

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Bruno Vassari

**A constitucionalidade da cobrança do IPTU de imóvel pertencente a ente
federado utilizado para exploração de atividade econômica com fins
lucrativos**

2017

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO PUC-SP

Bruno Vassari

A constitucionalidade da cobrança do IPTU de imóvel pertencente a ente federado utilizado para exploração de atividade econômica com fins lucrativos

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de ESPECIALISTA em Direito Tributário, sob orientação da Prof. Íris Vânia Santos Rosa.

2017

À minha mãe e ao meu pai, Sonia Regina Lopes Vassari e Antonio Francisco Vassari, que este singelo trabalho possa servir de alguma recompensa por toda dedicação e esforço.

Agradecimentos

Como eterno aluno e orientando, meus mais sinceros agradecimentos a Professora Íris Vânia Santos Rosa, pelos ensinamentos desde as aulas de especialização, pelo apoio, estímulo e, acima de tudo, pelo exemplo e consideração em ser minha orientadora. Que este trabalho seja digno de confiança que me foi depositado.

Aos meus amigos e familiares pela calma e paciência, pelas discussões e por todo apoio e estímulo.

Resumo

O presente estudo tem como temática central determinar a constitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU de imóvel pertencente a ente federado, utilizado para a exploração de atividade econômica com fins lucrativos. Objetiva-se determinar a regra matriz de incidência tributária do IPTU, cotejando a propriedade, o domínio útil e a posse, a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, alínea "a", da Constituição Federal, determinando a sua abrangência em razão da pessoa e da natureza de sua atividade, os princípios constitucionais, mais especificamente o da Livre Concorrência e, por fim, a constitucionalidade da cobrança do IPTU de imóvel pertencente a ente federado, utilizado para a exploração de atividade econômica com fins lucrativos.

Palavras chave: IPTU. Imunidade tributária recíproca. Livre Concorrência. Constitucionalidade da cobrança.

Abstract

The present study has as central theme to determine the constitutionality of the collection of the Tax on Property and Urban Territorial Property - IPTU of property belonging to a federated entity, used for the exploitation of economic activity for profit. It is intended to determine the IPTU tax incidence matrix, comparing the property, the useful domain and the possession, the tax immunity provided for in Article 150, item VI, item "a", of the Federal Constitution, determining its scope due to the And the nature of its activity, the constitutional principles, more specifically that of Free Competition and, finally, the constitutionality of the collection of the IPTU of property belonging to a federated entity, used for the exploitation of economic activity for profit.

Keywords: IPTU. Reciprocal tax immunity. Free competition. Constitutionality of collection.

Sumário

Introdução	09
1. Tributo	12
1.1. Conceito	12
1.2. Classificação jurídica dos tributos	14
1.2.1. Imposto	15
1.2.2. Taxa	15
1.2.3. Contribuição de melhoria	17
1.2.4. Empréstimo compulsório	17
1.2.5. Contribuição social	18
2. Regra Matriz de incidência tributária do Imposto sobre propriedade territorial urbana	19
2.1. Aspectos gerais	19
2.1.1. Aspecto Material	20
2.1.1.1. Propriedade	20
2.1.1.2. Domínio Útil	21
2.1.1.3. Posse	22
2.1.2. Aspecto Temporal	23
2.1.3. Aspecto Espacial	24
2.1.4. Aspecto Quantitativo	25
2.1.5. Aspecto Pessoal	27

2.1.5.1. Sujeito Ativo	28
2.1.5.2. Sujeito Passivo	29
3. Imunidade tributária prevista no art. 150, VI, A, da CF	31
3.1. Noções gerais de imunidade tributária	31
3.2. Conceito e abrangência da imunidade tributária recíproca.....	33
3.2.1. Conceito de imunidade recíproca	33
3.2.2. Abrangência da imunidade tributária	34
4. Constitucionalidade da cobrança do IPTU de imóvel utilizado por pessoa jurídica para exploração de atividade econômica com fins lucrativos pertencente a ente federado	38
4.1. Da impossibilidade da imunidade recíproca	38
4.1.1. Da Livre Concorrência	39
5. Da constitucionalidade da cobrança do IPTU de imóvel pertencente a ente federado utilizado para exploração de atividade econômica com fins lucrativos	42
5.1. Análise jurisprudencial	42
5. Conclusão	50
6. Bibliografia	53

Introdução

O presente estudo tem como objetivo principal determinar a constitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU de imóvel pertencente a ente federado, utilizado para a exploração de atividade econômica com fins lucrativos, haja vista que tal tema gera inúmeros questionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Isso decorre, principalmente, da questão suscitada no julgamento do Recurso Extraordinário 601720/RJ, no qual foi reconhecida a repercussão geral sobre o tema estudado, uma vez que é necessário determinar a abrangência da imunidade tributária recíproca, conforme determina o artigo 150, VI, alínea “a”, da Constituição Federal, em relação aos imóveis de propriedade de entes públicos que são utilizados por pessoas jurídicas de direito privado para a exploração de atividade econômica com finalidade lucrativa, bem como a possibilidade desse particular, “locatário”, integrar a relação jurídico tributária na qualidade de contribuinte do tributo.

Deste modo, a relevância temática que tem o referido tema é incalculável, haja vista que além da importância jurídica, temos, ainda, a importância econômica e até política, para determinação da relação jurídico tributária do IPTU e a sua incidência, em observância ao bem tutelado, à propriedade.

Ademais, importante destacar que esse tema também se reflete nos princípios constitucionais, dentre eles o da Livre Concorrência, uma vez que o Estado arrecadará ou deixará de arrecadar com o imposto, gerando assim uma desigualdade entre as pessoas jurídicas de direito privado cujo bem do ente público tenha sido cedido e a outra pessoa jurídica cuja cessão não tenha acontecido, ou seja, aquela empresa que não arcar com o tributo, estará recebendo um benefício ao qual não faz jus, gerando uma desigualdade no mercado.

Portanto, o objetivo central do tema é de grande relevância, cujo objetivo será expor *leading cases* do Superior Tribunal Federal, bem como do Superior Tribunal de Justiça, analisando os argumentos proferidos pelo Fisco a favor da

incidência do IPTU sobre imóveis públicos cedidos a pessoa jurídica de direito privado mediante contrato de concessão de uso.

De forma a embasar a análise jurídica da constitucionalidade da cobrança de forma adequada, será necessário realizar um estudo a respeito do conceito de tributo, bem como sua classificação, analisando individualmente cada um dos tributos elencados na Constituição Federal.

Outrossim, também será necessário realizar um aprofundamento em relação ao imposto escolhido, o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, determinando a sua regra matriz de incidência tributária e mostrando cada um de seus elementos, sendo eles: o aspecto material; espacial; temporal; pessoal; e quantitativo. Nesse mesmo diapasão, será necessário dar uma atenção peculiar à possibilidade de posse do bem, em decorrência dos artigos 32 e 34, do Código Tributário Nacional, sendo determinado o conceito de propriedade definido como hipótese de incidência do IPTU pela Constituição Federal.

Superada a questão do tributo em si, será necessário analisar a imunidade tributária recíproca, conforme previsão legal no artigo 150, VI, alínea "a", da nossa Carta Magna, onde se verificará a abrangência dessa imunidade em relação as atividades desenvolvidas por pessoas jurídicas de direito público e privado, a natureza da atividade que elas exercem, sendo de interesse público ou não, bem como as pessoas que devem receber essa imunidade, sendo algumas delas as autarquias, fundações, empresas públicas e demais entes públicos.

Definido a abrangência dessa imunidade, é preciso realizar um paralelo com os princípios constitucionais previstos em nossa Constituição Federal, observando quais os princípios que devem ser analisados, como é o caso do princípio da Livre Concorrência, onde é fundamental a sua observância para manter uma igualdade de competitividade entre todas as pessoas jurídicas e para manter a Ordem Econômica adequada.

Por fim, no último e mais importante capítulo, será abordado o tema principal de nosso estudo, qual seja, se a posse precária de contrato de

concessão de uso firmado por particular com o Poder Público é passível da ocorrência da hipótese de incidência tributária.

Logo, traremos os mais diversos julgamentos previstos em nosso ordenamento jurídico, passando pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a qual prevê que não é possível ocorrer a tributação do IPTU de imóvel cedido a particular, uma vez que a posse é precária.

Continuando essa análise jurisprudencial, também traremos a mudança de posicionamento do Superior Tribunal Federal, onde determinava que não ocorria a incidência do tributo em face do particular, entretanto, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 601720/RJ, o posicionamento foi modificado, sendo permitida a tributação do particular.

1. Tributo

1.1. Conceito

O conceito legal de tributo é encontrado no artigo 3º, do Código Tributário Nacional:

Art. 3º 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.

Segundo esse conceito legal de tributo podemos extrair alguns elementos a serem examinados:

a) Toda prestação pecuniária: deve-se observar que prestação pecuniária esta diretamente relacionada a dinheiro, moeda. Neste caso, é a transferência de um valor em dinheiro do contribuinte para o Estado, a fim de assegurar os meios financeiros para o desenvolvimento de seus objetivos, por este motivo, se faz necessário que a prestação pecuniária seja em dinheiro e não em serviços ou bens.

