



UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
GRADUAÇÃO EM DIREITO

LARA DE MIRANDA F.S ARAÚJO

**A EXIGÊNCIA DE IPTU SOBRE IMÓVEIS DE USO PÚBLICO: REFLEXÕES
JURÍDICAS, SOB A LUZ DA TEORIA DOS PRECEDENTES.**

SALVADOR

2023

LARA DE MIRANDA F.S ARAÚJO

**A EXIGÊNCIA DE IPTU SOBRE IMÓVEIS DE USO PÚBLICO: REFLEXÕES
JURÍDICAS, SOB A LUZ DA TEORIA DOS PRECEDENTES.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito da Universidade Católica do
Salvador, como requisito parcial para a obtenção
do grau de Bacharel.

Orientador: Prof. Ricardo Simões Xavier.

SALVADOR

2023

A EXIGÊNCIA DE IPTU SOBRE IMÓVEIS DE USO PÚBLICO: REFLEXÕES JURÍDICAS, SOB A LUZ DA TEORIA DOS PRECEDENTES.

Lara de Miranda F.S Araújo

Ricardo Simões Xavier

RESUMO: Este artigo tem como objetivo explorar a questão da exigência de IPTU sobre imóveis de uso público, abordando aspectos jurídicos, implicações fiscais, com enfoque em imóveis de cessão pública. Nesse sentido, a situação pode ser mais complexa, pois há divergência doutrinária no sentido de que esses imóveis, por serem de propriedade do poder público, mesmo que estejam cedidos a particulares por meio de concessão, ainda deveriam se beneficiar da imunidade ou isenção do IPTU. Por outro lado, há também quem defenda que essa questão de exigência envolve a finalidade do tributo e a capacidade contributiva. O tipo de pesquisa a ser empregado será pesquisa bibliográfica, abrangendo a compreensão do objeto de estudo e se fundamentando em livros, artigos, legislação e jurisprudência. Com relação a abordagem, se dará por meios qualitativos, tomando como base a coletânea teórica e a análise jurisprudencial, e sua aplicação no problema proposto.

Palavras-chave: IPTU; Direito Tributário; Código Tributário; Isenção; Repercussão Geral

ABSTRACT: This article aims to explore the issue of IPTU requirement on properties for public use, addressing legal aspects, tax returns, with a focus on public concession properties. In this sense, the situation may be more complex, as there is doctrinal divergence in the sense that these properties, as they are owned by the public authorities, even if they are granted to private individuals through concessions, should still benefit from immunity or be exempt from IPTU. On the other hand, there are also those who argue that this question of requirement involves the purpose of the tax and the ability to pay. The type of research to be used will be bibliographical research, covering the understanding of the object of study and based on books, articles, legislation and jurisprudence. Regarding the approach, it will be done by qualitative means, based on the theoretical collection and the jurisprudential analysis, and its application in the proposed problem.

Keywords: IPTU; Tax Law; Tax Code; Exemption; General Repercussion

SUMÁRIO: 1 Introdução 2. O contrato de cessão de uso de bem público 3. A imunidade recíproca 4. A (im)possibilidade de cobrança do IPTU sobre o cessionário de uso de bem público 5. Considerações finais. Referências

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema a exigência de IPTU sobre imóveis de cessão uso público. A exigência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) sobre imóveis de uso público é um assunto de grande relevância jurídica que suscita reflexões e debates acerca de seus fundamentos e limites. O IPTU é um tributo municipal de suma importância para a arrecadação dos municípios, incidindo sobre a propriedade imobiliária urbana. A função principal do IPTU é a arrecadação de recursos financeiros para os municípios. O IPTU é um imposto de competência municipal, ou seja, é instituído e cobrado pelos municípios.

A imposição desse imposto sobre imóveis destinados ao uso coletivo, como praças, hospitais públicos, rodoviárias, escolas e outros bens públicos, gera questionamentos acerca de sua constitucionalidade e adequação aos princípios tributários. Em um contexto em que a imunidade ou isenção tributária é aplicada aos bens de uso público, é preciso examinar as situações em que essa imunidade pode ser questionada, especialmente quando há uma utilização privativa ou comercial desses imóveis. Nesse sentido, é necessário ponderar a necessidade de manter a isonomia tributária, evitando benefícios indevidos, sem desconsiderar a natureza pública desses bens e suas finalidades sociais.

Nessa perspectiva, a teoria dos precedentes desempenha um papel fundamental, pois busca estabelecer diretrizes a partir de decisões judiciais anteriores, promovendo a segurança jurídica e a uniformidade na aplicação do direito. A análise dos precedentes judiciais permite identificar fundamentos utilizados pelos tribunais ao lidar com a exigência do IPTU em imóveis de uso público, contribuindo para a construção de um entendimento consolidado sobre a matéria.

A importância jurídica, política e econômica do tema é evidente, pois ele visa delimitar o conceito jurídico de posse tributável para fins de incidência do IPTU, de acordo com o conceito constitucional de propriedade, que é o núcleo material da hipótese de incidência deste tributo. Diante desse contexto, é que surge o seguinte problema de pesquisa: imóveis cedidos no regime de concessão de uso público que oferecem serviços que deveriam ser oferecidos pelo Estado, devem ser obrigados a contribuir com o IPTU?

Para abordar o tema em questão, serão adotados métodos científicos aplicados, descritivos e qualitativos. A pesquisa terá uma abordagem inicial e será realizada por meio de análise de obras e artigos que apresentem pertinência temática. Para isso serão realizadas pesquisas bibliográficas e documentais.

Na primeira parte, será uma apresentação sobre o que é o bem público, seu contexto histórico, estudando os diversos tipos de bens trazidos pelo Código Civil, trazendo os conceitos de bem afetado, bem afetado de uso particular, permissão, autorização, concessão e cessão, assim como, a sua natureza jurídica, as prerrogativas conferidas aos cessionários, e as diversas formas administrativas de outorga de uso. Na segunda parte, será discutida a imunidade tributária, trazendo seu contexto histórico e conceito, imunidade tributária recíproca, de onde veio, porque essas imunidades estão ligadas a impostos, o que tem no art. 150 da Constituição Federal e como se relaciona com o tema do presente artigo, e correlacionando com os casos em que o contribuinte do tributo em foco é o cessionário de uso público.

Por fim, na terceira parte do trabalho, será abordada a Teoria dos precedentes, o uso de precedentes na tomada de decisão, e como influência sobre a cobrança de IPTU sobre cessionários de bens públicos. Será abordado como esses precedentes são importantes para moldar e aplicar a lei nesse contexto e o julgamento do Recurso Extraordinário 601.720, cuja o tema central abordado é justamente a interpretação da imunidade tributária recíproca, no contexto dos cessionários de bens públicos, e fazendo uma análise do posicionamento do Supremo Tribunal Federal anterior a esse julgamento, pois o entendimento ainda não é tão consolidado.

