujeição passiva da relação jurídico-tributária relativa ao IPTU. Segue trecho da decisão:

EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. COBRANÇA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. LEGITIMIDADE PASSIVA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA-E-VENDA. PROPRIETÁRIO E POSSUIDOR. CONCOMITÂNCIA.

(...)

6. A existência de possuidor apto a ser considerado contribuinte do IPTU não implica a exclusão automática, do pólo passivo da obrigação tributária, do titular do domínio (assim entendido aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis). **RECURSO ESPECIAL Nº 979.970 - SP (2007/0197068-1)**

Coexistindo titular do domínio e possuidor, divide-se a doutrina quanto à existência ou não da ordem de prioridade para a responsabilização de um ou de outro pelo pagamento do IPTU. A questão já foi enfrentada pela esta Corte Superior, quando do julgamento do REsp n.º. 475.078 , de relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, cujo principal fundamento consiste em:

Definindo a lei por contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título, pode a autoridade administrativa optar pelo possuidor no caso em que há proprietário. Há quem defenda haja uma escala de preferência a ser observada. Em outras palavras, vedado seria a autoridade administrativa optar pelo possuidor, sempre que conhecido fosse o proprietário. Não nos parece que assim seja. A escolha é livre. Opta-se por um ou por outro visando a facilitar o procedimento de arrecadação. (ob.cit., Saraiva, 2001, p. 738.) (REsp 475078/SP Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI DJ 27.09.2004). (grifos nossos).

Ao que se observa, constitucional é a cobrança de IPTU do titular do domínio útil, de acordo com o entendimento do STJ.

Senão bastasse isso, o ilustre mestre Ives Gandra da Silva Martins, no claríssimo e mui bem elaborado parecer (documento n.º 04, já carreado), citando o Professor Diogenes Gasparini, nos ensina que:

Exemplo típico são os imóveis construídos nos terrenos de marinha (bens da União) que são incididos pelo IPTU em todos os Municípios litorâneos do Brasil. Escreve Diogenes Gasparini: “No que respeita a tributação sobre construções erguidas por foreiros ou ocupantes das marinhas, incide o imposto predial e territorial urbano. As construções sobre esses terrenos são dos respectivos foreiros, quase sempre particulares. Sendo assim, sobre elas caem as imposições fiscais, porque não se está tributando a União. **Também é devido pelo foreiro particular o imposto territorial urbano, pois, tendo a União transferido o domínio útil, não cabe falar em imunidade. Essa só alcança os bens da União enquanto não aforados.** É esse entendimento aceito pela doutrina (cf. Celso Antonio Bandeira de Mello, op. cit. p. 28) e pela jurisprudência (ef. RT, 136:601; e RDA, 60:74 e, (5:71), quando outro era o regime constitucional-tributário. Essas decisões, apesar disso, estão afinadas com o atual regimes fiscal. **Por fim, diga-se que, nos termos do art. 32 do CTN, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana tem entre outros, como fato gerador, o domínio útil (aforamento) ou a posse (ocupação) de bem imóvel. O art. 34 desse mesmo Código, por sua vez, elege como contribuinte desse imposto, entre outros, o detentor do domínio útil (foreiro).** Destarte, não há como retirar o foreiro da marinha da incidência desses tributos municipais. Além do mais, por força do art. 682 do CC, o foreiro é o responsável pelos impostos que gravam o imóvel” (Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 72, p. 424/425). (*grifos nossos*).

Corroborando o entendimento, citamos o precedente do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n.º 267.099-BA, de relatoria da Exma. Sra. Ministra Eliana Calmon, em que foram partes o Município de Salvador (recorrente) e a Companhia Docas do Estado da Bahia – CODEBA (recorrida):

RECURSO ESPECIAL N.º 267.099 – BA (2000/0070300-1) –
RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON – RECORRENTE:
MUNICÍPIO DE SALVADOR – PROCURADOS: GUSTAVO ADOLFO
HASSELMANN E OUTROS – RECORRIDO: COMPANHIA DOCAS
DO ESTADO DA BAHIA – CODEBA – ADVOGADO: AURÉLIO
PIRES E OUTROS.

Ementa: TRIBUTÁRIO – IPTU – CONTRIBUINTE: ART. 34 DO CTN – IMÓVEL ENFITÊUTICO.

1. Por força do disposto no art. 34 do CTN, cabe ao detentor do domínio útil, o enfiteuta, o pagamento do IPTU.

2. A imunidade que possa ter o senhorio, detentor do domínio indireto, não se transmite ao enfiteuta.

3. Bem enfiteutico dado pela União em aforamento.

4. Recurso especial conhecido e provido.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial. Votaram com a relatora os Srs. Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz, Paulo Medina e Francisco Peçanha Martins – Brasília-DF, 16 de abril de 2002 (data do julgamento) – Ministra Eliana Calmon – Presidente e Relatora (STJ d.j. 27 MAIO 2002). (grifos nossos).

No caso concreto, o julgado é de extrema relevância, pois, por unanimidade, decidiu a 2ª Turma do STJ que o IPTU incide sobre bens da União explorados pelas concessionárias de serviços.

Ademais, em comentários coordenados pelo citado mestre, Ives Gandra da Silva Martins, esclarece Aires Fernandino Barreto⁴¹:

O “imposto predial e territorial urbano” grava, pois, a propriedade, ou seja, recai sobre esse gozo jurídico de uso, fruição e disposição.

Também o “domínio útil” constitui fato imponible do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Surge o domínio útil quando o proprietário, despojando-se dos poderes de uso, gozo e disposição da coisa, outorga-os a outrem (denominado enfiteuta), reservando-se tão-só, o domínio direto e eminente, por força do que passa a denominar-se senhorio direto.

Mesmo sem ser proprietário, o titular do domínio útil exerce o mais complexo direito sobre o imóvel, qual seja, o decorrente da

⁴¹ Documento n.º 04 (Parecer elaborado por Ives Gandra da Silva Martins, p. 13).

utilização, fruição e disposição, ressalvadas as obrigações de pagamento da pensão anual e do laudêmio.

Recebendo, outrossim, a terra, sob a forma de arrendamento perpétuo, pode transferir a terceiro o domínio útil do imóvel, hipótese em que fica sujeito ao pagamento, devido ao senhorio direto, do “laudêmio”.