Hugo de Brito Machado¹ versa a respeito do tema da seguinte forma:

Cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é natureza pecuniária. Não há mais nos sistemas tributários modernos o tributo *em natureza*, pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro.

b) Compulsória: toda obrigação jurídica nasce, em princípio, da vontade, tornando-se obrigatória. Entretanto, na prestação tributaria, não há a vontade, pois o dever de pagar nasce de uma norma, lei, ou seja, “na prestação pecuniária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação”².

c) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: qualquer prestação tributária necessita estar em pecúnia, moeda, dinheiro ou qualquer outra forma estabelecida em lei a fim de extinguir o crédito tributário.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 77.

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 77.

Entretanto, o Brasil na maioria das vezes, não aceita outra forma de pagamento se não a moeda, ou seja, o nosso país não aceita os tributos *in natura* e *in labore*.

O tributo *in natura* é aquele estabelecido sem qualquer vínculo com a moeda, podendo ser, por exemplo, uma porcentagem do produto fabricado, ou seja, é aquele que está relacionado com a natureza do produto, da mercadoria a ser tributada. Conforme nos ensina Hugo de Brito Machado³:

Tributo *in natura* seria aquele estabelecido sem qualquer referencia a moeda. Por exemplo, um imposto sobre importação de trigo cuja lei instituidora determinasse que por cada tonelada de trigo importado o importador entregaria, a título de tributo, cem quilos de trigo à União.

O tributo *in labore* é também aquele estabelecido sem qualquer vínculo com a moeda, podendo ser, por exemplo, o serviço de um profissional liberal, ou seja, é aquele que está relacionado com a prestação de um serviço a ser tributado. Hugo de Brito Machado⁴ aborda o tema da seguinte maneira:

Tributo *in labore* seria aquele instituído também sem qualquer referencia a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a atividade profissional cuja a lei instituidora determinasse que todo profissional liberal seria obrigado a dar um dia de seu serviço por mês a entidade tributante.

Deste modo, infere-se que a expressão "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" não tem qualquer relevância para o artigo 3º, do Código Tributário Nacional. Serve apenas "para colocar o conceito de tributo em harmonia com a possibilidade excepcional de extinção de crédito respectivo mediante dação em pagamento"⁵

Que não constitua sanção de ato ilícito: o tributo não pode se confundir com a penalidade pecuniária, pois está decorrente de um ato ilícito, enquanto o tributo sempre será de um ato lícito. O fato jurídico tributário, que cria a obrigação tributária do agente, nasce de um evento lícito e determinado pela

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 79.

lei. Caso o evento fosse ilícito, a obrigação tributária não seria o pagamento de um tributo, mas sim o pagamento de uma multa.

Para Hugo de Brito Machado⁶ o tributo não constitui sanção de ato ilícito, senão vejamos:

Isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessário e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade.

d) Instituída em lei: somente a lei poderá instituir um tributo. Essa expressão está relacionada com o princípio da legalidade (artigo 150, I, da Constituição Federal) que estabelece: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

e) Cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada: toda atividade de arrecadação ou fiscalização que esteja relacionada a cobrança do Estado se dará de forma vinculada. Essa atividade que os agentes dos órgãos públicos possuem para fiscalizar ou arrecadar está vinculada à lei, não sendo possível qualquer discricionariedade ou livre arbítrio por parte deles. Isso se faz necessário para garantir a segurança jurídica, pois ninguém será cobrado além do que está previsto ou deve.

Hugo de Brito Machado⁷ trata o tema da seguinte forma:

Atividade vinculada é aquela em cujo desempenho a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência nem a oportunidade de agir. A lei não estabelece apenas um fim a ser alcançado, a forma a ser observado e a competência da autoridade de agir. Estabelece, além disto, o momento, vale dizer, o quando agir, e o conteúdo mesmo da atividade. Não deixa margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando legal.

1.2. Classificação jurídica dos tributos

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 79.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. P. 82.

Pelo atual entendimento do Supremo Tribunal Federal, as espécies tributárias são divididas em cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições sociais.

1.2.1. Imposto

Imposto é o tributo que possui previsão legal nos artigos 16 do Código Tributário Nacional e 145, I, da Constituição Federal. É um tributo não vinculado, que tem caráter meramente arrecadatória, ou seja, é um tributo que não precisa de qualquer contra partida, contraprestação, por parte do Estado, tendo, apenas, que observar os princípios constitucionais tributários.

Roque Antonio Carrazza⁸ define imposto da seguinte maneira:

O imposto, enfim, é um tributo não vinculado a uma atuação estatal. Esta ideia, diga-se de passo, foi muito bem explicitada no art. 16 do CTN. A pessoa política – repetimos – não precisa, ao tributar por via de impostos, realizar qualquer atividade estatal específica em favor do contribuinte que irá suportar. Tal modalidade de tributo (ao contrário da taxa e da contribuição de melhoria) não exige qualquer contrapartida. A pessoa política que cria deve, apenas, obedecer aos princípios constitucionais que influem na tributação.

O imposto sempre tem o seu fato jurídico tributário, a sua hipótese de incidência, ou em uma ação do contribuinte (podemos tomar como exemplo, o ICMS, que tem como fato gerador a operação mercantil de um comerciante ou industrial), ou uma situação prevista na lei (temos como exemplo, o IPTU, que tem como fato gerador o particular ser proprietário de um imóvel em zona urbana). “Uma coisa, porém é certa: o fato impositivo do imposto é sempre realizado pelo contribuinte, sem nenhuma relação específica com qualquer atividade do ente público”⁹.

1.2.2. Taxas

Taxa é um tributo previsto nos artigos 77 do Código Tributário Nacional e 145, II, da Constituição Federal. É um tributo vinculado a determinada atividade estatal, podendo consistir em um ato de polícia ou serviço público.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 543/544.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 540.

A hipótese de incidência da taxa pode se dar de duas maneiras: I – pela prestação de serviço público específico e divisível; ou II – o exercício do poder de polícia.

É importante frisar que a taxa não pode ter a sua base de cálculo ou fato jurídico tributário idêntico ao que corresponde a imposto.

I – Taxa de serviço, é a taxa cobrada pelo Estado para o serviço por ele prestado de forma divisível e específica.

Para Hugo de Brito Machado “podemos entender por serviço público toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas”¹⁰.

Os serviços públicos específicos são aqueles que possuem os seus agentes passivos determinados ou determináveis, é o serviço *uti singuli*.

Os serviços públicos divisíveis são aqueles que podem ser mensurados, medidos, entre os agentes passivos.

Roque Antonio Carrazza ensina que taxa de serviço “é o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma prestação de serviço público diretamente referida a alguém”¹¹.

II – A Taxa de polícia esta prevista no artigo 78 do Código Tributário Nacional, mas pode ser considerada toda aquela cobrada pelo poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou obtenção de fato, em razão de interesse público concernente, respeitando os limites da lei.

Os exemplos de taxa de polícia são: a taxa de licença para publicidade; a taxa de licença para construções e edificações, entre outras.

Para Roque Antonio Carrazza¹² taxa de polícia seria:

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. P. 435.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 546.

poder de polícia é a faculdade que o Estado tem de, dentro dos limites constitucionais, baixar regras de nível legal ou infralegal, para disciplinar o exercício dos direitos a liberdade e à propriedade das pessoas, compatibilizando-o com o bem comum. Para que o exercício dos direitos de uns não prejudique o exercício dos direitos de outros, exige-se que o Estado expeça regras, harmonizando estes exercícios com o interesse público primário.

1.2.3. Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é um tributo previsto no artigo 145, III, da Constituição Federal. Tem como fato gerador a atuação estatal (tributo vinculado) de uma obra pública e a sua consequente valorização imobiliária em razão desta obra.

Taxa e contribuição de melhoria não se confundem, pois possuem incidências distintas. Para a contribuição de melhoria é necessário o Estado realizar uma obra pública, e está, valorizar o imóvel. Caso não ocorra a valorização imobiliária, o Estado está proibido de cobrar a referida contribuição, pois configuraria enriquecimento sem causa do Estado, já que o fato gerado não ocorreu.

Para Hugo de Brito Machado¹³ contribuição de melhoria é definida da seguinte maneira:

A contribuição de melhoria é a espécie de tributo cujo o fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, e tem por finalidade a justa distribuição dos encargos públicos, fazendo retornar ao Tesouro Público o valor despendido com a realização de obras públicas, na medida em que destas decorra a valorização de imóveis.

1.2.4. Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório é um tributo previsto no artigo 148 da Constituição Federal, sendo criado somente por lei complementar. Sua instituição só é possível mediante a existência de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 548.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 445.

Este tributo tem caráter temporário e a sua retirada será feita de forma gradual, pois o seu fato jurídico tributário já pode ter sido extinto, porém os seus efeitos podem continuar aparente. Outra característica do empréstimo compulsório é de que se trata de um tributo restituível, ou seja, findo o tributo a União, este deverá restituir ao contribuinte o valor despendido por ele.