Considerando que se trata de uma questão que não há uma legislação específica para lidar com potenciais conflitos que possam surgir em casos como esses, é fundamental realizar uma análise detalhada sobre o tema. Dessa forma, busca-se a utilização de precedentes anteriores a fim de garantir uma maior segurança jurídica e que o Direito seja aplicado de forma efetiva. A aplicar a teoria dos precedentes, é notável que a jurisprudência ainda possui lacunas referentes a esse tema em questão. É uma ferramenta importante para a garantia da segurança jurídica. Ela permite que a sociedade possa contar com a estabilidade das decisões judiciais, o que contribui para a confiança no sistema judiciário.

2. CESSÃO DE USO DE BEM PÚBLICO

Desde as sociedades mais remotas, é evidente a necessidade de alguma forma de dominação e regulamentação do Estado sobre determinados bens. Afinal, a vida em sociedade seria praticamente impossível sem a existência de bens destinados ao cumprimento de finalidades de interesse coletivo. Nos Estados Modernos, essa dominação e regulamentação são estabelecidas por um regime jurídico adequado, que especifica a composição e utilização dos bens públicos, além de criar regras de proteção contra atos ilegítimos ou danosos, quer provindos de particulares, quer do próprio Estado (MORO; DE OMENA; LINDENKAMP, 2022).

Na Idade Média, os bens públicos eram considerados propriedade do rei. Essa concepção era baseada na teoria do direito divino dos reis, que afirmava que o rei era o representante de Deus na Terra e, portanto, tinha direito a tudo que era considerado sagrado ou pertencente à comunidade. No entanto, essa concepção começou a ser questionada a partir do Renascimento, quando os estudiosos começaram a resgatar os antigos textos romanos. Esses textos, como o Código de Justiniano, afirmavam que os bens públicos eram propriedade do povo, que o rei apenas os administrava em nome da comunidade (DI PIETRO, 1983).

Quando um país está organizado politicamente, o governo tem controle de tudo que está dentro de suas fronteiras. Dentro desse cenário, alguns bens são pertencentes ao Estado; outras, pertencem a particulares e são sujeitas às limitações administrativas exigidas pelo Estado, e outros não pertencem a ninguém, mas a sua utilização também se submete ao Estado. Este conjunto de bens que pertencem ou estão sujeitos ao Estado, é o chamado domínio público, com seus diversos desdobramentos.

Ao versar sobre o conceito de bens públicos, Dirley (2018, p. 391) determina que bens públicos são todas as coisas materiais ou imateriais, móveis ou imóveis, que pertencem ao Estado ou a uma entidade governamental, ou que são utilizados por uma pessoa jurídica de direito privado para a prestação de serviços públicos.

O Código Civil Brasileiro oferece ao Direito Administrativo em seu art. 99, importante contribuição no tema em análise. Ele determina que os bens públicos se subdividem em três categorias levando em consideração a destinação do bem.

São elas:

- I. Os de uso comum do povo – Os bens públicos de uso comum são aqueles que podem ser utilizados por qualquer pessoa, sem restrições, como rios, mares, estradas, ruas e praças. Há uma destinação específica ao uso coletivo.

- II. Os de uso especial – São aqueles que são utilizados pelo Estado para a prestação de serviços públicos específicos, como prédios públicos e repartições públicas.
- III. Os dominicais - São aqueles que pertencem ao Estado e podem ser vendidos ou transferidos para o domínio privado. Eles abrangem tanto bens móveis quanto imóveis, como terrenos de marinha, terras devolutas, estradas de ferro, ilhas formadas em rios navegáveis, sítios arqueológicos, jazidas de minerais com interesse público, o mar territorial, entre outros.

Dessa forma, observa-se que os bens públicos de uso comum do povo e os de uso especial são inalienáveis porque têm destinação pública específica, que deve ser mantida na forma que determina a lei, já no caso dos bens dominicais que não possuem destinação, podem ser alienados contanto que sejam observados os requisitos da lei.

Nesse sentido, o regime jurídico de um bem é analisado de acordo com a sua função, por meio do instituto da afetação, que visa distinguir se um bem terá uma destinação específica e uma função pública. Segundo José dos Santos Carvalho Filho, a afetação “diz respeito aos fins para os quais está sendo utilizado o bem público. Se um bem está sendo utilizado para determinado fim público, seja diretamente do Estado, seja pelo uso dos indivíduos em geral, diz-se que está afetado a determinado fim público” (CARVALHO FILHO, 2022, p.1042). Por outro lado, ele determina que um bem público está desafetado quando não é utilizado para atender o interesse público.

Dirley da Cunha Júnior, leciona que “quando um bem público passa de dominical para de uso comum do povo ou uso especial, temos uma afetação; quando passa de uso comum do povo ou uso especial para dominical, temos uma desafetação” (CUNHA JUNIOR, 2018, p. 393). Ele também determina que a afetação e a desafetação serão expressas quando forem decorrentes de lei ou ato administrativo e tácitas quando resultarem da atividade da Administração Pública.

Os bens públicos, via de regra, são inalienáveis. Todavia, tratando-se de um bem afetado, ele precisa ser desafetado para que possa ser alienado. Isso significa que, enquanto afetados, os bens públicos são absolutamente inalienáveis. (CUNHA JUNIOR, 2018, p 394). Nesse sentido, é possível afirmar que os bens públicos podem ser utilizados por particulares.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, “a utilização de bens públicos pelos particulares, como é natural, depende do tipo de bem (bem de uso comum, de uso especial e dominical), mas se propõe em relação a quaisquer destas categorias. Assim devem ser discernidas as modalidades de uso, conforme se trate de bem de uma ou outra tipologia” (BANDEIRA DE MELLO, 2013, p 941). Para que um particular se utilize de um bem público desafetado, ele pode utilizar títulos jurídicos de direito privado, como locação, arrendamento,

comodato, enfiteuse ou aforamento, cessão de uso e concessão de direito real de uso. Em contrapartida, no caso de um bem público afetado, só poderão ser utilizados mediante a autorização, permissão e concessão de uso.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, “a autorização de uso de bem público é o ato unilateral pelo qual a autoridade administrativa faculta o uso de bem público para utilização episódica de curta duração”. (BANDEIRA DE MELLO, 2013, p 944). Ela pode ser simples, quando não há prazo, ou qualificada quando se fixa prazo, gratuita ou onerosa. Já permissão de uso trata-se de um ato administrativo em que a Administração autoriza que o particular se utilize do bem público privativamente atendendo exclusivamente ao interesse público, e é nesse quesito que difere da autorização, pois neste instituto o uso privativo é para atender a interesse exclusivo do particular.

