



O RESPONSÁVEL PELO PAGAMENTO DO IPTU NOS CONTRATOS EM QUE SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA SEJA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO

THE RESPONSIBLE FOR PAYMENT OF IPTU IN CONTRACTS IN WHICH A MIXED ECONOMY COMPANY IS A LESSEE OF THE UNION'S GOOD

Alfredo Lampier Junior¹; Fabiano Antônio Babilon²; Jainy de Assis Miranda Magnago³

¹ Mestre em Sociologia Política, Professor e Coordenador do Curso de Direito – UNESC. ² Especialista em Direito Público, Professor do Curso de Direito – UNESC. ³ Graduada em Direito – UNESC.

RESUMO

A proposta de criação do presente artigo visa à realização de uma pesquisa que trate sobre a delimitação da imunidade tributária recíproca e a identificação do responsável tributário pelo pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), quando em contratos de arrendamento de imóveis públicos, firmados entre entes federativos e sociedades de economia mistas. A temática trata de arrecadação aos cofres públicos, assunto muito relevante para o contribuinte e também sobre a interferência na livre concorrência de mercado que pode influenciar diretamente na esfera privada dos indivíduos. A arrecadação tributária faz parte da vida de todos, sem distinção, sendo que se contribui de forma direta ou de forma indireta, havendo diariamente a destinação de valores ao fisco. Nesse sentido, o contribuinte é afetado por qualquer decisão que impacte de forma positiva ou não nas contas públicas. Objetiva-se, assim, identificar o entendimento aplicado atualmente pela Suprema Corte acerca do conteúdo, viabilizando uma comparação da evolução da jurisprudência nesse aspecto.

Palavras-chave: Contribuinte, Tributos, Impostos, Imunidade.

ABSTRACT

The main objective for the creation of this article is to carry out a research that deals with the delimitation of reciprocal tax immunity and the identification of the tax responsible for the payment of Urban Property and Land Tax (IPTU), when in public property lease contracts, signed between federative entities and societies of mixed economy. The theme deals with collection to public coffers, a very relevant subject for taxpayers and also about interference in free market competition that can directly influence the private sphere of individuals. Tax collection is part of everyone's life, without distinction, when the taxpayers contribute directly or indirectly, with the allocation of amounts to the tax authorities on a daily basis. In this sense, the taxpayer is affected by any decision that has a positive or negative impact on public accounts. The goal of this paper is, therefore, to identify the understanding currently



applied by the Supreme Court about the content, enabling a comparison of the evolution of jurisprudence in this regard.

Keywords: Taxpayer, Taxes, Immunity.

INTRODUÇÃO

O presente artigo trata da aplicabilidade da imunidade tributária nos contratos de arrendamento de bem pertencente à União. Para melhor compreensão da temática, é importante conhecer a imunidade tributária recíproca, que é responsável por limitações à competência dos próprios entes federativos quanto à cobrança de impostos uns dos outros.

Como tema central da pesquisa tem-se a delimitação da imunidade tributária recíproca extensiva e a identificação do responsável tributário pelo pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), quando em contratos de arrendamento de imóveis públicos, firmados entre entes federativos e entes privados. Importante, também, a abordagem sobre o fato gerador e o sujeito passivo do imposto sobre Propriedade Territorial Urbana para adequada compreensão da temática.

Com base no que dispõe a Constituição Federal e nas Leis infraconstitucionais acerca do assunto, especificamente o Código Tributário Nacional, pretende-se fazer uma análise detalhada do âmbito de incidência da responsabilidade tributária. Buscar-se-á, ainda, se debruçar sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, no que se refere à aplicação do instituto da imunidade recíproca tributária quando o sujeito passivo é ente de direito público, porém com bem cedido à sociedade de economia mista que tenha finalidade lucrativa.

Objetiva-se, assim, identificar o entendimento aplicado atualmente pela Suprema Corte acerca do conteúdo, viabilizando uma comparação da evolução da jurisprudência nesse aspecto, a identificação dos impactos da decisão e abrindo campo argumentativo ao contribuinte e ao aplicador do direito.