1.2.5. Contribuições sociais

É um tributo previsto no artigo 149, da Constituição Federal e complementado pelos artigos 195 e 239, ambos da Constituição Federal. A União é o ente federativo responsável pela instituição desse tributo, sendo subdividido em: contribuições das categorias profissionais ou econômicas, contribuições interventivas e contribuições para o financiamento da seguridade social. Entretanto, com as Emendas Constitucionais 39/2002 (COSIP – Custeio do Serviço de Iluminação Pública) e a 41/2003 (Contribuição para o Custeio do Regime Previdenciário de seus Servidores Públicos) os Estados, Distrito Federal e Municípios também podem cobrar algumas contribuições sociais.

Para Hugo de Brito Machado pode-se conceituar contribuição social como sendo:

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.¹⁴

Sendo assim, é uma contribuição que a pessoa física ou jurídica arca para custear atividades específicas de intervenção no domínio econômico.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 419.

2. Regra Matriz de Incidência Tributária do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU

2.1. Aspectos Gerais

O Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU é um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, conforme preceitua o artigo 156, I, da Constituição Federal¹⁵, bem como o artigo 32, do Código Tributário Nacional¹⁶. Sua incidência ocorre anualmente, existindo a possibilidade de ser parcelado pelo contribuinte.

Referido tributo nem sempre foi de competência municipal, visto que a Constituição de 1981, em seu artigo 9º, item 2º, previa a competência dos Estados.

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1 º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

2 º) sobre Imóveis rurais e urbanos;

Entretanto, na Constituição de 1934 e demais, ficou consolidada a competência dos Municípios para a instituição do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU. Houve, também, ao longo das Constituições Federais a tentativa de uma diferenciação entre a propriedade predial e territorial, porém não restam dúvidas que o tributo incide sobre a propriedade predial e territorial, seja edificada, seja não edificada.

A função do IPTU é tipicamente fiscal, ou seja, tem caráter meramente arrecadatório, subsidiando os gastos da máquina pública, não dependendo de qualquer atividade estatal; sua incidência é monofásica, incidência única; real, onde incide em decorrência do patrocínio em geral, não levando em conta aspectos pessoais; e progressivo.

¹⁵ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana.

¹⁶ 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.

2.1.1. Aspecto Material

Como dito anteriormente, o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU é um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal. O seu fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido em lei civil, localizado na zona urbana do município, conforme preceitua o artigo 32, do Código Tributário Nacional:

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.

Logo, o referido imposto incide sobre os bens imóveis por natureza, bem como sobre os bens imóveis por acessão física. Isto, em outras palavras, significa que o tributo incide sobre a terra e também sobre as suas edificações.

Contudo, para bem definir a hipótese de incidência do IPTU é importante efetuar uma incursão em alguns conceitos típicos do Direito Civil, uma vez que só é possível realizar um cotejo entre os elementos que constituem o fato gerador do IPTU através dessa análise.

2.1.1.1. Propriedade

O primeiro elemento típico do Direito Civil é em relação ao conceito de propriedade, onde é possível encontra-lo no artigo 1.228 do Código Civil, senão vejamos:

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.

Neste sentido é o ensinamento de Maria Helena Diniz¹⁷ a respeito de propriedade:

O direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar, dispor de um bem corpóreo ou incorpóreo, bem como reivindicá-lo de quem injustamente o detenha.

¹⁷ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro – Direito das Coisas**. Vol. 4. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 114.

Além do Código Civil tratar sobre a propriedade, a nossa Carta Magna também versa sobre o tema em seus artigos, onde determina a propriedade como direito fundamental e esclarece que ela deve observar à função social, senão vejamos:

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

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

Deste modo, o direito de usar, gozar e dispor da propriedade deve ser estabelecido dentro dos limites e parâmetros legais determinados pela Constituição Federal, observando a função social da propriedade.

A respeito do tema ensina José Eduardo Soares de Melo¹⁸:

Entretanto, como a propriedade deve atender à sua função social (art. 5º, XXII e XXIII; art. 170, III, arts. 184 e 186 da CF), o exercício do seu direito deve estar em consonância com a suas finalidades econômicas e sociais, preservando a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, evitando a poluição do ar e das águas (art. 1228 § 1º do Código Civil). Os objetivos da função social podem ser alcançados mediante obrigações positivas (proprietário construir em terreno ocioso), e como regras impeditivas de ações (proibição de edificações, visando funções do urbanismo; ordenamento do crescimento de atividades, segregação de indústrias insalubres, conveniente uso de ocupação do solo, evitando especulação imobiliária).

Assim, o proprietário do bem imóvel tem a obrigação de usar, gozar e dispor da propriedade, desde que obedeça as limitações impostas pela lei, ou seja, atenda a função social, a ordem social, garantindo o bem-estar da coletividade e servindo de instrumento para a realização de valores consagrados pela Constituição. Esse objetivo é obtido através de leis que impõem obrigações, deveres, responsabilidades e limites, atendendo aos interesses sociais.

2.1.1.2. Domínio Útil

¹⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 543

Domínio útil é o direito de utilização, fruição e disposição, inclusive o de alienação, decorrente do regime enfiteuse. O regime de enfiteuse configura-se um direito real sobre a coisa alheia, na qual o proprietário atribui a outrem o domínio útil do bem imóvel, mediante recebimento de foro, laudêmio, etc.

Aires Barreto¹⁹ define domínio útil da seguinte maneira:

Configura-se 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 ou eminente.

Destarte, pode-se dizer que a enfiteuse é quando o proprietário do imóvel, aquele que possui o direito de usar, gozar e dispor atribui à outra pessoa o domínio útil do imóvel.

2.1.1.3. Posse

O Código Civil determina que o possuidor é todo aquele que detém a posse sobre o bem, ou seja, considera-se uma exteriorização da propriedade. O artigo 1.196, do Código Civil prevê tal conceito:

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

Logo, posse configura uma situação fática, conforme determina a legislação vigente, na qual encontra determinado indivíduo que, na condição de possuidor de um bem, o disponha para si com a intenção de ser o proprietário. O possuidor detém, de alguma maneira, algum dos poderes inerentes à propriedade, e, portanto, a posse é a sua manifestação.

Para Washington de Barros Monteiro²⁰ posse é:

A posse constitui o sinal exterior da propriedade, é o *jus possidendi*, o direito de possuir, e pelo qual o proprietário, de modo geral, afirma seu poder sobre aquilo que lhe pertence.

Nesse mesmo diapasão ensina Aliomar Baleeiro²¹:

¹⁹ BARRETO, Aires Fernandino. **Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU**. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). Curso de Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 967.

²⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. 43. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 20.

Entendemos que, se se pretende respeitar a Constituição, não se pode tributar qualquer posse. Apenas aquela *ad usucapionem*, ou que é exteriorização da propriedade. O imposto também não incide sobre a posse a qualquer título, precária ou direta como aquela do arrendatário, locador, ocupante, comodatário, usuário, habitador, detentor ou administrador de bens de terceiro. Tais pessoas nunca serão proprietários. As benfeitorias, edificações, construções, plantações e pastagens cultivadas realizadas por ais posseiros não são tributáveis pelo imposto rural, que somente atinge o domínio da terra. Se demonstram capacidade econômica, deverão ser chamadas a pagar o imposto sobre a renda.

Assim, para que seja possível a incidência do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU é necessário ter o *animus domini*, ou seja, aquele que o possuidor tem a intenção/agi como dono ou ser dono, detém a posse *ad usucapionem*, a qual tem o animo de ser o proprietário.

Por fim, importante destacar que o bem a que se refere a propriedade, domínio útil e posse deve ser um bem imóvel, e nunca de bem móvel, conforme determina o artigo 79, do Código Civil:

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Desta forma, o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU incide somente sobre os bens incorporados de forma permanente ao solo que possam servir de habitação ou para o exercício de quaisquer atividades.

2.1.2. Critério Temporal

O critério temporal do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU dependerá da legislação de cada Município, uma vez que é o agente competente para determinar o momento de sua incidência. Contudo, a maioria dos Municípios brasileiros, se não todos, elegeram o dia 1º de janeiro de cada ano para ocorrer a incidência do referido tributo, ocorrendo assim o fato gerador do tributo e a sua consequente obrigação.

Outrossim, importante destacar que caso aconteça alguma mudança física ou de titularidade no bem, como por exemplo, uma demolição,

²¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 315.

desaparecimento do prédio, venda e mudança de proprietário, após o marco temporal de 1º de janeiro ou outro estabelecido pelo Município, que nada implicará naquele exercício. Deste modo, o que importa para a incidência do tributo é a existência da propriedade, domínio útil ou posse naquela data, sendo que eventuais mudanças ou alterações físicas após a data estabelecida pelo Município só será importante para o próximo exercício.