Para Celso Antônio Bandeira de Melo:

Permissão de uso de bem público é o ato unilateral, precário e discricionário quanto à decisão de outorga, pelo qual se faculta a alguém o uso de bem público. Sempre que possível, será outorgada mediante licitação ou, no mínimo, com obediência a procedimento em que se assegure tratamento isonômico aos administrados (como, por exemplo, outorga na conformidade de ordem de inscrição). Foi dito “sempre que possível, pois, em certos casos, evidentemente, não haveria como efetuar-la. Sirva de exemplo a já mencionada hipótese de solicitação, feita por quem explore bar ou restaurante, para instalar mesinhas na calçada lindeira ao estabelecimento. (BANDEIRA DE MELLO, 2013, p 945).

Por outro lado, a concessão de uso de bem público, no entendimento de Navarro Cólho (2006, p. 27), é um instituto que envolve a transferência de uma atividade de interesse público para a iniciativa privada, por meio de contratos de concessão ou parcerias pública-privadas. Ele destaca que uma das questões mais relevantes diz respeito à incidência de impostos sobre as atividades realizadas no âmbito da concessão pública, analisando a extensão da imunidade tributária recíproca aos concessionários, ou seja, a possibilidade de que eles sejam isentos de determinados impostos em virtude da relação de parceria com o poder público.

Ele destaca que a interpretação adequada da legislação tributária nesses casos requer uma análise das características e peculiaridades de cada concessão específica, considerando a natureza dos serviços prestados e as obrigações contratuais e as prerrogativas conferidas aos concessionários. A concessão diverge das permissões e autorizações pois, é formalizada através de um contrato administrativo, enquanto as outras duas se formalizam por um ato administrativo. A concessão também necessita de prévia autorização da Administração por meio de uma licitação, como forma de resguardar o bem que será utilizado.

Nesse sentido, o col. Superior Tribunal de Justiça manifestou-se no julgamento do REsp nº 717/SC, ao concluir que a concessão de uso se assemelha aos contratos de locação e de comodato, sendo assim, regidos pelo Direito Privado.

Confira-se:

ADMINISTRATIVO. CONTRATO INTITULADO "DE LOCAÇÃO", FIRMADO PELA ADMINISTRAÇÃO E POR PARTICULAR. NATUREZA JURIDICA DO CONTRATO: CONCESSÃO DE USO. REGRAS APLICAVEIS: DE DIREITO PUBLICO. RECURSO NÃO CONHECIDO.

I - AINDA QUE TENHA SIDO INTITULADO "CONTRATO DE LOCAÇÃO", O ACORDO FIRMADO ENTRE A ADMINISTRAÇÃO E O PARTICULAR PARA A INSTALAÇÃO DE LANCHONETE EM RODOVIARIA MUNICIPAL CONFIGURA CONCESSÃO DE USO, DANDO ENSEJO A APLICAÇÃO DAS REGRAS DE DIREITO PUBLICO, E NÃO DA LEGISLAÇÃO CIVIL.

II - RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. "MANUTENÇÃO" DAS DECISÕES PROFERIDAS NAS INSTANCIAS ORDINARIAS.

(REsp 717/SC, Rel. Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/12/1997, DJ 16/02/1998, p. 53).

Como já redigido anteriormente, os bens públicos desafetados também podem ser utilizados por particulares. Os bens dominicais, também podem ser utilizados por um particular por meio do instituto da autorização, permissão e concessão de uso no caso dessa utilização se tratar de atender ao interesse público. Entretanto, quando a intenção é de atender ao interesse privado prevalece, esses bens podem ser utilizados mediante títulos privados, sendo objeto de contratos regidos pelo Código Civil, ou por leis específicas, como a locação, arrendamento, enfiteuse, comodato e a concessão de direito real de uso.

A locação dos bens móveis da União se sujeita ao Decreto- lei 9.760/46, que prevê:

Art. 64. Os bens imóveis da União não utilizados em serviço público poderão, qualquer que seja a sua natureza, ser alugados, aforados ou cedidos.

§ 1º A locação se fará quando houver conveniência em tornar o imóvel produtivo, conservando, porém, a União, sua plena propriedade, considerada arrendamento mediante condições especiais, quando objetivada a exploração de frutos ou prestação de serviços.

§ 2º O aforamento se dará quando coexistirem a conveniência de radicar-se o indivíduo ao solo e a de manter-se o vínculo da propriedade pública.

§ 3º A cessão se fará quando interessar à União concretizar, com a permissão da utilização gratuita de imóvel seu, auxílio ou colaboração que entenda prestar. (LEI 9.760/46, art. 46 § 1º).

Há também a figura do arrendamento, que é uma modalidade de locação também previsto no DL 9.760/46, e ocorre quando o objetivo do contrato é a exploração de frutos ou prestação de serviços. Dirley da Cunha Júnior enfatiza que “terão preferência para a locação sob essa modalidade os Estados e Municípios, que, porém, ficarão sujeitos ao pagamento da cota ou aluguel fixado e ao cumprimento das obrigações estipuladas em contrato” (CUNHA JUNIOR, 2018, p 401).

No instituto da enfiteuse ou aforamento, há a limitação apenas aos terrenos da marinha e seus acrescidos. Nessa figura, nos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, “o proprietário da coisa denomina-se senhorio e seu domínio é chamado direto. O beneficiário do direito real denomina-se foreiro ou enfiteuta e seus direitos sobre a coisa são designados como domínio útil. (BANDEIRA DE MELLO, 2013, p 950).

Sobre a cessão de uso, Dirley da Cunha Júnior (2018, p.402) descreve como um instituto típico de direito público, disciplinado pela Lei nº 9.636/98. Para Dirley, “a cessão de uso é contrato de natureza pessoal. Ele somente se aplica aos bens de domínio privado do Estado, apesar de ser um título de crédito público. A cessão se fará quando interessar à União concretizar, com a permissão da utilização gratuita de imóvel seu, auxílio ou colaboração que entenda prestar (2018, p.402). A Administração pública, a seu critério, poderá ceder, de forma onerosa ou não, imóveis da união a entidades públicas e pessoas físicas ou jurídicas.

De acordo com o parágrafo 1º do artigo 18 da Lei 9.636/98, com a alteração feita pela Lei 11.481/2007, a cessão também pode ser realizada sob o regime de concessão de direito real de uso resolúvel, previsto no artigo 7º do Decreto-Lei nº 271¹, de 28 de fevereiro de 1967, sendo aplicável, inclusive, a terrenos de marinha e acrescidos, dispensando-se o processo licitatório para associações e cooperativas quando se tratar de interesse público ou social ou de aproveitamento econômico de interesse nacional.