1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O Estado regula as relações existentes na sociedade e detém em suas mãos o poder de tributar. Trata-se da possibilidade de concentrar, de forma compulsória, parte do patrimônio privado para fins de viabilização da atividade Estatal. A

Constituição Federal possibilita a cobrança de tributos por meio da destinação da competência tributária aos entes federados. Contudo, as atribuições destinadas a esses entes encontram limitações na imunidade tributária e nos princípios constitucionais tributários (SABBAG, 2018).

A doutrina clássica e a contemporânea apontam institutos que excepcionam a regra tributante dos entes políticos. A despeito de terem competência para tributar, tal competência não é absoluta, esbarrando em institutos jurídicos que obstaculizam a atuação do sujeito ativo tributário. Trata-se da não incidência (que abrange as imunidades), da isenção e da fixação de alíquota zero (CARVALHO, 2018).

Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não incidência em sentido estreito) (CARVALHO, 2018, p. 169).

A isenção e a imunidade tributária são constantemente utilizadas como sinônimas. No entanto, elas não se confundem, conforme explanado. A imunidade se caracteriza como uma regra de competência negativa ou não incidência prevista na própria Constituição Federal. Já na isenção, há uma espécie de exclusão do crédito tributário, conforme se verifica no art. 175 do CTN¹, em que o ente político responsável pela instituição do tributo resolve, por mera liberalidade, não realizar sua cobrança e edita lei concessiva desse benefício com todos os requisitos para sua obtenção (NOVAIS, 2018).

Nota-se que a Imunidade Tributária se mostra como regra mais forte, pois não dependerá da vontade do ente tributante e detém previsão constitucional, retirando, na própria origem que define a imunidade, a hipótese de incidência. Na isenção existirá hipótese de incidência, mas por ato legal não ocorrerá o lançamento tributário (NOVAIS, 2018).

A doutrina de Carraza (2006), ensina que, em razão da incompetência tributária, as pessoas políticas não podem isentar o que já é imune, também não podem usar de interpretação restritiva para deixar de seguir os comandos constitucionalmente imunes.

Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de

¹ Art. 175. Excluem o crédito tributário:
I - a isenção.

valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação. (CARRAZZA, 2006, p.691).

Contudo, não se deve olvidar que o conceito de imunidade tributária está longe de unanimidade na doutrina. Regina Helena Costa (2006), descreve algumas formas de conceituar a imunidade tributária como sendo: a) princípio constitucional; b) limitação constitucional ao poder de tributar; c) hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada; d) exclusão ou supressão da competência tributária, ou; e) categoria referida a circunstâncias extrajudiciais (COSTA, 2006)².

Conforme Josiane Minardi (2018), a imunidade tributária³ é a dispensa Constitucional do dever de pagamento de tributos, também chamada de limite ao poder de tributar, ou ainda de incompetência tributária. Trata-se de conceito não unânime na doutrina, porém, majoritariamente, segue-se a linha de que o seu objetivo principal é o de imunizar determinados seguimentos do pagamento de tributos (MINARDI, 2018). Nota-se que a referida autora mistura categorias jurídicas distintas no seu conceito de imunidade tributária – limite ao poder de tributar e incompetência tributária – o que demonstra uma falta de técnica e metodologia robusta no momento de conceituação.

Para efeito metodológico neste artigo, adota-se o conceito de imunidade de Ana Cecília Elvas Bohn (2017), como regra jurídica “na medida em que preveem comportamentos específicos de proibições de que determinadas pessoas, situações ou bens sejam alcançadas pela tributação” (BOHN, 2017, p. 66).

Assim, as imunidades tributárias:

(...) são regras jurídicas taxativamente previstas na Constituição que operam no plano da definição da própria competência tributária, uma vez que a delimitam negativamente, ao estabelecer situações, pessoas e bens que se encontram fora do alcance da tributação, com a finalidade de preservar direitos fundamentais consagrados no próprio texto constitucional, gerando, assim, em favos das pessoas imunes, o direito subjetivo público de exigir que o Estado não lhes imponha qualquer gravame fiscal (BOHN, 2017, p. 66).