2.1.3. Critério Espacial

O critério material da regra matriz de incidência tributaria indica a circunscrição territorial, o lugar, o espaço geográfico, ou seja, a localização para o nascimento do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana. O IPTU tem a peculiaridade de ser apenas uma parte do território do Município, com exceção daqueles Municípios que só possuem zona urbana, uma vez que só os imóveis localizados dentro do limite da urbana poderá ser gravado pelo IPTU, pois os demais, localizados na zona rural, serão tributados pelo Imposto Territorial Rural - ITR, no qual compete a União.

De forma precisa, o artigo 32, §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional previu os elementos necessários para a definição de zona urbana. Nos termos desse artigo, é necessário que haja dois elementos de melhoramento indicado:

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

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

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

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

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

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro²² pode-se definir o âmbito espacial de validade da norma tributária da seguinte maneira:

O âmbito espacial de validade da norma tributária, que regula o IPTU, é a zona urbana do Município, pois a distinção entre imóvel urbano e rural, se faz, segundo estabelece o próprio Código, de acordo com a sua localização, e não segundo a sua destinação. Decorre daí a importância da delimitação da zona urbana pela lei do Município, observado os critérios estabelecidos no art. 32, §§ 1.º e 2.º.

Nesse mesmo sentido ensina Roque Antonio Carrazza²³:

Sirva-nos de exemplo, a respeito, a posição doutrinária (dominante) de que 'zona urbana', para fins de tributação por meio de imposto predial e territorial urbano (IPTU), é aquela que atende às 'especificações' do art. 32, §§ 1º e 2º, do CTN.

Assim, infere-se que a zona que detenha duas das melhorias elencadas no artigo 32, § 1º, do Código Tributário Nacional, entre elas sistema de esgoto, rede de abastecimento de água, rede de iluminação pública, etc ou zonas urbanizáveis deve ocorrer a incidência do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU.

2.1.4. Critério Quantitativo

O critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU é a mensuração do valor do tributo, é *quantum debeat*, a partir do momento em que é formada a relação tributária, ou seja, ocorreu o fato imponible, sendo o contribuinte o responsável pelo adimplemento da obrigação tributária. O *quantum debeat* é composto por dois elementos, a base de cálculo e a respectiva alíquota do tributo, sendo esses os responsáveis por determinar qual o valor pago pelo contribuinte.

De acordo com o artigo 33, do Código Tributário Nacional, bem como seu parágrafo único, a base de cálculo é composta pelo valor venal do imóvel, excluindo o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou

²² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 326.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 214/215.

temporário, para efeito de sua utilização, exploração aformoseamento ou comodidade, senão vejamos:

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

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

Para Aliomar Baleeiro²⁴ a base de cálculo é o valor venal, assim entendido:

Diferentemente do imposto sobre a propriedade rural, que se calculada pelo valor do solo apenas, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana recai sobre o valor venal do imóvel todo, isto é, o solo com todas as acessões e benfeitorias. Tratando-se, por exemplo, de edifícios arruinados ou inadequados pela sua mesquinhez ao valor do solo, claro que este último se impõe àquele e deve ser apurado em função da utilização potencial e racional. Valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segunda as condições usuais do mercado de imóveis. O preço da venda a prazo incorpora normalmente juros e realísticos e a previsão de perda de poder aquisitivo da moeda.

Nesse mesmo sentido ensina Hugo de Brito Machado²⁵:

A base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é o valor venal do imóvel (CTN, art. 33). Valor venal é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais. O preço neste caso, deve ser o correspondente a uma venda à vista, vale dizer, sem incluir qualquer encargo relativo a financiamento.

Assim, o valor venal do imóvel deve ser o valor de mercado, o valor da venda à vista da propriedade, sendo que as Prefeituras, através de métodos, normas, estudos e outros elementos determinam a Planta Genérica de Valores, a qual determinará o valor venal, conforme ensina Aires F. Barreto²⁶:

Os Mapas Genéricos de Valores podem ser definidos como o complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado (ou linear) de terreno e de construção, originários ou corrigidos, acompanhados de regras e métodos, genéricos ou específicos, para apuração do valor venal de imóveis.

²⁴ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 328/329.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 402.

²⁶ BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de Direito Tributário Municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 227.

Logo, "como é tarefa difícil para a Administração, em um tributo lançado de ofício, como é o caso do IPTU, avaliar a propriedade imobiliária de milhares de contribuintes, medidas de simplificação da execução da lei têm sido tomadas pelo Poder Executivo. Uma dessas medidas são as plantas ou tabelas de valores, que retratam o preço médio do terreno por região ou o preço do metro quadrado das edificações, conforme padrão construtivo, portanto o valor presumido do bem. (Assim como funcionam as pautas de valores o imposto de importação ou no imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços)"²⁷.

O segundo elemento a formar o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária é a alíquota, sendo o termo do mandamento da norma que aplicado à base de cálculo permite que se chegue ao valor do tributo, ao *quantum debeatur*. A alíquota aplicada à base de cálculo não poderá ter efeito confiscatório, uma vez que o artigo 150, IV, da Constituição Federal é claro ao determinar que os entes federados não poderão utilizar tributo com efeito de confisco. Contudo, importante destacar que a alíquota poderá ser simples ou progressiva, conforme função social, valor e localização do imóvel, nos termos do artigo 156, I, § 1º, da Constituição Federal:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Destarte, as alíquotas progressivas do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU terão caráter fiscal, cujo único objetivo será o abastecimento dos cofres públicos, bem como onerar os imóveis de maior valor e garantir o uso adequado do bem.

2.1.5. Critério Pessoal

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 329/330.

O critério pessoal determina os sujeitos da relação jurídico tributária a ser instaurada a partir do momento em que constitui o fato jurídico tributário. O aspecto pessoal é composto de dois sujeitos, sendo eles o sujeito ativo, aquele responsável pela cobrança do tributo, como por exemplo, a União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios, esses últimos responsáveis pela cobrança do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU. Já o sujeito passivo é a parte oposta do critério pessoal, ou seja, é o pagador da obrigação tributária, é o contribuinte, o responsável pelo adimplemento do valor do imposto, conforme estipula os artigos 121 e 122, do Código Tributário Nacional, senão vejamos:

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.

Assim, em relação ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, o sujeito ativo será o Município ou o Distrito Federal e o sujeito passivo será o contribuinte, uma vez que é quem constituiu a relação pessoal com o sujeito ativo, originando o fato jurídico tributário.

2.1.5.1 Sujeito Ativo

O sujeito ativo do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU são os Municípios e o Distrito Federal, nos termos do artigo 156, I, da Constituição Federal, bem como a União de forma excepcional, conforme determina o artigo 147, da Constituição Federal.

Importante salientar que a União só será o sujeito ativo da relação quando o território não for dividido em Municípios, do contrário competirá ao Município realizar essa cobrança.

2.1.5.2 Sujeito Passivo

De acordo com o artigo 34, do Código Tributário Nacional, o contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, *in verbis*:

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

Para Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo²⁸ o contribuinte é:

O *proprietário* é aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a possui ou detenha (art. 1.228 do Código Civil). Adquire a propriedade imóvel mediante registro no título translativo no Registro de Imóveis. Enquanto não se registrar o título, o alienante continua sendo o dono do imóvel. O registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro, e este o prenotar no protocolo (art. 1245 e 1246, Código Civil, combinado com a Lei federal nº 6.015, de 31.13.73, que dispõe sobre os registros públicos).

A aquisição originária ocorre quando o bem não é efetivamente transmitido por alguém (acessão e usucapião); enquanto a aquisição derivada decorre de transmissão por ato singular ou universal do domínio (direito hereditário ou transcrição).

O *titular do domínio útil* (no regime da enfiteuse) ficará obrigado a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravam o imóvel (art. 682 do antigo Código Civil). O *superficiário* também poderá figurar como contribuinte, uma vez que responde pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel (art. 1.371, Código Civil).

O *possuidor* é todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de alguns dos poderes inerentes à propriedade; o que não ocorre com o detentor, que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas (art. 1.198 do Código Civil). Poderá ter adquirido a posse de modo originário (arts. 1.196, 1.204 e 1.263, Código Civil), ou derivado, mediante tradição real ou simbólica, consensual, pelo constituto possessório, e acessão. O *proprietário* é aquele que tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem injustamente a possui.

Assim, o sujeito passivo do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU poderá ser o proprietário, ou seja, aquele que detém a propriedade do imóvel, a faculdade de usar, gozar e dispor do bem, conforme já abordado acima. Em relação ao domínio útil é aquele que mantém o regime de enfiteuse em face do bem. Já o possuidor é aquele que detém as

²⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 341 e 342.

prerrogativas inerentes a propriedade e possui o *animus domini*, a vontade de ter o bem como seu (*posse ad usucapionem*).

3. Imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal

3.1. Noções gerais de imunidade tributária

Competência tributária é a capacidade que os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) possuem para criar os tributos. Para tanto, se faz necessário observar a Constituição Federal vendo qual ente federativo é competente e quais os princípios que devem ser observados.