Não obstante os poderes que enfeixa, de uso, gozo e disposição, o enfiteuta, reafirme-se, não configura proprietário. No aprazamento ou aforamento não há plenitude de poderes ínsita à propriedade. Celebrado o contrato de enfiteuse, embora se trate, dentre os direitos reais, do mais amplo, o enfiteuta não chega a receber todos os poderes do proprietário. Falta-lhe o domínio eminente. **Como titular do domínio útil, retira, no entanto, todas as vantagens, bem assim as utilidades que lhe são próprias, tais como o uso, gozo e disposição. Por força desse proveito se o elege contribuinte do imposto.** (...) Comentários ao Código Tributário Nacional, ed. 2002, Ed. Saraiva, p. 227/228. (*grifos nossos*).

Inegável, pois, que o titular do domínio útil seja contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano.

CAPÍTULO 6 – POSIÇÃO DOS TRIBUNAIS

6.1. Nota

Impende notar que a recente decisão do STF, no julgamento do RE n.º 253.472/SP veio na contramão dos precedentes dos Tribunais pátrios e, até mesmo, em desconformidade com o voto do Exmo. Sr. Ministro Marco Aurélio, nos autos do mesmo processo.

6.2. Julgamento do RE n.º 253.472/SP

O RE n.º 253.472 foi protocolado no Supremo Tribunal Federal em setembro de 1993, possuindo, inicialmente, como relator o Ministro Maurício Correia, atualmente aposentado. Em outubro de 2005, já com a relatoria do Ministro Marco Aurélio, a Primeira Turma afetou o julgamento da causa ao Plenário.

O processo foi posto em pauta de julgamento do Pleno no dia 20 de setembro de 2006. Na época, após o voto do Ministro Marco Aurélio dando provimento parcial pela incidência do IPTU, o Ministro Joaquim Barbosa pediu vista.

No dia 25 de agosto de 2010, o Ministro Joaquim Barbosa colocou a matéria de volta na Pauta do Plenário, reabrindo a discussão da matéria, sobre a qual abriu divergência e desproveu o recurso. Acompanharam seu voto os Ministros José Antonio Dias Toffoli, Carmen Lúcia Antunes Rocha, Ayres Britto e Gilmar Mendes.

Segue ementa do julgamento do RE n.º 253.472/SP:

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. Segundo teste proposto pelo ministro relator, a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, a da Constituição) deve passar por três estágios, sem prejuízo do atendimento de outras normas constitucionais e legais:

1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto.

1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.

1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios

próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.

2. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. EXPLORAÇÃO DE SERVIÇOS DE ADMINISTRAÇÃO PORTUÁRIA. CONTROLE ACIONÁRIO MAJORITÁRIO DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE INTUITO LUCRATIVO. FALTA DE RISCO AO EQUILÍBRIO CONCORRENCIAL E À LIVRE-INICIATIVA. Segundo se depreende dos autos, a Codesp é instrumentalidade estatal, pois:

2.1. Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público.

2.2. O controle acionário da Codesp pertence em sua quase totalidade à União (99,97%). Falta da indicação de que a atividade da pessoa jurídica satisfaça primordialmente interesse de acúmulo patrimonial público ou privado.

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.

3. Ressalva do ministro-relator, no sentido de que “cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado”.

Recurso conhecido parcialmente e ao qual se dá parcial provimento.

No julgado acima exposto, por votação majoritária, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu o direito da Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP à imunidade quanto ao recolhimento do Imposto Predial e Territorial Urbano, que a Prefeitura de Santo queria cobrar da companhia.

A decisão foi tomada no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 253.472, interposto pela CODESP contra acórdão do extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, que entendeu serem devidos IPTU e taxa de conservação e limpeza de logradouro público, remoção de lixo e iluminação pública sobre os imóveis que compõem o acervo do Porto de Santos.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal só conheceu a parte do recurso referente ao IPTU, pois entendeu ter havido falta de prequestionamento em relação às demais matérias. No julgamento prevaleceu o entendimento de que as instalações portuárias são de propriedade da União, que controla 99,97% das ações da CODESP (dados referentes a 2006), cabendo à companhia apenas a gestão do patrimônio, sendo os imóveis imunes.

O Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto-vista alegou que:

VOTO-VISTA: Trata-se de recurso extraordinário interposto de acórdão do extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo que estabeleceu a validade da incidência do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana - IPTU sobre propriedade imóvel que compõe o acervo do Porto de Santos, bem como da cobrança de Taxas de Conservação, Limpeza e Iluminação de Logradouros Públicos.

Sustenta a recorrente que o acórdão viola os arts. 21, XII, f, 22, X, e 150, VI, a, da Constituição. Segundo entende, a propriedade imóvel dos bens destinados às atividades portuárias é imune à incidência do IPTU, pois tais serviços são inerentes à União (bens públicos de uso especial), e a Codesp somente tem a guarda, a responsabilidade e a gestão do acervo patrimonial.

Iniciado o julgamento, na sessão de 20.09.2006, o eminente relator, Ministro Marco Aurélio, após examinar os pressupostos gerais e específicos de admissibilidade do recurso extraordinário, concluindo pela ausência de prequestionamento da alegada violação dos arts. 21, XII, f, 22, X, da Constituição, bem como da questão atinente à validade da incidência das taxas, votou pelo desprovimento do recurso, na parte conhecida.

Ponderou Sua Excelência que a matriz constitucional do IPTU abrange como fatos geradores admissíveis, além da propriedade imóvel em si, o domínio útil e a posse. Tal circunstância caracterizaria a recorrente como sujeito passivo do tributo. Por outro lado, o uso dos bens imóveis em jogo na exploração econômica desenvolvida por empresa de economia mista descaracteriza a imunidade recíproca, nos termos do art. 150, § 3º da Constituição. Pedi vista dos autos para examinar com mais profundidade a questão, tendo em vista que sou relator de dois outros recursos extraordinários que versam sobre o alcance da imunidade, especificamente em relação aos templos de qualquer culto e à propriedade imóvel cedida a particular, para exploração de atividade econômica privada.

Passo ao voto.