Assim, na esteira da teoria dos princípios de Alexy (2008), “as regras são normas que são sempre satisfeitas ou não satisfeitas”, isto é, as regras são normas que são válidas ou não; podem ser cumpridas ou não. Existindo, portanto, um “conflito entre regras somente pode ser solucionado se se introduz, em uma das

² No mesmo sentido: BOHN (2017).

³ Conceito de tributo: toda prestação pecuniária e compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, deve ser instituído por lei e cobrado por atividade administrativa vinculada (MINARDI, 2018).

regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida”. (ALEXY, 2008, p. 90-91).

Virgílio Afonso da Silva (2009), diz que regras garantem direitos ou impõem deveres definitivos e que se “duas regras preveem consequências diferentes para o mesmo ato ou fato, uma delas é necessariamente inválida, no todo ou em parte”. Assim, o autor constata uma possível incompatibilidade total ou parcial entre as regras, devendo ser adotada a declaração de invalidade da regra para incompatibilidade total e a cláusula de exceção para a incompatibilidade parcial entre regras (SILVA, 2009, p. 45-49).

Como categoria jurídica a imunidade tributária pode ser, doutrinariamente, classificada de várias maneiras. No presente artigo não se pretende esgotar todas as classificações existentes na doutrina, mas, apenas ressaltar as classificações que serão importantes para o desenvolvimento do trabalho.

Primeiramente, as imunidades podem ser classificadas em genéricas e específicas no que se referente ao grau axiológico ou quanto aos valores constitucionais protegidos. As imunidades genéricas são aquelas que possuem uma alta proteção de valores, especialmente a igualdade e liberdades, e estão previstas apenas no artigo 150, VI, Constituição Federal. As imunidades específicas resguardam valores menos relevantes e, normalmente, são direcionadas a uma espécie tributária e/ou a uma determinada pessoa (COSTA, 2006, p. 124). Deve-se deixar claro que este trabalho está delimitado às imunidades genéricas e será importante para determinar a extensão das imunidades.

Outro critério de classificação é quanto ao objeto ou forma de previsão em que as imunidades podem ser: a) subjetivas ou pessoais (“são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sobre sujeito”); b) objetivas ou reais (“são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas”) e, c) mistas (“determinada em razão da natureza jurídica de certas pessoas e relacionadas a determinados fatos, bens ou situações”). A utilização dessa classificação refere-se para determinar a extensão dos efeitos da imunidade (COSTA, 2009, p. 81).

As imunidades podem ser classificadas como ontológicas “por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis, como forma federal de Estado e a igualdade-capacidade contributiva, independem de consagração expressa na Constituição”, como, por exemplo, a imunidade recíproca (DERZI, 2013,

p. 115). Ou podem ser classificadas como políticas, pois, dependem de expressa previsão na norma constitucional, como, por exemplo, as imunidades dos templos de qualquer culto (BOHN, 2017, p. 74).

Por fim, quanto à dependência de norma complementadora, classificam-se as imunidades em incondicionadas e em condicionadas. As primeiras, “são autoaplicáveis, não dependendo de norma infraconstitucional para que surtam os seus efeitos queridos”, enquanto que as condicionadas “precisam de normas infraconstitucionais para regulamentá-las ou complementá-las, pautando-lhe requisitos, condições ou restrições para de (*sic*) viabilização (...) (DUARTE, 2019, p. 278).

No tópico a seguir, será aprofundada a imunidade tributária genérica, especificadamente, a imunidade recíproca e a imunidade recíproca extensiva, à luz da teoria já explanada nesse tópico. Não serão abordadas aqui as outras imunidades genéricas e nem, como já dito, as imunidades específicas.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EXTENSIVA

A imunidade recíproca está prevista no art. 150, VI, a, CF⁴, e veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituírem e cobrarem impostos uns dos outros. Em outros termos, dá-se entre pessoas políticas detentoras de competência tributária, em que uma não tributa a outra, em relação a impostos. Esta imunidade prescreve que os entes federativos não podem instituir impostos “sobre patrimônio, renda ou serviços”, uns dos outros. Trata-se de uma imunidade genérica, ontológica, subjetiva e incondicionada quando se refere aos entes federativos.