Para Edgar Neves da Silva²⁹ competência tributária é:

Competência tributária é a faculdade de outorgar as pessoas jurídicas de direito público interno, pela Constituição, atendidos os seus princípios e regras e dentro do campo de sua atuação, para instituir, pelo instrumento legal designado, seus tributos, o que significa, em resumo, legislar sobre o regime jurídico, regulando e estruturando.

Assim, as pessoas jurídicas de direito público só podem criar os tributos que estão autorizados na Constituição Federal e limitarem a sua incidência aos que a Carta Magna não determina a imunidade.

Da mesma forma que a constituição Federal traçou perfeitamente os tributos que os entes federativos podem criar, a Constituição Federal não cria tributo, apenas autoriza a sua criação, estabeleceu também os limites que os mesmos devem observar e respeitar na hora de criá-los. Deste modo, criou as imunidades constitucionais, que são as vedações totais ao limite de tributar por parte dos seus entes.

As imunidades tributárias foram criadas pela assembleia constituinte sob duas óticas: na primeira, encontrou uma forma de ajudar a manter o estado de direito, a liberdade de expressão, a democracia, a ação dos cidadãos; já na outra, tentou atrair os cidadãos a ajudarem os entes federativos a subsidiar as atividades essenciais que, na maioria das vezes, fazem de forma insatisfatória.

A previsão legal de imunidade tributária esta prevista no artigo 150, VI, da Constituição Federal, onde determina que é vedado a União, aos Estados,

²⁹ SILVA, Edgar Neves da. **Curso de Direito Tributário: Imunidade e Isenção**. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário** 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 304.

ao Distrito Federal, bem como aos Municípios instituir imposto nas situações determinadas:

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

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Desta forma, imunidade tributária pode ser considerada um obstáculo criado pelo Poder Constituinte, no qual determinou que não ocorrerá a incidência de tributação a partir de determinado fato, pessoa ou categoria de pessoas.

Importante destacar que não há somente imunidade tributária no artigo 150, VI, da Constituição Federal, há também em outros artigos Constitucionais, tais como: o artigo 5º, inciso XXXIV, "a" e "b", da Constituição Federal, artigo 5º, inciso LXXVI, "a" e "b", da Constituição Federal, etc. Contudo, trataremos no presente a imunidade prevista no artigo 150, VI, da Constituição Federal.

A acepção da palavra imunidade pode ter dois significados, um significado amplo e outro restritivo, entretanto, os dois significados tem por fim a vedação à instituição do tributo.

Corroborando com esse entendimento Roque Antonio Carrazza³⁰:

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 865.

Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizaram fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese do pedágio); e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica; e f) fazendo tabua rasa do princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens.

E, outra, restritiva, aplicável às normas constitucionais que, de modo expreso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Logo, mesmo que contenha duas acepções a palavra imunidade, fato é que tal garantia prevista em nossa Carta Magna determina que o contribuinte, seja ele pessoa jurídica ou física, seja ele pessoa jurídica de direito privado ou pública, terá a proteção da vedação de tributar, seja imposto, taxa, contribuição, etc.

3.2. Conceito e abrangência da imunidade tributária recíproca

3.2.1. Conceito de imunidade recíproca

Como já dito anteriormente, imunidade tributária pode ser considerada um obstáculo criado pelo Poder Constituinte ao poder de tributar, no qual determinou que não ocorrerá a incidência de tributação a partir de determinado fato, pessoa ou categoria de pessoas.

Imunidade recíproca teve a sua origem na jurisprudência americana e possui sua previsão legal no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal, na qual determina que será vedada a instituição de tributo sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros a fim de que seja assegurado o princípio federativo, seja do princípio da isonomia das pessoas políticas.

A nossa Carta Magna também tratou de estender a imunidade às autarquias, no que diz respeito ao patrimônio, a renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes, bem como às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, mas que não poderia ser aplicado ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos

privados ou em que houvesse contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, senão vejamos:

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

VI - instituir impostos sobre:

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

§ 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.

Assim, a imunidade recíproca visa muito mais do que não gerar a incidência tributária de determinado fato jurídico tributável, mas visa também garantir a própria federação e seu princípio federativo "porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. Sim, porque, cobrando-lhe impostos, poderia levá-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais"³¹.

3.2.2. Abrangência da imunidade tributária

Como já mencionado anteriormente, a abrangência da imunidade tributária recíproca pode abarcar não apenas os impostos, mas também outros tributos, como taxas, contribuições, etc. Ademais, é importante salientar que essa imunidade não se limita apenas aos entes federativos, tais como a União, os Estados, o Distrito Federal e aos Municípios, mas também pode ser extensiva à autarquias, empresas públicas e sociedade de economia mista, na medida em que atuam como suas instrumentalidades.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 869.

O precedente de estender a imunidade tributária recíproca para as autárquicas e seus bens patrimoniais se deu em um julgamento no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconheceu que a Constituição Federal de 1946 previa implicitamente a extensão dessa imunidade, abrangendo não apenas as entidades públicas citadas na Constituição Federal de 1946, mas também os seus serviços descentralizados, ainda que possuíssem personalidade jurídica própria.

Em relação à sociedade de economia mista, estas tiveram a sua imunidade não reconhecida, uma vez que se tratava de pessoa jurídica de direito privado, no qual tem como objetivo a obtenção de lucro e ganho de capital, sendo que, caso fosse reconhecida a sua imunidade, esta não deveria prestar serviço público e não perseguir o fim econômico, ou seja, a obtenção de lucro, como por exemplo, o caso do Hospital Nossa Senhora da Conceição, ao argumento de que a prestação de ações e serviços de saúde por sociedade de economia mista corresponderia à própria atuação do Estado.

As empresas públicas, essas devem ser consideradas uma extensão do Estado na sociedade, onde prestam um serviço de interesse público, sendo que a forma pode ser de direito privado, entretanto, são instrumentos estatais. Ademais, a contraprestação paga pelo particular a essas empresas estatais muitas das vezes não conseguem subsidiar o custo da atividade, uma vez que a sua remuneração é regulada por lei ou por ato do executivo, que busca o interesse público. Exemplo clássico dessa imunidade é em relação aos Correios - ECT, a qual entendeu que a imunidade recíproca deve abarcar-la, haja vista que é uma empresa prestadora de serviços públicos, devendo ser atividade obrigatória e exclusiva do Estado, não podendo ser alcançada por impostos.

Após a extensão da abrangência da imunidade recíproca, ficou constatado que não era mais suficiente só observar a pessoa jurídica, mas também deveria ser observado a atividade exercida pela pessoa jurídica, uma vez que muitas autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista não exercem apenas uma atividade, sendo o caso de algumas dessas

entidades exercerem simultaneamente atividade de natureza pública, bem como atividade comercial.

Deste modo, ficou constatada a necessidade de determinar o alcance da imunidade recíproca em tal caso, ou seja, se deveria alcançar todas as atividades das pessoas jurídicas ou apenas os serviços de natureza pública.

A distinção da natureza da atividade que a pessoa jurídica exerce é de suma importância para a tributação do Estado, haja vista que a partir do momento que a pessoa jurídica exerce uma atividade de natureza pública, ela se torna uma extensão do Estado, é a *longa manus* da Administração Pública na sociedade. Já em relação à pessoa jurídica que exerce a atividade com natureza comercial, esta deve ser tributada, uma vez que a sua finalidade é econômica, a obtenção de lucro, ou seja, tem a presunção de riqueza.

Assim, aplicar a imunidade a tais atividades corresponderia a um privilégio injustificado, eis que favoreceria uma pessoa jurídica em relação à outra no mercado, ensejando uma concorrência desleal entre as pessoas.

Neste sentido versa Aliomar Baleeiro:

Patrimônio alcançado pela imunidade recíproca abrangia todos os bens e coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou incorpóreas. Por sua vez, as rendas abarcariam não somente os tributos arrecadados pelos entes públicos, mas também os preços públicos provenientes do exercício das suas funções, da venda dos seus bens e da utilização dos seus serviços. Por fim, serviços abrangeriam apenas os serviços públicos.

Diante disso, seria possível diferenciar o patrimônio, as rendas e os serviços vinculados às atividades fundamentais da pessoa jurídica que exerce atividade de natureza pública.

Ademais, além de observar a abrangência da imunidade recíproca quanto à pessoa e à atividade, é importante observar e interpretar outros dispositivos constitucionais que não versam diretamente sobre imunidade, entretanto, tratam de forma subjetiva. Neste sentido, temos o artigo 170, IV, da Constituição Federal, o qual prevê a livre concorrência, bem como o artigo 173, §§ 1º e 2º, o qual prevê que as empresas públicas e as sociedades de

economia mista estão sujeitas ao mesmo regime tributário das empresa privadas, *in verbis*:

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

IV - livre concorrência;

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: (...)

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Logo, o reconhecimento da imunidade recíproca pode ser conhecido ou não conhecido desde que observe a neutralidade da tributação, para não gerar nenhuma distorção no livre mercado e favorecer determinadas empresas em detrimento de outras.