De início, anoto que a Codesp é uma sociedade de economia mista, cujo objetivo é realizar a administração e a exploração comercial do Porto de Santos e dos demais portos ou instalações portuárias que já estejam ou vierem a lhe ser incorporados. Trata-se de atividade cuja exploração está a cargo da União, de forma direta ou mediante autorização, concessão ou permissão (art. 21, XII, f, da Constituição). Ademais, nos termos do Relatório de Administração para o exercício de 2006, a União é acionista majoritária da empresa, com 99,97% das ações.

Por outro lado, a propriedade imóvel que a recorrida pretende tributar integra o acervo das instalações portuárias e, segundo a recorrente, submete-se ao regime instituído pelo Decreto 85.309/1980. Para confirmar a sujeição passiva da recorrente ao IPTU, a decisão recorrida adotou dois fundamentos.

O primeiro diz respeito à extensão da imunidade recíproca. Entendeu o Tribunal de origem que a circunstância de a propriedade imóvel que se pretende tributar pertencer à União não firma por si mesma a imunidade, pois, como dispõe o art. 150, § 3º da Constituição, o patrimônio relacionado com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação pelo pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, não estão abrangidas pela exoneração.

O segundo argumento presente na decisão recorrida diz respeito à possibilidade de a Codesp ser tida como sujeito passivo do IPTU, na medida em que a caracterização da imunidade recíproca não transcende a personalidade jurídica da União, e o fato gerador do tributo também abrange a posse a qualquer título (arts. 32 e 34 do Código Tributário Nacional).

Portanto, a questão de fundo submetida ao crivo da Corte se resume ao exame do alcance dos requisitos para reconhecimento da imunidade recíproca, pois, como observou o ministro-relator, as questões relativas à violação dos arts. 21, XII, f, 22, X, e em relação à validade das taxas, não foram prequestionadas.

Passo ao exame das razões do recurso.

Parto de três constatações para compor o teste de adequação constitucional da salvaguarda tributária, assim enumerados:

- 1) A imunidade tem por objetivo impedir que os entes federados utilizem a tributação para retaliar uns aos outros, para induzir comportamento político desejado ou para obter vantagens capazes de pôr em risco o adequado desenvolvimento regional, previsto no art. 3º da Constituição.
- 2) A salvaguarda é oferecida em detrimento do direito de outros entes arrecadarem recursos úteis à obtenção de seus objetivos institucionais;

3) A proteção refere-se aos interesses públicos primários, distanciados da questão da capacidade contributiva e do intuito de aumento patrimonial individual.

Com base em tais constatações, concluo que a aplicabilidade da imunidade recíproca depende da superação ou aprovação em teste de três estágios, presente a Constituição como parâmetro de controle, quais sejam:

1) A imunidade é “subjativa”, isto é, ela se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em conseqüência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em condições mais vantajosas, independentemente do contexto;

2) Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. Em decorrência, a circunstância de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio, por concessão ou por delegação, é de todo irrelevante;

3) A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.

No caso em exame a parte-recorrente passa nos três estágios do teste.

Concordo com a premissa adotada pelo Tribunal de origem que entende que a circunstância objetiva de o imóvel tributado pertencer à União não justifica, de per se, a aplicação da imunidade tributária. Coerente, ademais, a constatação de que o exercício de atividades puramente econômicas não atrai a proteção conferida pela imunidade.

O equívoco, a meu sentir, está na caracterização da atividade desempenhada pela empresa-recorrente.

Em uma série de precedentes, esta Corte reconheceu que a exploração dos portos marítimos, fluviais e lacustres caracteriza-se como serviço público (cf. o RE 172.816; rel. min. Paulo Brossard, DJ de 13.05.1994; o RE 356.711, rel. min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ de 07.04.2006; o RE 253.394, rel. min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 11.04.2003 e o RE 265.749 rel. min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ de 12.09.2003). A matéria, contudo, tem raízes bem mais antigas, que datam da Constituição de 1891, como registrou FRANCISCO CAMPOS (Direito Constitucional, v. I. São Paulo: Freitas Bastos, 1956, págs. 8-134) ao examinar a aplicação da imunidade à “Companhia Docas de Santos”, antecessora da Codesp.

Confirmariam a lesão à livre-iniciativa, à livre-concorrência e ao dever fundamental de pagar tributos três quadros hipotéticos.

Em primeiro lugar, se a participação privada no quadro societário da Codesp fosse relevante, o intuito lucrativo sobrepor-se-ia à exploração portuária como instrumentalidade do Estado. Não é o caso dos autos, dado que a União detém 99,97% das ações da empresa, segundo relatório de 2007. Mantida a relevância da instrumentalidade estatal, não se vislumbra violação do dever fundamental de pagar tributos e de custeio dos demais entes federados.

Por outro lado, 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 atividades sujeitas a monopólio, concessão ou delegação (e.g., a Petrobrás, RE 285.716-AgR, de minha relatoria, Segunda Turma, DJe de 26.03.2010).

Em segundo lugar, se a Codesp operasse em mercado de livre-acesso, o reconhecimento da imunidade violaria os postulados da livre-concorrência e da livre-iniciativa. Também não é o caso dos autos, já que não há indicação de que a Codesp tenha concorrentes em sua área de atuação específica (Porto de Santos).

Por fim, em terceiro lugar, considero importante examinar se a propriedade imóvel em questão é utilizada diretamente pela entidade imune em sua atividade-fim, ou se ao contrário, é cedida a terceiro, entidade privada que se dedica a explorá-la com intuito lucrativo.

Eu não teria dúvida em confirmar o acórdão recorrido se a propriedade da União fosse explorada economicamente por particular, com intuito lucrativo. Cheguei a esta conclusão durante o julgamento do RE 451.152, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, na sessão de 22.08.2006 na Segunda Turma. Naquela assentada, ponderei que a tributação do imóvel pertencente à União, mas explorado economicamente por particular, não traria risco algum ao equilíbrio entre os entes federados. Ademais, não se pode negar que a dedicação de particular à exploração de atividade econômica em caráter privado constitui signo demonstrativo de capacidade contributiva objetiva.