Meirelles (2016, p. 296), destaca que a concessão de uso é um instituto distinto da cessão de uso, que é a transferência gratuita da posse de um bem público de uma entidade ou órgão para outro, constituindo uma forma de colaboração entre repartições públicas. Além disso, o autor aborda que, a concessão de uso pode ser dividida em duas modalidades: a concessão administrativa de uso, que concede ao concessionário um direito pessoal intrasferível a terceiros, e a concessão de direito real de uso, que atribui ao concessionário o uso do bem como um direito real, que pode ser transferido a terceiros por ato Inter vivos ou por sucessão legítima e testamentária.

Para a análise da possibilidade de incidência do IPTU sobre imóveis públicos cedidos a particulares mediante contrato de concessão de uso, a distinção entre concessão comum e concessão de direito real é uma das questões fundamentais, pois, conforme jurisprudência

¹ Institui a concessão de uso de terrenos públicos ou particulares remunerada ou gratuita, por tempo certo ou indeterminado, como direito real resolúvel, para fins específicos de regularização fundiária de interesse social, urbanização, industrialização, edificação, cultivo da terra, aproveitamento sustentável das várzeas, preservação das comunidades tradicionais e seus meios de subsistência ou outras modalidades de interesse social em áreas urbanas. Redação dada pela Lei nº 11.481, de 31 de maio de 2007. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1 jun. 1967. Seção 1, p. 3859.).

dominante do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, amparada por grande parte da doutrina, o imposto só incide em caso de posse recorrente de relação de direito real, e não pessoal.

Na concessão de direito real de uso, regradada pelo art. 7º do Decreto-Lei n.º 271, de 28/02/1967, a Administração transfere ao particular o uso de terreno público, mediante remuneração ou gratuitamente, como direito real resolúvel. O concessionário pode usufruir do bem plenamente para os fins estabelecidos no contrato, e é responsável por todos os encargos civis, administrativos e tributários que recaiam sobre o imóvel e suas rendas.

Sendo assim, a natureza jurídica do contrato celebrado com a Administração, seja de direito real ou pessoal, é de fundamental importância para a definição da possibilidade de incidência do IPTU sobre o imóvel. A verdade é que, no Brasil, não existe um regime único para concessões de uso. Algumas são concedidas por meio de contrato, como no caso das áreas e dependências de aeroportos e das que acompanham concessões de serviço público. Outras são concedidas por ato unilateral, seja por decreto do Poder Executivo, seja por inscrição na repartição competente.

Portanto, uma vez que o IPTU incide sobre a propriedade, conforme manda a Constituição, somente a posse decorrente de relação de direito real, e não apenas obrigacional, poderia ser tributada.

3. A IMUNIDADE RECÍPROCA

A origem da palavra “imunidade” está no latim *immunitas*, que significa isenção, dispensa ou liberação. Em outras palavras, é a condição de quem não está sujeito a um encargo, ônus ou penalização. A imunidade tributária surgiu no Direito Romano, como uma forma de proteger certos bens e atividades da tributação. No início, a imunidade tributária era concedida por meio de leis ou decretos, mas com o tempo, ela passou a ser reconhecida como um direito fundamental (NOVAES, 2011).

No Brasil, a imunidade tributária foi introduzida pela Constituição de 1824, que estabelecia que "não serão tributados os bens do domínio público e os templos de qualquer culto". A Constituição de 1891 ampliou a lista de imunidades tributárias, incluindo os templos de qualquer culto, os bens das associações religiosas, os bens dos partidos políticos, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos e os bens dos sindicatos.

Para alguns doutrinadores, a imunidade tributária é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Em um primeiro momento, a Constituição outorga aos entes políticos a competência tributária e em um segundo momento, ele retira essa competência em relação às situações que se pretende imunizar. Baleeiro (2005) é um dos defensores da teoria da imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar e argumentava que as imunidades tributárias são necessárias para proteger direitos e garantias fundamentais, como a liberdade de expressão, o direito à educação e o direito à saúde. Ele também defendia que as imunidades tributárias são uma forma de promover a justiça social, evitando que os tributos recaiam sobre os mais necessitados.

Por outro lado, há outros doutrinadores que preceituam que a imunidade tributária consiste na exclusão ou supressão da competência tributária. Nesse caso, o legislador ordinário competente instituiria o tributo, mas, em um segundo momento utilizaria a prerrogativa recebida para desonerar as situações que se pretende imunizar. No entanto, há doutrinadores que entendem que as imunidades tributárias são regras constitucionais que impedem os entes políticos de tributar determinadas situações ou indivíduos.

Esta posição, que contraria as demais, afirma que a imunidade tributária não é uma limitação ao poder de tributar, nem mesmo a exclusão ou supressão deste poder. Isso porque não há um campo competencial atribuído às autoridades tributantes. Portanto, como não há competência tributária, não se pode argumentar que, posteriormente, a imunidade retiraria parte dessa competência atribuída pela Constituição, pois essa prerrogativa nunca existiu.

Na visão do professor Luciano Amaro:

A imunidade, configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas. Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar. (AMARO, 2006, p 151).

As imunidades tributárias se encontram em grande parte no art. 150 da Constituição Federal. Em primeiro lugar, e de suma importância para o estudo da problemática apresentada neste trabalho, o artigo arrola a chamada imunidade recíproca. A imunidade tributária recíproca surge no século XIX, no direito norte-americano, como uma forma de proteger a autonomia e independência dos entes políticos. A ideia era que os entes políticos, ao serem tributados por outros entes, estariam sujeitos a sua vontade, o que poderia prejudicar o seu funcionamento e a sua capacidade de prestar serviços à população (NOVAES, 2011).

No Brasil, ela foi prevista pela primeira vez na Constituição de 1934. Com a vinda da Carta de 1988 ela foi mantida, e ampliada para abranger também as autarquias e as fundações públicas. A Constituição Federal de 1988, no art. 150, VI, "a", proíbe que os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) instituíam impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros. O parágrafo segundo desse dispositivo estende a imunidade às autarquias e às fundações mantidas pelo Poder Público, quanto ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades ou delas derivadas.

Já o parágrafo terceiro exclui a aplicação desta imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, bem como não exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. Apesar de a Constituição Federal restringir a imunidade recíproca aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, Carrazza (2013) defende que a imunidade se estende a todos os impostos, sob o argumento de que a Constituição utilizou uma linguagem econômica nessa passagem.