4. Dos princípios constitucionais sopesados na cobrança do IPTU de imóvel utilizado por pessoa jurídica para exploração de atividade econômica com fins lucrativos pertencente a ente federado

4.1. Da impossibilidade da imunidade recíproca

Se a imunidade tributária pode ser considerada um obstáculo criado pelo Poder Constituinte, no qual determinou que não ocorrerá a incidência da tributação a partir de determinado fato, pessoa ou categoria de pessoa, parece importante determinar um limite, fixar até que ponto vai a imunidade.

Desta forma, é importante realizar uma distinção entre a capacidade contributiva e a capacidade econômica das pessoas jurídicas de direito público e privado e sua atividade, haja vista que há recursos no setor público e neste sentido, há capacidade econômica. Entretanto, tais recursos não estão disponíveis, uma vez não pode ser apropriado pelo Poder Público por meio de tributação.

Logo, "no setor público, não há tal disponibilidade. Todos os recursos ali alocados já estão, por princípio, destinados a uma finalidade pública. Não há sobras que possam ser captadas pela imposição de tributos"³².

Assim, quando uma pessoa jurídica, seja ela autarquia, empresa pública, sociedade de economia mista ou qualquer outra entidade e esta atuando fora do Domínio Econômico, não cabe cogitar a existência de capacidade contributiva. "Se a atividade econômica pode ser dividida entre setor público e o Domínio Econômico, é neste que se manifesta aquela capacidade"³³.

Contudo, quando se trata do setor público, tal distinção é facilmente observada. Já, quando se observa fora do setor público, quando a entidade passa a exercer atividade dentro do Domínio Econômico, é constatado a manifestação da capacidade contributiva, levando-se em consideração o Princípio da Livre Concorrência, uma vez que visa manter a equidade concorrencial.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 439.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 439.

Neste sentido versa Luís Eduardo Schoueri³⁴:

Capacidade contributiva surgirá quando o patrimônio, a renda ou os serviços daquelas entidades já não estiverem voltados a sua finalidade, i. e., quando passarem a atender a interesses que não se confundem com os nobres fins públicos que motivaram atender a interesses que não se confundem com os nobres fins públicos que motivaram a imunidade. Ademais, a própria Ordem Econômica, em especial o Princípio da livre Concorrência, pode contribuir para que se construa norma de menor alcance, ou mesmo se negue a imunidade. No Domínio Econômico, existem outras entidades atuando, formando-se o mercado. Por mais nobres que sejam as finalidades da entidade e ainda que os recursos auferidos no mercado sejam a elas destinados, ainda assim não se pode de lado a Livre Concorrência.

E continua:

Daí propormos o seguinte raciocínio, que inspirará o restante do presente capítulo:

Enquanto a atuação da entidade imune dá-se fora do Domínio Econômico (i.e. no setor público), não há que falar em capacidade contributiva; a norma de imunidade tem amplo espectro, já que será fruto não só do dispositivo específico, mas também da confluência de um valor fundamental constitucional e da Capacidade Contributiva;

Ingressando a entidade no Domínio Econômico, há a possibilidade de capacidade contributiva; a imunidade, então, apenas poderá ser estendida se os recursos assim gerados forem integralmente destinados às finalidades da entidade imune, já que até tal limite o Princípio da Capacidade Contributiva atua em sentido conforme à imunidade;

No Domínio Econômico, a norma de imunidade é fruto da confluência não só dos dispositivos constitucionais específicos (inclusive os que limitam), mas também da Capacidade Contributiva (que atuará positiva ou negativamente, conforme o caso) e da Livre Concorrência.³⁵

Assim, é de suma importância não observar apenas a entidade, mas também a sua atividade e em que local exerce essa atividade, sendo ela com fim econômico ou não, ou seja, com capacidade contributiva e capacidade econômica.

4.1.1. Da livre concorrência

A Livre Concorrência é um princípio estabelecido no artigo 170, inciso IV, da Constituição Federal, senão vejamos:

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 440.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 440.

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

IV - livre concorrência;

Neste sentido, a Livre Concorrência é um valor constitucional que deve pautar as relações econômicas da sociedade, devendo ser sopesado junto a uma série de outros valores constitucionais para que os objetivos da Ordem Econômica sejam alcançados.

Assim, a Livre Concorrência pode ser determinada como uma exigência, constitucionalmente prevista, a fim de manter o equilíbrio nas forças econômicas que estão no mercado de modo que a alocação de recursos nacionais seja a mais próxima possível daquela socialmente desejável.

Neste diapasão versa Tércio Sampaio Ferraz Junior³⁶ sobre livre concorrência:

Livre concorrência de que fala a atual constituição como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV) não é a do mercado concorrencial oitocentista de estrutura atomística e fluída, isto é, exigência estrita de pluralidade de agentes e influencia isolada e dominadora de um ou uns sobre outros. Trata-se, modernamente, de um processo comportamental competitivo que admite gradações tanto de pluralidade como quanto de fluidez. É este elemento comportamental – a competitividade – que define a livre concorrência. A competitividade exige, por sua vez, descentralização de coordenação como base de formação dos preços, o que supõe livre iniciativa e apropriação privada dos bens de produção. Neste sentido, a livre concorrência é forma de tutela de consumidor, na medida em que competitividade induz uma distribuição de recursos a mais baixo preço. De um ponto de vista político, a livre concorrência é garantia de oportunidades iguais a todos os agentes, ou seja, é uma forma de desconcentração de poder. Por fim, de um ângulo social, a competitividade deve gerar extratos intermediários entre grandes e pequenos agentes econômicos, como garantia de uma sociedade mais equilibrada.

Portanto, a Livre Concorrência vai muito além da pluralidade de agentes econômicos com a redução do poder de mercado a um mínimo possível, ela é a garantia de oportunidades iguais de competição para todos os agentes econômicos de um mercado, independentemente da pessoa jurídica que seja.

³⁶ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **A Economia e o Controle do Estado**. In O estado de São Paulo. Ed. De 4.6.1989. Citado por GRAU, Eros Roberto, p. 210.

Inteligentemente, a Constituição Federal previu em seu artigo 173, traços para limitar a imunidade recíproca a sociedade de economia mista, empresa pública e demais entidades, *in verbis*:

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;

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Logo, quando uma empresa pública, autarquia, ou qualquer outra entidade atua no mercado, se insere no Domínio Econômico, com o intuito de não prestar um serviço público, esta tem que ser tratada como qualquer outra do mercado, não podendo gozar de nenhum tipo de benefício não estendido às outras.

Luís Eduardo Schoueri³⁷ assim determina:

Deste modo, quando o Estado atua no Domínio Econômico, submete-se ele ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive sob os aspectos tributários. Afinal, sua remuneração (preços públicos) se deu em ambiente de mercado e, neste, não há que permitir qualquer privilégio, sob pena de afastar o próprio mercado. Visou o constituinte, com tal providência a assegurar a plena observância do Princípio da Livre Concorrência, que ele mesmo consagrou (artigo 170, IV), além de captar capacidade contributiva em ambiente onde esta manifesta.

Assim, infere-se que a imunidade tributária recíproca encontra como limite o campo de atuação próprio do Estado (o setor público) e quando a pessoa jurídica de direito público se insere no Domínio Econômico, cessa a imunidade.

³⁷ SCHOUEIRI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 452.

5. Da constitucionalidade da cobrança do IPTU de imóvel pertencente a ente federado utilizado para exploração de atividade econômica com fins lucrativos

Superada a questão inicial a respeito do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, onde foi abordado a estrutura jurídica do tributo, a regra matriz de incidência tributária do IPTU, os aspectos constitucionais inerentes ao IPTU, a abrangência da imunidade tributária recíproca em face ao IPTU, bem como outros princípios constitucionais que devem ser observados e sopesados ao interpretar a abrangência da imunidade recíproca perante ente federados, autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades, partimos agora para a premissa principal do presente estudo, o qual pretende declarar a constitucionalidade da cobrança do IPTU de imóvel pertencente a ente federado, utilizado para exploração de atividade econômica com fins lucrativos.

A premissa agora tratada é tema de grande controvérsia e bastante relevância doutrinária e jurisprudencial, tanto é que há precedentes favoráveis a incidência do tributo, bem como há decisões desfavoráveis a incidência do tributo, sendo que o Superior Tribunal Federal reconheceu que o tema é de suma importância, declarando a sua repercussão geral.

Assim, partiremos para uma análise jurisprudencial sobre o referido tema, onde haverá diversos *leading cases* sobre o assunto.

5.1. Análise jurisprudencial

O Superior Tribunal de Justiça, órgão responsável pela uniformização da jurisprudência das leis federais, tem adotado o entendimento de que não ocorre a incidência do IPTU de imóveis pertencentes à ente federado e ocupado por pessoa jurídica de direito privado, senão vejamos:

EMENTA TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. IMÓVEL DE DOMÍNIO DA UNIÃO. CONCESSÃO DE USO. IPTU. NÃO INCIDÊNCIA. CESSIONÁRIO. POSSE SEM ANIMUS DOMINI. APRECIÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS, EM ÂMBITO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Trata-se de Agravo Regimental interposto em 05/10/2015, contra decisão monocrática, publicada em 28/09/2015.