Naquele caso, o que se tinha era o particular deixando de concorrer com outros empreendedores em igualdade de condições por força de disposição constitucional impertinente ao exercício privado de atividades econômicas (imunidade recíproca), pondo de lado, assim, as questões econômicas ou de gerenciamento próprias do mercado. O valor do IPTU, naquela situação, deixa de ser um custo e, portanto, ou aumenta o lucro do negócio, ou diminui o preço do serviço.

No caso em exame não há tal risco, pois a recorrente é uma instrumentalidade da União. Ou seja: cuida-se de uma entidade derivada, criada com a finalidade de executar um mister que a Constituição atribuiu à própria União.

Em síntese, cabe à autoridade fiscal indicar com precisão se a destinação concreta dada ao imóvel atende ao interesse público primário ou à geração de receita de interesse particular ou privado. Não bastasse a grande quantidade de obrigações acessórias capazes de auxiliar a Administração em tal objetivo, o lançamento por ofício traz instrumentos eficientes para indicar se o imóvel é utilizado por particular em seu próprio interesse, de modo integral ou em fração ideal.

Do exposto, pedindo vênia ao eminente ministro-relator, conheço parcialmente do recurso extraordinário, tão-somente no que se refere à incidência do IPTU, e, na parte conhecida, dou-lhe parcial provimento, para reconhecer a imunidade do imóvel pertencente à União, mas afetado à Codesp, utilizado em suas atividades-fim.

Os votos vencidos foram dos Ministros Marco Aurélio (relator do processo), Ricardo Lewandowski e do presidente do STF, Ministro Cezar Peluzo, que a nosso ver, tinham toda razão. No caso, entenderam que a imunidade não se estenderia ao detentor do domínio público ou da posse da área, mesmo que ela seja de propriedade da União (tese que foi amplamente defendida neste trabalho).

O Ministro Marco Aurélio entendeu que a imunidade prevista na alínea “a”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal está restrita à instituição de imposto sobre patrimônio ou renda ou serviços das pessoas jurídicas de direito público, e que no caso, trata-se de sociedade de economia mista que explora atividade econômica. Diante disso, não se poderia cogitar da imunidade.

Já o Ministro Cezar Peluzo, presidente do Supremo Tribunal Federal, lembrou que o IPTU não recai somente sobre a propriedade, mas também sobre o domínio útil e a posse. De outro lado, asseverou que o porto ocupa uma extensa área da cidade de Santo, o que traz muitos ônus para o município, motivo pelo qual a CODESP deveria recolher o tributo. Entretanto, a corrente divergente entendeu de forma contrária, ao alegar que a existência do porto traz uma grande contribuição econômica para a cidade.

Em que pese o brilhantismo e a inteligência dos argumentos trazidos pelos ministros acima citados, o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa foi o que prevaleceu no julgamento do RE, no qual afirmou que a CODESP não opera com intuito preponderantemente da obtenção de lucro. Desta forma, a destinação do imóvel em que a companhia se localiza atende ao interesse primário e, em razão disso, encontra-se imune à incidência do tributo.

Alegou ainda, que se a participação privada fosse relevante e se sobrepusesse à instrumentalidade do Estado, visando prioritariamente ao lucro, aí, sim, seria cabível a incidência do tributo.

Por sua vez, o Ministro Gilmar Mendes observou que o porto, explorado pela CODESP por delegação da União, é usado para atender as finalidades desta. Sendo assim, retirar-lhe a imunidade seria tributar um serviço público que é prestado pela União.

6.3. Decisões dos diversos Tribunais pátrios

A despeito da brilhante fundamentação trazida pelo Exmo. Sr. Ministro Joaquim Barbosa e dos demais ministros que votaram favoravelmente à incidência da imunidade recíproca para a CODESP, entendemos que tal posição não é a mais adequada para o caso em comento.

Impende notar que as decisões dos Tribunais pátrios caminhavam no sentido de excluir a Companhia Docas do Estado de São Paulo da imunidade recíproca. Senão vejamos:

Nada obstante se trate de decisão monocrática, vale trazer à colação a excelente lição que se extrai do despacho proferido pelo Exmo. Sr. Ministro Nelson Jobim, ao apreciar o Agravo de Instrumento n.º 264.912/SP, manejado perante a Corte Suprema pela Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP, em trecho que se transcreve:

TRIBUTÁRIO. IPTU. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA.

IMUNIDADE. AGRAVO NÃO ADMITIDO.

D E S P A C H O

1. A decisão agravada: "O recurso não merece prosperar. Com efeito, no que se refere aos arts. 21, inc. XII, letra 'f' e 22, inc. X, da Lei Maior, consigne-se que os mesmos não foram objeto de debate no v. acórdão hostilizado, estando ausente da conclusão adotada. Não tendo sido opostos embargos declaratórios para suprir eventual omissão, incidentes as Súmulas 282 e 356 do Colendo Supremo Tribunal Federal, acolhidos pela Corte Superior no julgamento do Agravo de Instrumento 14.417, Relator Ministro NILSON NAVES, 'in' DJU de 25.9.91, pág. 13209. No mais, não há como se concluir pela vulneração aos arts. 145, inc. II e 150, inc. VI, 'a', da Carta Magna, na exegese alcançada pela douta Câmara, na medida em que entenderam por não fazer jus a ora recorrente, à imunidade ou isenção tributária, que ora se pleiteia. É que se depreende da seguinte transcrição: **'A embargante é sociedade de economia mista, vinculada ao Ministério dos Transportes, concessionária de serviço, com responsabilidade de gestão do complexo portuário (Decreto 85.309 de 30/10/90). A imunidade recíproca a que se refere o art. 150, VI, a, da Constituição Federal, circunscreve-se somente à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Não abrange, como pretende a apelante, sociedade de economia mista (a postulante), qual se sujeita ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias' (art. 173, parágrafo 1º da Constituição Federal)**. Acrescente-se que a referida imunidade aqui invocada é repelida pelo parágrafo 3º do próprio artigo 150 da Constituição Federal, a que se agarra a postulante. **É a embargante empresa de direito privado, possuidora de imóveis, a que se refere o lançamento. O fato gerador do IPTU não é só a propriedade imobiliária, mas é também 'a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física'** (art. 32 do CTN). Bem por isso o artigo 121 do CTN considera sujeito passivo da obrigação tributária o contribuinte que 'tenha relação pessoal e direta com a situação, que constitua o respectivo fato gerador'. **E se o proprietário tem imunidade tributária, o contribuinte será o eventual titular do domínio útil, ou o possuidor do imóvel, pois a imunidade constitucional, sendo de natureza pessoal, não se estende a terceiros, como ensina HELLY LOPES MEIRELLES** ('Finanças Municipais', RT, 1979, p. 85), e a que se refere a impugnação dos