Apesar de o texto constitucional mencionar impostos “sobre patrimônio, renda ou serviços”, entende-se que esta imunidade se aplica a todos os impostos relacionados, e não apenas aos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços. Para Carrazza a imunidade desta alínea não abrange somente patrimônio, renda ou serviços, mas estende-se a todos os impostos (CARRAZZA, 2004, 672).

O instituto existe em decorrência da observância dos princípios da isonomia e do pacto federativo. Quanto ao princípio da isonomia a doutrina estabelece que deve haver absoluta igualdade jurídica entre os entes políticos, um não deve se sobrepor

⁴ 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.

ao outro. Já sobre o princípio do pacto federativo, a autonomia dos entes federados deve ser preservada e a possibilidade de cobrança tributária pode fazer com que esse ente enfrente situação de dificuldade, ocasionando, inclusive, sua impossibilidade de realização dos objetivos institucionais, fato esse não tolerado pela Carta Magna que definiu como cláusula pétrea a forma federativa de estado (CARRAZZA, 2006).

A Constituição de 1988 estabeleceu a Federação como uma forma de organização Estatal. Compõem a organização-político-administrativa brasileira a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Trata-se de união indissolúvel, com autonomia e governo próprio, sendo o Pacto entre essas unidades federativas uma reunião de dispositivos constitucionais que regulam a natureza jurídica e o campo de atuação e competências desses entes (MENDES; BRANCO, 2017).

Por essa razão, é relevante salientar que, mesmo não existindo previsão expressa em determinada Constituição Federal sobre a imunidade tributária recíproca, a simples existência dos princípios acima informados faz com que não ocorra a tributação entre os entes políticos, isto é, trata-se de uma imunidade ontológica.

Deve-se destacar que as imunidades genéricas, como é o caso da imunidade recíproca, apenas alcança os impostos, ou seja, há a impossibilidade de que os entes federativos cobrem impostos sobre renda, patrimônio e serviços uns dos outros. Conseqüentemente, ainda, no que dispõe o pacto federativo, o Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade se estende para todos os impostos, mesmo os que não sejam sobre a renda o patrimônio e serviços (SABBAG, 2018).

Mesmo no caso de impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e sobre Produtos Industrializados (IPI), dentre outros que não estão adstritos como fato gerador relativo à renda, ao patrimônio ou serviços, ficam também impossibilitados de cobrança no contexto ampliativo da imunidade recíproca dada pelo Supremo Tribunal Federal. Nesse sentido, segue jurisprudência⁵ já consolidada da Corte (FERREIRA, 2012):

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE DAS ENTIDADES DE ASSISTENCIAL SOCIAL RECONHECIDA COM RELAÇÃO AO ICMS INCIDENTE SOBRE

⁵ Vide outras jurisprudências nesse sentido: STF - AI 518.405 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 30.4.2010; STF - AI-AgR 785.459, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe 19.12.2011.

PRODUTOS IMPORTADOS. PRECEDENTES. A jurisprudência da Corte orienta-se no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, abrange o ICMS incidente sobre a importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos. Não procede a vinculação do recurso à sistemática da repercussão geral com relação a um *leading case* que controverte sobre questão diversa. Agravo regimental a que se nega provimento". (ARE 803.906 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 21.11.2014). (FERREIRA, 2012).

A imunidade recíproca não abrange apenas os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), se estende também as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público. É a denominada imunidade recíproca extensiva, prevista no artigo 150, § 2º da Constituição Federal⁶.