II. Não há falar, na hipótese, em violação ao art. 535 do CPC, porquanto a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, de vez que o voto condutor do acórdão recorrido apreciou, de modo coerente e completo, as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida.

III. **É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o bem imóvel público, ocupado por concessionária, não se sujeita à incidência de IPTU, na medida em que a posse, nessa situação, decorre de relação de direito pessoal e não é dotada de animus domini, tratando-se, na verdade, de simples detenção de coisa alheia. Precedentes: STJ, AgRg no AREsp 535.846/RJ, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 24/11/2015; STJ, AgRg no AREsp 691.946/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/06/2015.**

IV. A via especial, destinada à uniformização da interpretação do direito federal, não se presta à análise de dispositivos da Constituição da República, ainda que para fins de prequestionamento.

V. Agravo Regimental improvido.

VOTO - (...) Essa, portanto, é a ideia-matriz que assegura a imunidade tributária na espécie: a concessão do serviço público enseja apenas a utilização do imóvel público pela concessionária para o desempenho das obrigações contratuais e, naturalmente, não reflete na respectiva sujeição dominial. **Por via de consequência, não se legitima a incidência tributária que desrespeita a imunidade constitucional que está assentada, única e exclusivamente, no fator dominial.** Colaciona-se, mais uma vez, elucidativos precedentes do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria: (...)

A posse direta decorrente do contrato de concessão, por resultar do fenômeno do desdobramento possessório e por estar calcada em direito pessoal, desautoriza a incidência do IPTU. A respeito do assunto, vale transcrever trecho do voto do Ministro Moreira Alves proferido por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 253.394:

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

Somente a posse dotada de autonomia e que não advém de algum tipo de relação jurídica com o proprietário fica exposta à incidência do IPTU. (...)

De outra parte, conforme afirmado na decisão ora agravada, é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o bem imóvel público, ocupado por concessionária, não se sujeita à incidência de IPTU, na medida em que a posse, nessa situação, não é dotada de animus domini. (AgRg no REsp 1534170/DF, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 19/05/2016 - Grifos nossos)³⁸

O recurso especial que se quer admitido se origina em autos de mandado de segurança, por meio do qual ETERC ENGENHARIA LTDA objetiva o cancelamento de inscrição em dívida ativa referente a débitos de IPTU e TLP para o fim de emissão de certidões positivas com efeitos de negativa - CPD-EN. (...)

Com relação ao IPTU, o Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral do tema, no julgamento do ARE 638.315/BA, reafirmou seu entendimento segundo o qual a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal se estende à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO. Isso considerado e atentando-se para o fato de o TJ/DFT ter decidido que tanto o IPTU, como a TLP, só poderiam ser cobradas do proprietário do terreno, uma vez que a cláusula de responsabilidade contida no contrato de concessão só vincularia as partes, observa-se que o acórdão está em sintonia com a orientação jurisprudencial do STJ. A respeito. (AgRg no AREsp 90.587/DF, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/05/2016, DJe 02/06/2016 - grifo nosso).³⁹

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. CONCESSÃO DE USO. **IMÓVEL PERTENCENTE À UNIÃO. RELAÇÃO DE DIREITO PESSOAL. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. IMPOSTO COBRADO DO CONCESSIONÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.** RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.

DECISÃO - (...) Quanto ao mérito, sustenta a recorrente a responsabilização do recorrido pelo pagamento de IPTU de imóvel objeto de contrato de concessão que mantém com a Infraero e cuja propriedade pertence à União.

Ao dirimir a controvérsia o Tribunal de origem entendeu não subsistir, in casu, a pretensão do ente público de exigir o pagamento do IPTU, uma vez que a posse do imóvel é firmada em direito pessoal, ausente, por conseguinte o animus domini.

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial 1534170. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=60611015&num_registro=201501167864&data=20160519&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 08 de agosto de 2017.

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial 90.578. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=58358482&num_registro=201102921807&data=20160316&tipo=0>. Acesso em 08 de agosto de 2017.

Conforme se observa, o acórdão a quo não destoa da orientação firmada por esta Corte no sentido de que é descabida a cobrança do IPTU do concessionário de imóvel público, pois detentor de posse fundada em relação de direito pessoal, sem animus domini (...). (AgRg no REsp 1398806/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/08/2015, DJe 28/08/2015 - grifos nossos)⁴⁰

O Superior Tribunal de Justiça é claro ao determinar que o imóvel pertencente a ente federado ocupado por particular não tem a incidência do IPTU, uma vez que quem é o contribuinte de tal relação ainda está envolvido pela imunidade recíproca, haja vista que o ocupante não tem o *animus domini*, a vontade de ter o bem como seu.

Neste mesmo sentido era a jurisprudência do Superior Tribunal Federal, onde determinava não ocorrer à incidência do IPTU de imóvel pertencente à União, Estado, Distrito Federal e Município ocupado por particular, senão vejamos:

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

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

2. Impossibilidade de tributação, pela Municipalidade, dos terrenos de propriedade da União, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 599417 AgR, Rel. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 29/09/2009, DJe 22/10/2009 – grifos nossos)⁴¹.

EMENTA: Recurso Extraordinário. 2. IPTU. Imóvel da União destinado à exploração comercial. 3. Contrato de concessão de uso. Posse precária e desdobrada. 4. Impossibilidade de a

⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial 1398806. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=48158654&num_registro=201302760256&data=20150527&tipo=0>. Acesso em 08 de agosto de 2017.

⁴¹BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 599417 AgR. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=604736>>. Acesso em 10 de agosto de 2017.

recorrida figurar no pólo passivo da obrigação tributária. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (...)

Com efeito, o cerne da controvérsia não está em saber se há ou não imunidade recíproca quanto o imóvel da União for destinado à exploração comercial, mas se a impetrante, ora recorrida, pode figurar no pólo passivo da obrigação tributária do IPTU.

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

‘O que se pode suscitar não é o problema de posse com **animus domini**, mas posse exclusiva, porque aqui há desdobramento de posse, pois, obviamente, ele tem posse direta, Esta, a concessionária, evidentemente, tem. O problema é saber se o Código Tributário, quando fala em posse, fala em posse exclusiva, em que não há desdobramento; e quando se trata de posse exclusiva, aí, sim, o possuidor responde. Quando se trata de posse desdobrada - o possuidor da locação e do comodato -, o possuidor direto não responde.

Estou de acordo, porque a posse é direta, e não há direito real que a justifique.’

Não obstante, as consequências decorrentes do modelo adotado, talvez poderiam vir a merecer uma nova reflexão.

É necessário que se faça outro tipo de análise do ponto de vista de consequência, ou seja, a possibilidade de Estados e Municípios, ou mesmo a União, de avaliar se bens determinados estão ou não sendo utilizados numa atividade própria certamente provocará uma tensão federativa, que dispositivo da imunidade recíproca tenta evitar. (RE 451.152, Rel. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 22/08/2006, DJ 27/04/2007 – grifos nossos)⁴².

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

No que concerne ao IPTU, é manifesta a ofensa do acórdão ao dispositivo constitucional da letra a do inciso VI do art. 150, que prevê a imunidade recíproca de impostos entre as pessoas de direito público.

⁴²BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 599417 AgR. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=443586>>. Acesso em 10 de agosto de 2017.

No presente caso, é incontroverso que os imóveis tributados são do domínio público da União, encontram-se ocupados pela recorrente em caráter precário, na qualidade de delegatária dos serviços de exploração do ‘porto e tão-somente enquanto durar a delegação.

O acórdão, ao invocar a norma do art. 32 do CTN, além de incidir no mau vezo de buscar na lei a interpretação da Constituição, não atentou para a circunstância de que o art. 32 do CTN não pode ser interpretado como tendo englobado, no conceito de posse, de forma indiscriminada, o ocupante de bem público, sempre em caráter precário; o mero detentor, como o locatário; e, finalmente, o possuidor com animus domini; esse, sim, responsável pelo tributo incidente sobre o imóvel privado de que tem a posse, na qualidade de substituto do proprietário, figura de ordinário desconhecida ou, no mínimo, alheio ao destino do bem tributado.

Neste caso, tratando-se de bem público de uso especial, é fora de dúvida que se acha acobertado pela imunidade constitucional, sendo insuscetível de tributação pelo IPTU. (RE 253394, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 26/11/2002, DJ 11/04/2003 – grifos nossos)⁴³.

Logo, era cristalino o entendimento do STF no sentido de garantir a imunidade tributária recíproca ao ocupante do imóvel, uma vez que este detinha a posse precária do bem, não realizando o fato jurídico tributário, conforme determina o art. 32, do CTN. Destarte, o sujeito passivo da relação jurídica tributária era considerado o ente público (União, Estado, Distrito Federal e Município), uma vez que era quem detinha o *animus domini*.

Contudo, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 601.720/RJ, no qual foi reconhecida a repercussão geral, onde o Município do Rio de Janeiro figurava no polo ativo em desfavor da Barrafor Veículos Ltda., que analisava a constitucionalidade da incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da União, administrado pela INFRAERO e cedido para empresa particular diversa para execução de atividades econômicas com fins lucrativos e em regime de concorrência, notadamente em face do que dispõe o artigo 150, VI, da Constituição Federal.