A imunidade recíproca, no entanto, com fundamento nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, é limitada pelo § 3º do art. 150 da Constituição Federal, que permite a tributação dos entes políticos quando estes desempenham atividades tipicamente privadas, isto é, atividades econômicas, com ou sem finalidade lucrativa, alheias às atividades tipicamente estatais e sob o regime de direito privado. Além disso, também se fundamenta no princípio da isonomia das pessoas políticas, que estabelece que todos os entes federados são

iguais perante a lei. Essa norma impede que um ente federado seja tributado de forma mais elevada que outro, o que poderia gerar distorções no sistema tributário.

A importância da imunidade recíproca é evidente, pois ela impede que os entes federados tributem uns aos outros, o que contribui para a defesa da unidade da federação. Essa norma é considerada uma cláusula pétrea, ou seja, não pode ser alterada nem mesmo pelo poder constituinte derivado reformador. Tendo isso em vista, Carrazza (2013), possui entendimento no sentido de que, a imunidade tributária recíproca não se aplica às atividades econômicas desenvolvidas pelos entes políticos quando não há repasse dos custos aos usuários. Isso porque, nesse caso, o imposto acabaria incidindo sobre a renda ou capital dos entes políticos, o que, contrariaria o disposto no art. 150, VI, 'a', da Constituição Federal.

Na hipótese do caso em exame, o Fisco sustenta que a imunidade recíproca não se aplica a imóveis de pessoas jurídicas de direito público cedidos à particulares para o exercício de suas atividades econômicas. Isso porque, na sua visão, a imunidade recíproca poderia violar os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência.

Tércio Sampaio (2003, p. 190), descreve que a livre concorrência é uma forma de proteção ao consumidor, pois a competição entre os agentes econômicos leva a uma distribuição de recursos a preços mais baixos. Do ponto de vista político, a livre concorrência garante oportunidades iguais para todos os agentes. Do ponto de vista social, a competitividade gera uma sociedade mais equilibrada, com a criação de extratos intermediários entre os grandes e pequenos agentes econômicos.

Nesse sentido, Godoi (2011) entende que, nos casos de imóveis cedidos a particulares para atividades econômicas privadas, com fins exclusivamente lucrativos e privados, sem nenhum vínculo a serviços públicos, não haveria imunidade recíproca do ente público, pois, nesses casos, a cobrança do imposto não implica em nenhum problema entre os entes públicos e nem prejudica o patrimônio dos entes estatais. Isso porque o imposto incide sobre a capacidade econômica dos particulares, que, sem a cobrança do imposto, teriam vantagens competitivas sobre os concorrentes que ocupam imóveis tributados pelo IPTU.

Destaca-se:

(...) da incidência do imposto, nesses casos, não deriva qualquer risco de tensão ou desequilíbrio federativo, nem se onera diretamente o patrimônio dos entes estatais, já que a capacidade econômica atingida pelo imposto é dos particulares, os quais, sem a cobrança dos impostos, de fato se veriam em condições competitivas mais favoráveis em detrimento dos concorrentes que ocupam imóveis tributados pelo IPTU. (Godoi, 2011, p.244).

Compensatoriamente, Brechbühler (2015, p. 31), sustenta a impossibilidade da cobrança de IPTU nesses casos, porque o imóvel é de propriedade de um ente público e a imunidade recíproca protege os entes públicos de serem tributados uns pelos outros. Acrescenta que, se o município não pode cobrar IPTU do real proprietário do imóvel em razão da imunidade recíproca, com muito menos razão pode cobrar de um mero detentor do bem a título precário e temporário.

O citado autor, também afirma que o IPTU não incide sobre a capacidade econômica do contribuinte, portanto, não importa se o cessionário usa o imóvel para fins lucrativos. Além disso, a exceção prevista no § 3º do art. 150 da Constituição Federal não se aplica a particulares, mas apenas a entes públicos que exercem atividades privadas.

O principal debate relativo a esse tema se encontra justamente na possibilidade ou não da extensão da imunidade tributária recíproca aos cessionários de bem público, nos casos em que este particular não se utiliza do bem cedido com o único intuito de explorar atividade econômica, e sim desempenhando uma função que a priori, deveria ser do Estado.

Ocorre que, no caso de cessão de bem público, o ente federativo cedente transfere o domínio útil do bem ao cessionário, que passa a usufruir do bem como se fosse seu proprietário. Isso gera a dúvida de se o cessionário, por se tornar possuidor do bem, estaria sujeito à incidência de impostos sobre ele, como, por exemplo, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Por um lado, a extensão da imunidade tributária recíproca aos cessionários pode ser uma forma de garantir a continuidade e a qualidade da prestação desses serviços. Isso porque, ao isentar o cessionário do pagamento de impostos sobre o bem cedido, o ente federativo cedente reduz o custo da prestação do serviço público, entretanto, a extensão da imunidade tributária recíproca também pode gerar perdas de arrecadação para os entes federativos, o que pode prejudicar o financiamento de políticas públicas.

4. A (IM) POSSIBILIDADE DE COBRANÇA DO IPTU SOBRE O CESSIONÁRIO DE USO DE BEM PÚBLICO

Para tratar da possibilidade ou impossibilidade da cobrança de IPTU sobre o cessionário de bem público, é imprescindível entender se a imunidade tributária recíproca, se aplica aos cessionários de bem público. Nesse sentido, é necessário avaliar os precedentes judiciais, que se trata de uma decisão judicial tomada a partir de um caso concreto onde poderá ou não servir como parâmetro para o julgamento posterior de casos semelhantes. No Brasil, a teoria dos precedentes é aplicada pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio do sistema de precedentes vinculantes.

Na visão de Luiz Guilherme Marinoni:

Para constituir precedente, a decisão tem que enfrentar todos os principais argumentos relacionados à questão de direito do caso concreto, além de necessitar de inúmeras decisões para ser definitivamente delineado. O precedente é a primeira decisão que elabora a tese jurídica ou é a decisão que definitivamente a delinea, deixando-a cristalina. (Marinoni,2011).

Portanto, precedente é um fundamento para a criação de uma norma jurídica que pode ser aplicada a casos futuros análogos, com o objetivo de garantir a segurança jurídica e a igualdade de tratamento aos jurisdicionados. O artigo 927 do Código de Processo Civil, trata da teoria dos precedentes judiciais no Brasil e estabelece que os precedentes judiciais são vinculantes, ou seja, devem ser seguidos por todos os juízes e tribunais, salvo em exceções expressamente previstas em lei.