embargos (fl.53). E se a recorrente se refere à isenção tributária (artigo 176 do CTN) que teria sido concedida à Companhia Docas pelo artigo 19 da Lei 1.145 de 31/12/1903 (fls.21), também não tem razão. Como sucessora da empresa anterior, não pode invocar o privilégio da isenção, que é pessoal e não se transfere a terceiro. É oportuno ponderar que a Comissão Federal, em seu artigo 151, III, proíbe à União Federal instituir isenção de tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Se havia disposição normativa, anterior, privilegiado a embargante, tais favores não se encontram recepcionados pela Carta Magna atual. Quanto às taxas especificamente nenhuma arguição de inconstitucionalidade ou contrariedade ao CTN (art.77 a 80) foi levantada, tendo até a embargante proposto o respectivo depósito (fls. 24)' (fls. 225-6). Destarte, verifica-se serem os fundamentos transcritos, suficientes por si só, para afastar a alegação de ofensa aos preceitos constitucionais indicados, pelo que ora são adotados." (fls. 316/318) 2. Decisão. A ofensa à CF não se caracterizou. Mantenho o despacho agravado por seus fundamentos. Nego seguimento ao recurso (RISTF, art. 21, § 1º, CPC, art. 557). Publique-se. Brasília, 10 de abril de 2000. Ministro NELSON JOBIM Relator. Partes: Agvte: Companhia Docas do Estado de São Paulo. Agvdo: Município de Santos. (*grifos nossos*).

Podemos também citar como precedente o v. acórdão proferido pela unanimidade dos Ministros integrantes da Colenda 2ª Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, cujo acórdão foi relatado pela Exma. Sra. Ministra Eliana Calmon, consoante se colhe do Recurso Especial n.º 267.099-BA que à semelhança da matéria examinada e a relevância e acerto do desfecho conferido ao feito, destacamos trecho do excelente voto proferido pela Ministra:

TRIBUTÁRIO – IPTU – CONTRIBUINTE – ART.34 DO CTN – IMÓVEL ENFITÊUTICO.

1. Por força do disposto no art. 34 do CTN, cabe ao detentor do domínio útil, o enfiteuta, o pagamento do IPTU.
2. A imunidade que possa ter o senhorio, detentor do domínio direto, não se transmite ao enfiteuta.
3. Bem enfiteutico dado pela União em aforamento.
4. Recurso Especial conhecido e provido.

Notamos que a matéria versada naqueles autos é idêntica à matéria por nós debatida, conquanto a CODEBA – Companhia Docas do Estado da Bahia, ali recorrida, apresenta-se com as mesmas características da CODESP – Companhia Docas do Estado de São Paulo, pois ambas são detentoras do domínio útil do acervo patrimonial integrante dos portos nas respectivas localidades, ambas exploradoras de atividade econômica, remunerada por meio de tarifas cobradas aos seus usuários, mediante o uso de bens da União.

Destacamos o pronunciamento colhido do voto da Exma. Sra. Ministra:

Na hipótese dos autos, temos imóvel do domínio da CODEBA, não importando para o deslinde da querela seja ele regido pela enfiteuse, em que o domínio direto seja da União, porque é contribuinte do IPTU não só o *dominus*, mas também o titular do domínio útil, o que descarta a possibilidade de escapar a abordagem quanto ao sujeito passivo da relação tributária referente ao IPTU.

Assim, sendo, a CODEBA empresa pública detentora do domínio útil é contribuinte do IPTU, não sendo alcançada pela imunidade do senhorio, a União, detentora do domínio indireto.

Este foi o encaminhamento do acórdão aqui impugnado, em nível infraconstitucional, o que leva ao conhecimento e provimento do recurso especial, para reformando o acórdão, atribuir à CODEBA, responsabilidade pelo pagamento do IPTU. (*grifos nossos*).

Notamos que, como destacado no notável parecer elaborado pelo tributarista Ives Gandra da Silva Martins, a matéria relativa à imunidade das sociedades de economia mista ainda é foco de relevantes debates, até perante o Supremo Tribunal Federal.

De fato, não entendemos que a matéria se encontre pacificada, inclusive junto aos notáveis Ministros do Supremo Tribunal Federal, perante o qual não houve consenso em relação ao tema específico da tributação, por meio do IPTU cobrado

pela Municipalidade de Santos à CODESP, como visto no julgamento do RE n.º 253.472/SP.

Por derradeiro, não entendemos como pode ter sido desconsiderada a mansa e pacífica jurisprudência, de longa data sedimentada junto ao Tribunal Estadual, consoante elucidam as ementas e os julgados que seguem carreados:

TRIBUTÁRIO – IPTU – IMÓVEL PERTENCENTE À UNIÃO – IRRELEVÂNCIA – OCUPAÇÃO POR TERCEIRO – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA INAPLICÁVEL – ISENÇÃO CONCEDIDA POR LEI FEDERAL – IMPOSSIBILIDADE – IMPOSTO DEVIDO.(...) (Apelação n.º 579.738-6, Relator Roberto Bedaque, Décima Segunda Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 25/05/1995). *(grifos nossos)*.

IMPOSTO – Predial e territorial urbano – Taxas de remoção, conservação e limpeza de logradouros, de remoção de lixo domiciliar e de iluminação pública – Município de Santos, SP – CIA DOCAS do Estado de São Paulo (CODESP) – Imunidade e isenção tributária – Hipótese em que se trata de empresa concessionária da União – **Imunidade que não pode ser transferida para terceiros, somente as pessoas políticas a possuem** (União, Estado, Município de Distrito Federal). Isenção que já que se de tributo da competência do Município – Taxas, ademais, que são devidas pelo simples fato de estarem a disposição do contribuinte – Débito fiscal devido – Recurso improvido. Apelação n.º 558.253-8, Relator Beretta da Silveira, Oitava Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 12/06/1995. *(grifos nossos)*.