A imunidade recíproca extensiva às autarquias e às fundações públicas, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, depende de uma condição constitucionalmente prevista para ser desfrutada, qual seja, vinculação às finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, § 2º, CF). Assim, se os fatos praticados pelas autarquias ou fundações públicas não estiverem vinculados às suas finalidades essenciais ou não forem delas decorrentes, não haverá imunidade tributária sobre os impostos. Neste aspecto, a imunidade recíproca extensiva é condicionada, dependendo do preenchimento da condição constitucionalmente prevista.

Contudo, a imunidade recíproca dos entes federativos e a imunidade recíproca extensiva das autarquias e das fundações públicas podem ser excluídas nos casos previstos no artigo 150, § 3º da Constituição Federal⁷. O artigo 150, § 3º, coloca três situações que, se ocorrerem, afasta a regra imunizante e, por consequência, será devida a cobrança dos impostos relativos aos fatos praticados. Lembrando que o conceito de imunidade aqui adotado é como regra constitucional, e é plenamente possível o estabelecimento de uma cláusula de exclusão, no caso

⁶ 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.

⁷ Art. 150 (...)

§ 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.

de conflito de regras, conforme a teoria dos princípios, como é o caso do artigo 150, § 3º, CF.

Primeiro, conforme o artigo 150, § 3º, a imunidade recíproca será excluída quando o ente realizar exploração de atividade econômica regidas pelo regime privado. Por essa razão, o constituinte prevê no artigo 173, § 2º que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”. No último tópico aprofundaremos o assunto ao tratar da possibilidade de a sociedade de economia desenvolver atividades regidas pelo Direito Público e suas consequências tributárias.

Outra situação que exclui a imunidade recíproca é a cobrança de preços ou tarifas. Também, neste caso, o ente está sujeito ao regime dos empreendimentos privados, então não mais haverá imunidade, especialmente, em virtude da cobrança de preço ou tarifa.

Por fim, a imunidade tributária não desonera o promitente comprador do pagamento dos impostos relativos ao imóvel de propriedade (promitente vendedor) imunizado. O constituinte, nesta hipótese, encampou o entendimento do STF anterior à Constituição de 1988, sintetizado pela súmula 583: “Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano”.

A situação fática que gerou tal entendimento do STF e sua inserção na Constituição Federal de 1988 foi um compromisso irretratável de compra e venda de imóvel cujo promitente vendedor era um ente imune e o promitente comprador um particular (sem imunidade). Até a transferência da propriedade do imóvel em cartório, o promitente vendedor estaria imune aos impostos relativos ao imóvel. Contudo, o promitente comprador poderia se aproveitar da imunidade do promitente vendedor. Neste ponto, a Constituição Federal dispõe que esse compromisso de compra e venda não exonera o promitente comprador do pagamento dos impostos relativos ao imóvel.

Determinado o conceito de imunidade tributária recíproca, da imunidade recíproca extensiva e suas causas de exclusão, passa-se, então, a expor sobre a possibilidade de uma interpretação extensiva do texto constitucional para imunizar as sociedades de economia mista.

3 APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA EXTENSIVA ÀS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

A Constituição Federal prevê no artigo 173, caput, a regra de que “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou relevante ao interesse coletivo”. Segue prescrevendo o artigo 173, § 1º da Constituição Federal, que “a lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, sociedade de economia mista de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços”. Essa lei disporá sobre “a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive, quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários”, nos termos do art. 173, § 1º, II, Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Com o intuito de preservar o setor privado de abusos no poder econômico do Estado e manter o princípio da livre concorrência intacto, o artigo 173, § 2º, (BRASIL, 1988), estabeleceu a regra de que “as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Reforça-se o argumento com a assertiva de Luís Eduardo Schoueri (2011):

Deste modo, quando o Estado atua no Domínio Econômico, submete-se ele ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive sob aspectos tributários. Afinal, sua remuneração (preços públicos) se deu em ambiente de mercado e, neste, não há que se permitir qualquer privilégio, sob pena de se afastar o próprio mercado. Visou o constituinte com tal providência, assegurar a plena observância do Princípio da Livre Concorrência, que ele mesmo consagrou (Art. 170, IV) (SCHOUERI, 2011, p. 382).