Vale ressaltar que nem todos os precedentes judiciais são vinculantes, alguns não possuem força obrigatória, conhecidos como precedentes persuasivos, entretanto podem ser considerados pelos juízes e tribunais na fundamentação de suas decisões. A controvérsia em questão começou a se delinear nos procedimentos do RE 93.078-7 SP, presidido pelo Ministro Djaci Falcão. Nesse contexto, foi examinada a viabilidade de a administração municipal de São Vicente/SP efetuar a cobrança tributária relativa ao IPTU sobre uma propriedade com características de bem público, cuja propriedade era da DERSA (Desenvolvimento Rodoviário S.A.), uma entidade de economia mista que atua como concessionária de serviços públicos.

Nesse contexto, a posição estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal foi a de que o mencionado tributo não se aplicaria, com a justificativa de que a natureza pública da propriedade implicaria na aplicação da imunidade recíproca, mesmo quando utilizada por uma entidade de natureza privada. Dessa forma, a decisão mencionada iniciou uma corrente de entendimento que se solidificou, especialmente nas instâncias do Excelso Superior Tribunal de

Justiça, como predominante. Essa corrente aplica a imunidade tributária recíproca sempre que um imóvel de propriedade da União estiver envolvido, independentemente da natureza jurídica de quem o detém.

Em relação a essa linha de pensamento, o RE 265.749-2 SP, sob a relatoria do Ministro Mauricio Corrêa, discutiu a aplicação da imunidade tributária recíproca à CODESP, que recebeu a concessão de imóveis localizados no porto de Santos, uma área de domínio público da União, conforme previsto no artigo 16 da Lei de concessões portuárias. Novamente, a decisão favoreceu a aplicação da imunidade tributária recíproca com base na natureza do imóvel, não levando em consideração a natureza do detentor, mesmo que a CODESP, apesar de ser uma entidade de natureza privada, esteja envolvida na prestação de serviços públicos.

Além disso, há também um segundo argumento utilizado nos julgamentos supracitados, que se baseia na interpretação do artigo 34 do Código Tributário Nacional, que enumera como posse capaz de acarretar a incidência do IPTU aquela que pode conduzir à propriedade, caracterizada por uma posse com *animus domini*, e não apenas qualquer forma de posse. A jurisprudência busca assegurar que o cessionário do contrato de concessão de uso tenha total autonomia para desfrutar do bem concedido e cumprir as obrigações estipuladas no referido acordo, conferindo-lhe a finalidade desejada pela Administração Pública.

No entanto, ao longo do tempo, surgiram situações em que o cessionário do bem, além de ser uma entidade jurídica de natureza privada, não o utiliza com o propósito de exercer uma finalidade pública, mas claramente com a intenção de explorar atividade econômica, em completo desacordo com os princípios que orientam o contrato de concessão de uso. Como exemplo, menciona-se o caso de um Recurso Extraordinário decidido pelo Excelso Supremo Tribunal Federal em 22.08.2006, registrado sob o número 451.152-RJ, movido pelo Município do Rio de Janeiro contra a Rio Sport Center Academia LTDA. Esta empresa adquiriu a posse de um imóvel no aeroporto de Jacarepaguá por meio de um contrato de cessão de uso firmado com a INFRAERO, com o propósito de instalar uma academia no local.

A instalação de uma academia em um imóvel de propriedade da União evidencia claramente que a atividade exercida tem como único objetivo a exploração econômica por uma empresa privada. Esta empresa adquiriu a posse do imóvel por meio de um contrato de concessão de uso. No seu voto, o Ministro Gilmar Mendes destacou que a posse da Academia sobre o imóvel seria precária, ou seja, não possuía um título legítimo, motivo pelo qual a jurisprudência concluiu que ela não poderia ser considerada no lado passivo da relação tributária, indeferindo o recurso. O caso mencionado ilustra a total inconsistência perpetuada pela maioria da jurisprudência adotada, que permitia a utilização de propriedades da União por

particulares para a exploração econômica, concedendo-lhes ainda "benefícios fiscais" com base tanto na natureza do contrato celebrado quanto na característica do próprio imóvel.

Nesse contexto, é importante ressaltar que, durante a análise do caso mencionado, o Ministro Gilmar Mendes expressou sua preocupação com o uso inadequado dos imóveis sob o patrocínio da União, conforme evidenciado em um trecho de seu voto: "É necessário realizar uma análise adicional do ponto de vista das consequências, ou seja, a possibilidade de Estados, Municípios ou até mesmo a União avaliarem se determinados bens estão ou não sendo utilizados em uma atividade própria certamente provocará uma tensão federativa, que o dispositivo da imunidade tributária recíproca tenta evitar." (RE 451.152-RJ).

Essa análise específica ocorreu durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 601.720-RJ, ao qual foi atribuído o tema de repercussão geral nº 437. Nesse processo, discutiu-se a viabilidade de atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto municipal aoscessionários que utilizam o bem para a exploração de atividade econômica, como será examinado a seguir.

O julgamento do Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ, o qual foi admitido como um caso paradigma para a definição de diretrizes em recursos similares, foi selecionado como representativo da controvérsia (tema de número 437), buscando estabelecer um entendimento consolidado sobre a matéria. O tema central abordado é justamente a interpretação da imunidade tributária recíproca, no contexto dos cessionários de bens públicos. Em face desse julgamento, de relatoria do Ministro Edson Fachin, foi fixado pela Suprema Corte o Tema 437, decorrente da análise fática pertinente a um imóvel cedido pela empresa "Infraero" à "Barrafor Veículos", para que, de tal forma, fosse desenvolvida a atividade de comercialização de veículos de marca Ford e a prestação de serviços realizados a veículos automotores.

Destarte, o julgamento decorre da seguinte situação fática: uma concessionária de automóveis, e não uma concessionária prestadora de serviços públicos, estaria ocupando um bem público para desenvolver uma atividade privada, ao qual consiste em revender automóveis e prestar serviços de natureza automobilística. Isto posto, o posicionamento que deu origem à Tese de Repercussão Geral nº 437 foi firmado como decorrência de uma situação em que a finalidade dada pela empresa ao imóvel público era estritamente econômica e de natureza privada, com o intuito exclusivamente lucrativo, não demandando nenhum tipo de interesse público.

Por outro prisma, ao se tratar de um contrato de concessão de bem imóvel em que um dos sujeitos é uma pessoa jurídica de direito privado, bem este que é pertencente ao Estado, cuja finalidade é a prestação de um serviço público, não há de se falar em *animus domini*, ao

qual que, como orienta Aliomar Baleeiro (2005), consiste na intenção de ser o verdadeiro proprietário do bem, exercendo poderes e prerrogativas inerentes à propriedade, nada há de ser comparado com o Tema posto previamente. Não obstante, fica afastada também a incidência do IPTU sobre o imóvel, em razão do art. 32, Código Tributário Nacional, prever a imunidade tributária recíproca aos entes federativos, protegendo-os da incidência de tributos de um ente em face dos demais, desde que se trate de suas atividades essenciais.