TRIBUTO – IPTU – Pretendida imunidade e isenção pela CODESP, em relação aos imóveis que compõem o acervo do Porto de Santos – Aplicação dos artigos 150, parágrafo 3º e 151, inciso III da Constituição Federal – Imposto Devido – Recurso provido.

TRIBUTO – Taxas de conservação e limpeza de logradouros públicos, remoção de lixo e iluminação pública – Alegação da CODESP de que não utiliza tais serviços – Serviços, no entanto, postos à disposição pela municipalidade nos logradouros públicos limítrofes e área portuária – Artigo 151, III da Constituição Federal – Legalidade da exigência – Recurso provido. (Apelação n.º 558.096-3, Relator Sá Duarte, Sexta Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 15/08/1995). *(grifos nossos)*.

IPTU e taxas de conservação e limpeza de Logradouros Públicos, Remoção de Lixo e Iluminação Pública. **Contribuinte, pessoa jurídica de direito privado que, explorando serviço público, mediante concessão, exerce a posse sobre imóvel do domínio da União. Tributos devidos. Imunidade inexistente ante o §3º, do artigo 150, da Constituição da República. Isenção concedida por Decreto Federal a antecessora do contribuinte que não lhe alcança, até porque, dada a natureza desse Decreto, não pode ter sido recepcionado pela Constituição vigente.** Taxas que são devidas, independentemente da utilização, efetiva dos serviços a que se referem. Sentença negando provimento a embargos a execução fiscal confirmada. (Apelação n.º 574.026-1, Relator Edson Jorge, Décima Primeira Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 12/04/1995). (*grifos nossos*).

TRIBUTO – IPTU – IMÓVEL PERTENCENTE À UNIÃO – IRRELEVÂNCIA – OCUPAÇÃO POR TERCEIRO – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA INAPLICÁVEL – ISENÇÃO CONCEDIDA POR LEI FEDERAL – IMPOSSIBILIDADE – IMPOSTO DEVIDO.

TAXA – CONSERVAÇÃO E LIMPEZA DE LOGRADOUROS PÚBLICOS – REMOÇÃO DE LIXO DOMICILIAR – ILUMINAÇÃO PÚBLICA – SERVIÇOS EXISTENTES E COLOCADOS À DISPOSIÇÃO DO CONTRIBUINTE – LEGALIDADE DA COBRANÇA – SENTENÇA MANTIDA. (Apelação n.º 573.921-7, Relator Roberto Bedaque, Décima Segunda Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 21/03/1996). (*grifos nossos*).

IPTU – Sociedade de economia mista federal – Domínio útil – Imunidade constitucional recíproca e isenção de impostos inexistentes - Tributo devido.

TAXAS – Conservação e limpeza de logradouros públicos e iluminação pública – Serviços genéricos prestados uti universi e não uti singuli – Remoção de lixo domiciliar – serviços específico e divisível à disposição do contribuinte – ilegalidade e cobrança indevida, exceto quanto à taxa de lixo. (Apelação n.º 601.848-6, Relator Correia Lima, Primeira Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 26/08/1996). (*grifos nossos*).

Imposto – Predial e Territorial Urbano – Taxas – Inocorrência da isenção pretendida – **Extinção da concessão da imunidade à antiga Companhia Docas de Santos** – Cabimento da cobrança de taxas – Análise jurisprudencial – Improcedência mantida – Recurso improvido. (Apelação n.º 596.143-1, Relator Carlos Renato de Azevedo Ferreira, Sétima Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 11/06/1996 – já citado) (*grifos nossos*).

Imposto Predial e Territorial Urbano e taxas incidentes sobre imóveis da União Federal, exploradas por empresa de economia mista. Imunidade inexistente. Isenção que apenas pode ser outorgada pelo Município. Serviços que estão à disposição do contribuinte. **Tributos devidos.** Recurso improvido. (Apelação n.º 652.426-9, Relator Urbano Ruiz, Décima Primeira Câmara de Férias de Janeiro/97 do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 20/02/1997). *(grifos nossos)*.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL (IPTU E TAXAS) – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA POSSUIDORA DE IMÓVEL TRIBUTADO – INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO FISCAL (ARTIGO 173, §1º, 150, §3º E 151, III DA CF; ARTIGO 32 E 121 DO CTN) – Improcedência dos embargos mantida – negado provimento ao recurso. (Apelação n.º 642.392-5, Relator Octaviano Santos Lobo, Quarta Câmara Especial de Janeiro de 1997 do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 19/02/1997). *(grifos nossos)*.

IPTU – IMPOSTO – IMUNIDADE – ISENÇÃO – Embargos improcedentes – Inaplicabilidade do artigo 66, II do CC – **Concessionária da União que se dedica à exploração dos serviços portuários – Sociedade de Economia Mista – Aplicação do §3º, do inciso VI, do artigo 150 da CF – Isenção concedida à antecessora cancelada – Impossibilidade de sub-rogação de isenção – Proibição decorrente do artigo 151, II da CF** – Recurso não provido. (Apelação n.º 780.110-9, Relator Constança Gonzaga, Décima Primeira Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 27/09/1999). *(grifos nossos)*.

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – MUNICÍPIO DE SANTOS – EXERCÍCIO DE 1994 – IMÓVEIS DO PORTO ADMINISTRADOS PELA CODESP – PRETENSÃO AO RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE POR SE ENTENDER SEREM BENS PÚBLICOS DE USO ESPECIAL. PERTENCENTES À UNIÃO – ARTIGOS 160, §3º E 161, INCISO III DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – DESCABIMENTO, POIS NÃO SE APLICA AO PATRIMÔNIO, A 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 – IMUNIDADE NÃO RECONHECIDA – EMBARGOS DO DEVEDOR IMPROCEDENTES – RECURSO IMPROVIDO.