A tese sugerida pelo Ministro Marco Aurélio, redator do acórdão, determina que ocorre a incidência do IPTU considerando o imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado devedora

⁴³BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 599417 AgR. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258274>>. Acesso em 10 de agosto de 2017.

do tributo, uma vez que a imunidade tributária recíproca não foi concebida com o propósito de permitir que empresa privada atue livremente no desenvolvimento de atividade econômica e usufrua de vantagem advinda da utilização de bem público, mas sim a atividade de filantropia ou benemerência.

Ademais, também salientou que o bem cedido ao particular (alugado) está em uma área com grande concentração de concessionárias de veículos e, caso fosse dispensada do imposto, teria vantagem econômica em relação às concorrentes, uma vez que o IPTU representa um relevante custo operacional comum a todos que exercem a atividade econômica e afastar tal ônus da empresa, cuja finalidade da empresa é a obtenção de lucro, a partir da imunidade tributária recíproca, implicaria em afronta direta ao princípio da Livre Concorrência (art. 170, IV, da CF).

Assim, é claro o entendimento de que a partir do momento que a empresa Barrafor Veículos Ltda. recebesse, fosse abrangida, pela imunidade tributária recíproca, o valor não despendido com o IPTU poderia ser usado em um abatimento proporcional do preço das mercadorias ou em outras formas que feririam a equidade de concorrência. Deste modo, a maioria dos Ministros do Superior Tribunal Federal aceitaram a tese de que não é possível falar em ausência de legitimidade da empresa para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, haja vista que a hipótese de incidência tributária do IPTU não se limita à propriedade do imóvel, mas também sobre o domínio útil e a posse do bem.

Nesse mesmo diapasão, foi mantido no julgamento do Recurso Extraordinário 434.251/RJ, onde reconheceu que a pessoa jurídica de direito privado, sendo a sua atividade alheia à administração aeroportuária, já que explora o ramo do comércio de importação e exportação de veículos automotores, peças, acessórios, oficina mecânica, reparos, pintura de quaisquer veículos e outras atividades correlatas ao ramo automobilístico. Destarte, a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica de direito privado é o aumento do capital e a obtenção de lucro, não sendo destinada a nenhuma atividade de interesse público, ferindo notadamente o princípio da isonomia, bem como o da Livre Concorrência.

Por fim, é importante destacar que esse entendimento também foi adotado no julgamento do Recurso Extraordinário 594.015/SP, onde figuraram o Município de Santos e a PETROBRAS S.A., acerca da incidência do IPTU de imóvel pertencente à União, localizado no porto de Santos, transferido a Companhia de Docas de São Paulo – CODESP, que arrendou o bem à empresa de sociedade de economia mista, para fim de armazenamento e movimentação de combustíveis.

No seu voto, o relator da matéria, Min. Marco Aurélio Melo, afirmou que a Constituição estabelece que as sociedades de economia mista e empresas públicas ficam sujeitas ao regime jurídico próprio das companhias privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias, não fazendo jus ao benefício da imunidade jurídica tributária, uma vez que caso fosse estendido esse benefício as mesmas, essas gozariam de benefícios que outras empresas privadas não possuiriam, gerando assim uma desigualdade econômica.

V. Conclusão

O presente trabalho teve como objetivo central analisar a constitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU de imóvel pertencente a ente federado (União, Estado, Distrito Federal e Município), utilizado para exploração de atividade econômica com fins lucrativos.

Nesse estudo, foi determinada a regra matriz de incidência tributária do IPTU, onde foram verificados todos os seus aspectos, sendo eles: o material, no qual foi realizado um cotejo entre propriedade, posse e domínio útil; o temporal, quando ocorre a incidência do tributo; o espacial, onde ocorre a incidência do tributo; o quantitativo, no qual analisou a base de cálculo e a alíquota do tributo; e o aspecto pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídico tributária).

É importante destacar que no cotejo realizado entre propriedade, posse e domínio útil chegou-se à conclusão de que posse é o direito de usar, gozar e dispor do bem, conforme preceitua o artigo 1228, do CC. Domínio útil é quando o proprietário priva-se dos seus poderes de uso, gozo e disposição da coisa e passa a *outrem*. Posse é o que detém de fato o exercício sobre a coisa, mas não de direito.

Após destacar os elementos da regra matriz de incidência tributária do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, verificou-se a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, alínea “a”, da Constituição Federal, ou seja, a imunidade tributária recíproca, na qual observou que a referida imunidade visa muito mais do que não gerar a incidência tributária de determinado fato jurídico tributável, mas visa também garantir a própria federação e seu princípio federativo.

Neste mesmo diapasão, foi determinada a abrangência da imunidade tributária recíproca, onde ficou demonstrado que se deve levar em conta a pessoa que é dotada de imunidade (autarquia, empresa pública, sociedade de economia mista, ou qualquer outra entidade), mas também a sua atividade, ou

seja, se a atividade desenvolvida por essa entidade tem natureza pública de interesse social, sendo que caso tenha, poderá ter a imunidade declarada.

A partir do momento em que é estabelecida a abrangência da imunidade recíproca, é necessário ainda realizar um sopesamento dos princípios constitucionais na cobrança do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU de imóvel utilizado por pessoa jurídica para exploração de atividade econômica com fins lucrativos pertencente a ente federado (União, Estado, Distrito Federal e Município), uma vez que se deve manter uma igualdade de econômica de concorrência.

Quando é realizada essa interpretação extensiva da Constituição Federal, onde é observada a imunidade tributária, bem como os seus princípios constitucionais, infere-se que além de garantir a imunidade recíproca as entidades públicas e as entidades cuja natureza da atividade seja pública, de interesse público, é necessário também garantir que caso haja alguma entidade pública em que há interesse particular e econômico em sua atividade, é necessário manter a igualdade de concorrência entre todos, observando assim o princípio da Livre Concorrência, sendo a imunidade cessada.

Deste modo, o tema da constitucionalidade da cobrança do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU de imóvel pertencente a ente federado (União, Estado, Distrito Federal e Município), utilizado para exploração de atividade econômica com fins lucrativos sempre foi muito estudado e debatido entre os doutrinadores e os magistrados, tanto é que recentemente, em um caso de repercussão geral, esse posicionamento foi mudado pelo Superior Tribunal Federal, onde se passou a autorizar a cobrança do referido tributo de imóvel pertencente a ente público.

Logo, passou-se a adotar o entendimento de que ocorre a incidência do IPTU de imóvel cuja pessoa jurídica de direito público cede à pessoa jurídica de direito privado, uma vez que a imunidade tributária recíproca não foi concebida com o propósito de permitir que empresa privada atue livremente no desenvolvimento de atividade econômica e usufrua de vantagem advinda da utilização de bem público, mas sim a atividade de filantropia ou benemerência,

determinando assim que o particular é agente competente para figurar no polo passivo da relação jurídico tributária, mesmo que sua posse tenha caráter precário.

Assim, o atual entendimento desenvolvido pelo Superior Tribunal Federal é de extrema relevância e importância, uma vez que demonstrou que cada vez mais os tribunais estão atentos a todos os casos, os tratando de forma específica e pontual cada peculiaridade, haja vista que a maioria dos bens públicos são utilizados com a finalidade pública, entretanto, aqueles que não são, volta a destacar que é a exceção, são tratados como particular, ocorrendo assim a incidência do tributo. Ademais, as entidades públicas que desenvolvem atividade de natureza particular, cujo objetivo seja o lucro, também deve ser tratada de forma diferenciada das demais entidades públicas que exercem atividade de natureza pública, uma vez que o seu objetivo não será o interesse público, ocorrendo também a incidência do tributo.

Bibliografia

Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARRETO, Aires Fernandino. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: Ives Gandra da Silva Martins (coord.). Curso de Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: O construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. Direito tributário, linguagem e método. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Teoria da norma tributária. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário brasileiro, 12. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2012.

DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro – Direito das Coisas. Vol. 4. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. A Economia e o Controle do Estado. In O estado de São Paulo. Ed. De 4.6.1989. Citado por GRAU, Eros Roberto.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. 43. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo, Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, Edgar Neves da. Curso de Direito Tributário: Imunidade e Isenção. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de Direito Tributário 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

Sites Visitados

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial 1534170. Disponível em: <
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=60611015&num_registro=201501167864&data=20160519&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 08 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial 90.578. Disponível em <
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=58358482&num_registro=201102921807&data=20160316&tipo=0>. Acesso em 08 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Recurso Especial 1398806. Disponível em <
<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON>

&sequencial=48158654&num_registro=201302760256&data=20150527&tipo=0
>. Acesso em 08 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 599417 AgR. Disponível em <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=604736>>.
Acesso em 10 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 599417 AgR. Disponível em <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=443586>>.
Acesso em 10 de agosto de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. RE 599417 AgR. Disponível em <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258274>>.
Acesso em 10 de agosto de 2017.