Desta forma, na hipótese de o serviço exercido pela pessoa jurídica de natureza privada no imóvel público atender a uma atividade de competência do Estado, não se trata de um simples desenvolvimento de atividade econômica com fins lucrativos, uma vez que a situação narra a concessão de serviço público da qual a pessoa jurídica desenvolveu uma atividade de competência do Estado, e através desse processo, acaba por assumir o papel do próprio Estado. Assim, a referida tese tem aplicabilidade restrita aos empreendimentos que, a partir do imóvel público arrendado, exploram atividade econômica com finalidade essencialmente lucrativa.

Nos autos da Reclamação Constitucional nº 32717/SP, o Relator, Min. Luiz Fux, reforça que, nas situações em que o agente privado realiza atividades de serviços públicos, é afastada a incidência da Tese de Repercussão Geral nº 437, tendo em vista que devem ser separadas as situações que envolvem aplicabilidade da imunidade recíproca às empresas privadas exploradoras de atividade econômica e aquelas prestadoras de serviço público.

Ainda com base na Reclamação supramencionada, foi apontado pelo Ministro Relator que qualquer pessoa jurídica, ostentando a natureza pública ou privada, mesmo que visem a obtenção do lucro, não ensejará na incidência do Tema 437, já que seus efeitos possuem aplicabilidade restrita aqueles empreendimentos que, a partir do imóvel público arrendado, exploram atividade econômica com finalidade essencialmente lucrativa.

Nestes termos, o simples fato de a empresa privada utilizar, mesmo com ânimo lucrativo, um imóvel de propriedade do Poder Público, não significa que ela se torna automaticamente devedora do tributo em foco.

Desta forma, a imunidade tributária acompanha o imóvel público enquanto o bem estiver vinculado à finalidade pública para o qual este foi destinado, razão pela qual afasta qualquer fundamentação no sentido de que seria “patente a exploração de atividade econômica visando precipuamente o lucro”. No caso de uma empresa pública desenvolver, em um bem público, uma atividade essencialmente econômica, como a venda de veículos, como demonstra a decisão exarada pelo Ministro Luiz Fux nos autos da Reclamação nº 32717/SP, há a incidência das consequências advindas da repercussão geral do Tema nº 437, pois, nesta hipótese, a

empresa pública, utilizando o imóvel público, estaria explorando atividades com fins meramente lucrativos.

Nesse sentido, aplicando a teoria dos precedentes, e utilizando suas técnicas de aplicação, como o “*distinguishing*”, não seria possível aplicar o Tema 437, ocasião na qual, foi firmado a partir de uma situação em que a finalidade dada pela empresa ao imóvel público era estritamente econômica e de natureza privada, com intuito exclusivamente lucrativo e que não demanda qualquer interesse público, a uma empresa que ocupa um bem pertencente ao Estado para prestação de um serviço público, cedido por concessão de direito real de uso, para desenvolver uma atividade de competência do Estado, pois, não se trata de desenvolvimento de atividade econômica.

No entendimento do professor Fredie Didier Jr “O *distinguishing* é um processo de raciocínio jurídico que consiste na identificação de diferenças relevantes entre um caso concreto e um caso precedente, de modo a justificar a não aplicação da decisão proferida neste último ao primeiro.” (Fredie Didier Jr., Curso de Direito Processual Civil, 2022, p. 507)”.

Assim, deve-se separar o que decorre de serviço público e o que decorre de atividade essencialmente privada que não demanda qualquer interesse público. No caso de uma empresa privada que atua desenvolvendo uma atividade que deveria ser do Estado, há uma clara e evidente distinção do quanto decidido pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, uma vez que não se trata de uma mera exploração de atividade econômica, mas, sim, de uma prestação de serviço público concedido através de licitação.

Confira-se, aliás, o voto exarado pelo Exmo. Sr Ministro Luiz Fux nos autos da reclamação nº 32717:

Destarte, verifica-se que as discussões ora em comento comportam dois aspectos envolvendo o pagamento de tributos: um é a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca às empresas que, embora utilizem imóvel público, explorem atividades com fins lucrativos (Tema 437 de Repercussão Geral) e o outro é a aplicabilidade da imunidade recíproca às empresas que, a despeito de ostentarem natureza privada, prestem serviços essencialmente públicos. (RE 253.472).

Todavia, qualquer empresa, ostentando natureza pública ou privada, poderá ter lucro, entretanto, de acordo com a decisão exarada, mesmo que seja de natureza privada, não haverá a incidência do tema 437 quando uma empresa desenvolve serviços essencialmente públicos. Confira-se, outro excerto da referida decisão que reafirma essa ideia: “Com efeito, nota-se que a referida tese (437) tem aplicabilidade restrita àqueles empreendimentos que, a partir do imóvel público arrendado, exploram atividade econômica com atividade essencialmente lucrativa”.

Nesses termos, não é apenas o fato de a empresa privada utilizar, mesmo com ânimo lucrativo, um imóvel de propriedade do Poder Público que a tornaria devedora do tributo. A imunidade tributária acompanha o imóvel público enquanto o bem estiver vinculado à finalidade pública para o qual foi destinado.

No caso de uma empresa desenvolver, em um bem público, uma atividade essencialmente econômica, como, a título de exemplo, a venda de veículos, nesta hipótese, como demonstra a decisão exarada pelo Exmo. Sr Ministro Luiz Fux, incide o Tema 437, pois, aí, a empresa, embora utilizando o imóvel público, explora atividade com fins meramente lucrativos, o que não é o caso de uma empresa que presta serviços públicos.

Destaca-se também, o que o Excelso STF, em sede de repercussão geral e ao apreciar o RE 594.015, também fixou o seguinte Tema 385, ao decidir que “a imunidade recíproca, prevista n art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança de IPTU pelo Município.”

Todavia, esse Tema 385, foi firmado em decorrência de um terreno arrendado à Petrobrás no Porto de Santos- SP, para desenvolvimento de uma atividade essencialmente econômica em regime privado.

Assim, pois, pelos mesmos argumentos destacados em relação ao Tema 437, esse Tema 385 também não se aplica ao caso de uma cessionária de bem público com finalidade de prestação de serviços públicos, pois o posicionamento do E. STF, que deu origem à ambas Teses de Repercussão Geral, foi firmado a partir de situações em que a finalidade dada pelas empresas aos imóveis públicos eram estritamente econômica e de natureza privada, com intuito exclusivamente lucrativo, e que não demanda qualquer interesse público.