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – MUNICÍPIO DE SANTOS – EXERCÍCIO DE 1994 – IMÓVEIS DO PORTO ADMINISTRADOS PELA CODESP – PRETENSÃO À ISENÇÃO TRIBUTÁRIA SOB O FUNDAMENTO DE SER SUCESSORA DA CIA. DOCAS DE SANTOS ATINGIDA POR ESTE INSTITUTO

DESDE 1980 – IMPOSSIBILIDADE – BENEFÍCIO NÃO MAIS EXISTENTE NA ATUAL CONSTITUIÇÃO FEDERAL, SENDO INVIÁVEL A SUA PRORROGAÇÃO OU TRANSFERÊNCIA PARA TERCEIROS – ARTS. 161, III E 173, §2º DA CF – ISENÇÃO NÃO DEFERIDA – EMBARGOS DO DEVEDOR IMPROCEDENTES – RECURSO IMPROVIDO. (Apelação n.º 691.328-6, Relator Elliot Akel, Primeira Câmara Extraordinária “A” do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 1/10/1997 – já citado) (*grifos nossos*).

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – IPTU – Município de Santos – Companhia Docas do Estado de São Paulo CODESP – Sociedade de Economia Mista – Pessoa jurídica de direito privado, titular do domínio útil do imóvel tributado – inaplicabilidade da imunidade tributária prevista pelo artigo 150, inciso VI, “a” da CF/88 – Embargos improcedentes – Recurso Improvido. (Apelação n.º 817.843-2, Relator Windor Santos, Sexta Câmara Especial de Férias de Julho/99 do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 24/08/1999). (*grifos nossos*).

EXECUÇÃO FISCAL – certidão da dívida ativa – Inocorrência de cerceamento de defesa – Existência de vedação expressa na instituição de isenções pela União, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios – **Aplicação do artigo 173, §2º, da Constituição Federal, que veda qualquer favor fiscal às empresas públicas e sociedades de economia mista – Descabimento da imunidade** – Ocorrência de transferência dos bens de propriedade da União à concessionária por força do contrato celebrado. **Não extensão da imunidade a terceiros, sendo, pois, de natureza pessoal.** Recurso improvido.

TAXA – Remoção de lixo – Incidência decorrente de serviços postos à disposição do contribuinte – Irrelevância de efetiva utilização – Legalidade da cobrança do tributo – Decisão mantida. Recurso improvido. (Apelação n.º 815.079-4, Relator Manoel Mattos, Oitava Câmara de Férias de Julho/99 do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 04/08/1999). (*grifos nossos*).

TRIBUTO – TAXA DE REMOÇÃO DE LIXO – **CODESP – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA QUE, POR CONCESSÃO, EXPLORA OS SERVIÇOS PORTUÁRIOS DE SANTOS, DETENDO, POR CONSEQUÊNCIA, A GUARDA, A RESPONSABILIDADE E A GESTÃO DOS BENS QUE O INTEGRAM E CUJA PROPRIEDADE É DA UNIÃO – INEXISTÊNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA DE QUE CUIDA O ART. 150, VI, “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ESPECIFICAMENTE DESTINADA AOS BENS DA UNIÃO QUE NÃO SÃO USADOS POR CONCESSIONÁRIAS**

DE SERVIÇO PÚBLICO COM REGIME PRIVADO – ART. 173, §2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL- ISENÇÃO CONCEDIDA ANTERIORMENTE NÃO SE TRANSFERE PELO NOVO CONTRATO DE CONCESSÃO E SÓ PODE SER CONCEDIDA POR INICIATIVA DA MUNICIPALIDADE, NO TOCANTE AOS IMPOSTOS MUNCIPAIS, NOS TERMOS DO ART. 151, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – EMBARGOS IMPROCEDENTES – RECURSO IMPROVIDO. (Apelação n.º 801.165-6, Relator Maia da Cunha, Décima Primeira Câmara de Férias Julho/99 do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 09/08/1999). (*grifos nossos*).

Cerceamento de defesa – inexistência – Dilação probatória operada – Manifestação da parte pela não produção de defesa – Recurso improvido.

Competência – Justiça Estadual – Pretensão à intervenção da União – **Sociedade de economia mista que despe-se de privilégios quaisquer de ordem processual, procedimental ou de foro – Infrutífera a pretensão** – Recurso improvido.

Tributo – IPTU – Imunidade – Imóveis cedidos em concessão pela União – Transferência da responsabilidade tributária ao titular da domínio útil caracterizada – Recurso improvido.

Taxa – Remoção de lixo – Indivisibilidade e inespecificidade – Pagamento devido – Recurso improvido.

Honorários advocatícios – Fixação – Estimativa dentro do parâmetros porcentuais consagrados – Fixação mantida – Recurso improvido. (Apelação n.º 861.492-6, Relator Carlos Luiz Bianco, Quinta Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil, em 15/09/2004). (*grifos nossos*).

IPTU – Execução Fiscal – Embargos Insurgência do contribuinte, sociedade de economia mista – Alegações de impossibilidade jurídica da execução fiscal em questão, dada a natureza jurídica da embargante, bem como de ocorrência de imunidade quanto ao tributo em questão – Descabimento – **Possibilidade de cobrança do tributo em questão por meio de ação de execução fiscal, observadas as particularidades do caso concreto – Bens de sociedade de economia mista que não são impenhoráveis, cuidando-se de pessoa jurídica de direito privado, que não pode ser equiparada à Fazenda Pública – Imunidade, outrossim, inexistente, conforme inúmeros precedentes jurisprudenciais** (...). (Apelação n.º 967.386-9, Relator Wanderley José

Federighi, Décima Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça, em 14/12/2005 – n.º 471.150.5/00 – TJSP).
(*grifos nossos*).

Como se vê, a tese por nós abraçada neste trabalho vem escudada em amplo e respeitável acervo jurisprudencial, de modo que a decisão do Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE n.º 253.472/SP, a nosso, ver encontra-se totalmente equivocada, indo de encontro aos precedentes aqui mencionados.

Conclusões:

1. O fato gerador do IPTU abrange 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. Dessa forma, o possuidor e o detentor de imóveis, ainda que pertencentes a entes políticos imunes constitucionalmente, podem ser sujeitos passivos do tributo.

2. O uso dos bens imóveis cedidos a particular, como é o caso da CODESP, descaracteriza a imunidade recíproca instituída no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal.