Contudo, se vê na prática os entes federativos criando empresas públicas ou sociedades de economia mista para a prestação de serviços públicos de caráter essencial ou em monopólio, como, por exemplo, é o caso da Empresa de Correios e Telégrafos (ALEXANDRE, 2017, p. 211).

A questão é saber se a imunidade tributária recíproca pode ser estendida para as empresas públicas ou sociedades de economia, mesmo a Constituição Federal prevendo que elas não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Como visto, a imunidade recíproca extensiva depende da condição de vinculação dos atos às finalidades essenciais do ente ou decorrentes das finalidades essenciais, nos termos do artigo 150, § 2º da Constituição Federal. Assim, se os atos tributáveis das sociedades de economia mista não estiverem vinculados com

suas atividades essenciais ou decorrentes delas, não estarão imunes à cobrança dos impostos relativos aos atos praticados.

No que se refere aos entes de direito privado, cuja criação deve ser autorizada por lei, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento de número RE 407.099 de 22 de junho de 2004⁸, abriu precedente e estendeu a imunidade àquelas que exerçam atividade típica estatal. O julgado se refere à tributação da Empresa de Correios e Telégrafos. A imunidade prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, foi aplicada, pois, trata-se de prestação de serviço público, obrigatória e exclusiva de Estado (CAPARROZ, 2019).

Especificadamente às sociedades de economia mista, no julgamento do RE 253.472⁹ do ano de 2010¹⁰, por maioria, algumas balizas foram definidas para a aplicação da imunidade às empresas estatais. O Supremo Tribunal Federal reconheceu que a imunidade tributária recíproca se aplica nas situações em que estas empresas se caracterizam como instrumentalidades do Estado, isto é: a) Já que a imunidade recíproca é subjetiva, a sociedade de economia mista deve ser criada à satisfação dos objetivos institucionais imanentes ao ente federativo; b) quando for atividade econômica com distribuição de lucros ou resultados, direta ou indiretamente a particulares, ou tenham por objetivo principal conceder acréscimo patrimonial ao poder público, deve ocorrer a tributação; c) desoneração da tributação não deve ter como efeito colateral a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício da atividade profissional lícita.

Francisco Leite Duarte (2019) resume bem o entendimento do STF firmado no RE 580.264/RS, julgado em 2010, para que as sociedades de economia mista tenham direito à imunidade devem preencher as seguintes condições: “i) atuação exclusiva na área de prestação de serviços públicos (...); ii) inexistência de fins lucrativos, e iii) composição de capital social majoritariamente estatal” (DUARTE, 2019, p. 285).

Ponto importante para o desenvolvimento deste artigo, é saber se o artigo 150, § 3º, da Constituição Federal é uma regra que exclui a imunidade das sociedades de economia mista. Prescreve o artigo 150, § 3º, que a regra da

⁸ STF – RE: 407.099 RS, RELATOR: Carlos Veloso, data do julgamento: 22.06.2004.

⁹ Vide outros julgados nesse sentido: RE 399.307-AgR, da relatoria do ministro Joaquim Barbosa, Al 686.611, da relatoria do ministro Gilmar Mendes; REs 603.020, da relatoria da ministra Carmen Lúcia; e 660.057, da relatoria do ministro Luiz Fux

¹⁰ STF – RE: 253.472, SP, Relator: Ministro Marco Aurélio, o julgamento ocorreu na data: 25.08.2010.

imunidade tributária pode ser excluída com a exploração de atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

É relevante transcrever os parágrafos 2º e 3º do artigo 150 da Constituição Federal para se fazer sua correta exegese:

§ 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. [grifo nosso] (BRASIL, 1988).