Sobre o tema, Sasha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 391), leciona que o Código Tributário Nacional (CTN) não tributa qualquer posse, mas apenas a posse de pessoa que já é ou pode vir a ser proprietária da coisa. Ou seja, é imprescindível a presença de *animus domini* para que o tributo venha a ser cobrado. O Código Civil, por sua vez, adota a teoria da exteriorização da propriedade, segundo a qual a posse é a manifestação exterior do direito de propriedade. Assim, somente quando a posse exterioriza a propriedade é possível tomá-la como núcleo do fato jurígeno criador da obrigação tributária do IPTU.

Menciona-se o seguinte precedente:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IPTU. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO DE IMÓVEL PERTENCENTE À UNIÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

I - O IPTU deve ser cobrado do proprietário ou de quem detém o domínio útil ou a posse por direito real do bem, no caso, a recorrida, cessionária do direito de uso, possui relação de direito pessoal com o imóvel, razão pela qual não pode ser contribuinte do IPTU.

II - Sendo a União a cedente-proprietária do bem imóvel, caberia a ela o pagamento do tributo, no entanto, goza tal ente público da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'a', da CF/88, o que faz com que o IPTU deixe de incidir sobre o imóvel em tela. (...)

IV - Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 685.308/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 27.3.2006).

O julgamento da Reclamação nº 60.726 foi uma vitória para as empresas privadas concessionárias de serviços públicos, pois, do ponto de vista constitucional, a decisão está em consonância com o caráter do IPTU enquanto imposto de natureza real. Isso porque o instituto da imunidade tributária recíproca é fundado sob a ótica da perspectiva patrimonial, que considera a titularidade e a finalidade última do bem.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na doutrina e nas normas vigentes, o IPTU tem a propriedade como núcleo material de sua hipótese de incidência. No entanto, existe doutrinas que defendem que o termo propriedade, para fins de incidência do tributo, deve ser interpretado a partir de seu sentido estritamente jurídico, afastando, assim, o domínio útil e a posse. Essa interpretação, portanto, não é a mais adequada, pois o direito de propriedade é tido pelo ordenamento jurídico como sendo o direito de usar, gozar e dispor da coisa.

Dessa forma, com fundamento no princípio da capacidade contributiva e isonomia tributárias, a possibilidade jurídica concreta de o possuidor vir a ser proprietário, somado com o fato de já usufruir algum dos atributos inerentes à propriedade, como ocorre no domínio útil e na posse, devem ser igualmente tributados. Ficou constatado, no presente trabalho, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, estabelece que a imunidade recíproca, não se aplica às empresas que exploram atividades econômicas com fins lucrativos em imóveis públicos.

No entanto, essa imunidade deve ser interpretada de forma restrita, de modo a não prejudicar a prestação de serviços públicos. Assim, nos casos em que a empresa privada se utiliza do imóvel público para prestar serviços públicos, não há de que se falar em incidência do IPTU. Essa interpretação é justificada pelo fato de que a imunidade tributária recíproca visa proteger o patrimônio dos entes federativos, bem como garantir a sua autonomia financeira. No entanto, essa proteção não deve ser interpretada de forma a prejudicar a prestação de serviços públicos, que é essencial para o Estado.

Ademais, é de se ressaltar que a questão da imunidade recíproca, no que se refere aos imóveis públicos cedidos a particulares mediante contrato de cessão de uso, não é preponderante para a definição da sujeição passiva direta desse particular à incidência do IPTU. Isso porque, somente pode ser considerado contribuinte do imposto aquela pessoa que preenche todos os requisitos previstos na regra-matriz de incidência tributária necessários à prática do fato gerador.

No caso, a incidência do IPTU depende da definição da natureza jurídica da posse exercida pelo cessionário sobre o imóvel utilizado. Dessa forma, sendo a propriedade, conforme mandamento constitucional, o núcleo material da hipótese de incidência do IPTU, como posse tributável só cabe ser entendida aquela que se revela como exteriorização da propriedade, sendo inviável a incidência do imposto sobre outra modalidade de posse da qual não haja possibilidade de o possuidor vir a ser proprietário.

Assim, a Constituição, ao definir propriedade como núcleo material da hipótese de incidência do IPTU, a cobrança desse imposto só é possível nos casos em que há posse com *animus domini*. Dessa forma, a posse sem *animus domini* não se configura como tributável, pois essa posse, diferentemente daquela que pode vir a se tornar propriedade, não é reveladora de qualquer disponibilidade econômica sobre o bem.

Portanto, sendo a posse decorrente de contrato de cessão de uso fundada em direito pessoal, sem *animus domini*, e sem exercer atividades que tenham a finalidade exclusivamente lucrativas, não há qualquer possibilidade de o cessionário, como contribuinte direto, ser sujeito passivo do IPTU.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- BRASIL. Código de Processo Civil (2015). **Código de Processo Civil Brasileiro**. Brasília, DF: Senado, 2015.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidente da República, 2016.
- BRECHBÜHLER, Gustavo. Imunidade Recíproca e IPTU: A indevida pretensão de cobrança de IPTU pelas municipalidades sobre propriedades da União cedidas à iniciativa privada mediante contrato típico de concessão de uso. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 23, n. 120, jan./fev. 2015, pp. 29-72.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 36. ed. São Paulo: Atlas, 2022.
- CUNHA JÚNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Administrativo**. 16.ed. Salvador: JusPODIVM, 2018.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Uso privativo de bem público por particular**. Revista dos Tribunais, 1983.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MORO, Carolina Corrêa; DE OMENA, Michel Tadeu RN; LINDENKAMP, Teresa Cristina Magro. Discutindo as Concessões de Uso Público em Unidades de Conservação Brasileiras. **Biodiversidade Brasileira**, v. 12, n. 3, p. 224-233, 2022.
- NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- NOVAES, Diogo Macedo de. **A imunidade recíproca e o fenômeno da repercussão tributária**: Análise jurisprudencial e doutrinária. 2011.
- BRASIL. **Decreto-Lei nº 271**, de 28 de fevereiro de 1967. Redação dada pela Lei nº 11.481, de 31 de maio de 2007. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 1 jun. 1967. Seção 1, p. 3859.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil v.1 • Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo do Conhecimento**. 24.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2022.

FERRAZ, Tércio Sampaio. **A economia e o controle do estado**. O Estado de S. Paulo. São Paulo, 4 jun. 1989. Apud GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros.

GODOI, Marciano Seabra de. **Imunidade recíproca e ordem econômica: O caso da cessão do uso de bens imóveis de propriedade dos entes públicos e o IPTU**. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 15. vol. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 243-270.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 2. ed. São Paulo: RT, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016