3. A imunidade recíproca não se estende às empresas públicas, nem às sociedades de economia mista que explorem atividades econômicas, mesmo que prestem serviços públicos concedidos pelo Estado. Com efeito, a imunidade é subjetiva, isto é, estabelecida em favor das pessoas políticas e não em favor do objeto tributado.

4. A Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP é uma Sociedade de Economia mista exploradora de atividades econômicas, que presta serviço público e cobra de seus usuários uma contraprestação por seus serviços, mediante a cobrança de tarifas, o que assegura seu intuito lucrativo. Note-se que a CODESP é uma concessionária que tira lucros e proveitos da exploração portuária. Sujeita-se assim, ao regime jurídico de direito privado, inclusive quanto às obrigações tributárias e, por isso, não deve ser protegida pela imunidade recíproca.

5. É preciso lembrar que a CODESP detém o domínio útil dos imóveis do acervo portuário de Santos e, portanto, sujeito passivo do IPTU. A concessionária presta uma série de serviços, além dos portuários, em caráter privado, embora subsidiários.

6. Em momento nenhum a CODESP invoca a sua condição pública, sendo evidente que ela se aproveita da imunidade da União.

7. Entender de forma diversa, como foi o caso da decisão prolatada no RE n.º 253.472/SP, pelo Supremo Tribunal Federal, a nosso ver constitui ofensa à livre iniciativa, à livre concorrência e ao dever de pagar tributos.

8. Desde 1980 a CODESP é possuidora do domínio útil, sendo possuidora do imóvel e tira lucro dessa exploração. A nosso ver, não há problema nenhum em a União não pagar o imposto, visto que é ente político imune constitucionalmente. No entanto, a concessionária extrai lucro dessa atividade, motivo suficiente para fazer incidir a tributação sobre ela.

9. Precisamos deixar claro que o Município de Santos é extremamente onerado com a atividade desenvolvida pela concessionária. A Municipalidade recebe

diariamente enormes quantidades de trens e pesadíssimos caminhões que transportam toneladas de contêineres com as mais diversas mercadorias. Esses veículos, quer com destino ao porto ou dele saindo, transitam por linhas férreas e ruas que cruzam a cidade prejudicando o trânsito e, principalmente, danificando ruas públicas, o que exige constante e dispendiosa manutenção por parte do Município.

10. Não bastasse isso, a parte ocupada pela antiga DOCAS, atual CODESP, ocupa uma extensa área da cidade de Santos. A subtração de receita tributária que será devida pela concessionária é representativa do orçamento da Prefeitura.

11. Por derradeiro, não sendo possível tributar a sociedade de economia mista exploradora de atividade econômica, prestadora de serviço público, detentora de imóvel pertencente à União será possível discutir a possibilidade de tributação de terceiros arrendatários dos imóveis geridos pela concessionária, vistos serem particulares que exploram atividade econômica em condições de igualdade e livre concorrência. Como ponderou o Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do RE n.º 253.472/SP, “... importante examinar se a propriedade imóvel em questão é utilizada diretamente pela entidade imune em sua atividade-fim, ou se ao contrário, é cedida a terceiro, entidade privada que se dedica a explorá-la com intuito lucrativo. Eu não teria dúvida em confirmar o acórdão recorrido se a propriedade da União fosse explorada economicamente por particular, com intuito lucrativo. Cheguei a esta conclusão durante o julgamento do RE 451.152, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, na sessão de 22.08.2006 na Segunda Turma. Naquela assentada, ponderei que a tributação do imóvel pertencente à União, mas explorado economicamente por particular, não traria risco algum ao equilíbrio entre os entes federados. Ademais, não se pode negar que a dedicação de particular à exploração de atividade econômica em caráter privado constitui signo demonstrativo de capacidade contributiva objetiva.”

12. Com efeito, a CODESP arrenda seus imóveis a terceiros, chamados de arrendatários, que são particulares que exploram atividade econômica, com intuito puramente lucrativo. Nesses casos, nítida e cristalina se encontra a capacidade contributiva desses particulares.

Referências Bibliográficas:

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. *In: Teoria geral da obrigação tributária*. Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. Coord. Heleno Torres. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 11^a. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Nacional, 2006.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DINIZ, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 19ª.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 9ª.ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

SPITZCOVSKY, Celso. *Direito Administrativo*. 7ª ed. São Paulo: Damasio de Jesus, 2005. p.170

Revista da Procuradoria Geral do Município de Santos. nº 2. Santos, 2005.

Processo n.º 562.01.2010.009110-9/000000-000, n.º de ordem: 06.01.2010/000376; Reclamante: CODESP; Reclamado: Prefeitura Municipal de Santos – 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Santos/SP.

Artigos de Internet:

HARADA, Kiyoshi. *Controvérsia acerca da imunidade tributária das entidades filantrópicas*. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2072, 4 mar. 2009. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/12405>>. Acesso em: 15.08.2010.

REIS JR., Ari Timóteo dos. *Imunidade Tributária*. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/17284>>. Acesso em 15.08.2010.

RODRIGUES, Ricardo Schneider. *Do alcance da imunidade tributária recíproca*. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14378/do-alcance-da-imunidade-tributaria-reciproca>>. Acesso em 20.08.2010.

SILVA, Ricardo Gomes da. *Direito das Coisas: Posse*. Disponível em: <<http://www.coladaweb.com/direito/direito-das-coisas-posse>>. Acesso em 15.08.2010.

Anexos:

Documento n.º 01:

Código Tributário do Município de Santos;

Documento n.º 02:

Acórdão proferido pelo extinto Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, nos autos da Apelação n.º 596.143-1;

Documento n.º 03:

Tabela Tarifária da CODESP;

Documento n.º 04:

Parecer elaborado por Ives Gandra da Silva Martins

Fonte: 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Santos/SP – Processo n.º 562.01.2010.009110-9/000000-000 – Número de Ordem:

06.01.2010/000376 – Partes: Reclamante: Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP/ Reclamado: Prefeitura Municipal de Santos.

Documento n.º 5:

Parecer elaborado por Humberto Ávila.

Fonte: 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Santos/SP – Processo n.º 562.01.2010.009110-9/000000-000 – Número de Ordem: 06.01.2010/000376 – Partes: Reclamante: Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP/ Reclamado: Prefeitura Municipal de Santos.