Percebe-se, na literalidade dos dois parágrafos citados acima, que tanto a imunidade dos entes federativos, isto é, a imunidade recíproca, quanto a imunidade recíproca extensiva às autarquias, às fundações e, por força dos julgados do STF, às empresas públicas e às sociedades de economia mista, podem ser excluídas pela exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou naquelas atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Assim, por expressão e literal previsão constitucional, não se pode aceitar a interpretação que separa a aplicação dos referidos parágrafos do artigo 105 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Roque Antônio Carrazza (2004), inclusive, afirma que “quando a empresa estatal presta serviços públicos, sobre ela incide o disposto no § 2º, do art. 150, da CF, sem as ressalvas do § 3º deste mesmo dispositivo”. (CARRAZZA, 2004, 675).

Na esfera da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no julgamento de número RE 407.099 de 22 de junho de 2004, no voto do Ministro Carlos Veloso para conceder a imunidade à ECT aplicou o seguinte raciocínio:

É que o § 3º do art. 150 tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no § 2º, do mesmo artigo.

Não parece correta a exegese feita pelo STF na aplicação dos parágrafos 2º e 3º do artigo 150 da Constituição Federal, no sentido de se aplicar um ou outro parágrafo de forma excludente. Como dito anteriormente, a literalidade do dispositivo

constitucional é que a vedação do § 3º se aplica ao caso do § 2º, ou seja, são regras cumulativas que se complementam. Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo afirma que: “Na medida em que os Poderes Públicos **(inclusive autarquias e fundações)** atuam como particulares despidos das prerrogativas de Poder Público” [grifo nosso], não se aplica a imunidade recíproca (MELO, 2005, p. 149).

Não se discorda que, em casos excepcionais, em que as sociedades de economia mista prestando serviço público como *longa manus* dos entes federativos possa ser beneficiada pela imunidade tributária. O ponto discordante, nesse tópico, é a equivocada interpretação que fundamenta a concessão da imunidade. Em outros termos, mesmo que uma sociedade de economia mista pratique atos vinculados às suas finalidades ou delas decorrentes, mas, se explorar atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou naquelas atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, a imunidade será excluída, por força do art. 150, § 3º da Constituição Federal.

Assim, concorda-se com a extensão da imunidade às sociedades de economia mista, contudo, no último tópico, será realizada uma análise especificada sobre a imunidade tributária recíproca e o princípio da livre concorrência, juntamente, com as regras de competência tributária e a regra-matriz do imposto sobre a propriedade territorial e predial urbana – IPTU e suas consequências no contrato de arrendamento.

4 SUJEIÇÃO PASSIVA DO IPTU NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Antes de abordar o fato gerador do IPTU e de conceituar a propriedade, o domínio útil e a posse, é importante destacar o conceito de tributo, sujeição passiva, e dos impostos, para uma melhor compreensão da definição do IPTU.

Tributo é toda prestação pecuniária, ou seja, em dinheiro; compulsória, aquela que vincula o sujeito passivo; em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir; não se trata de sanção contra ato ilícito; e deve ser instituído por lei. O imposto trata-se de espécie tributária não vinculada, com competências distribuídas entre os entes federativos (MACHADO, 2017).

Contribuinte é todo aquele que tem relação direta e pessoal com o fato gerador do tributo, ou seja, é aquele que praticou a conduta prevista em lei como ensejadora do pagamento do tributo. A lei, no mundo hipotético, lança uma situação que, se ocorrer no mundo real, sujeitará ao pagamento de tributo. O contribuinte é quem materializa esse fato antes hipotético, e por essa razão sofre a incidência direta da norma jurídica (CAPARROZ, 2019).

A Constituição Federal em seu artigo 156¹¹, I, destina a competência aos municípios para a instituição de impostos sobre a propriedade de imóveis urbanos. Já o Código Tributário Nacional¹², inclui como contribuinte, do imposto de competência dos municípios, o titular de domínio útil, ou o possuidor a qualquer título. O IPTU trata-se de imposto predial territorial urbano, de competência dos municípios, cujo fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, localizado na zona urbana do município.

De acordo com o que dispõe o art. 1.196 do Código Civil, “considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”.

Por sua vez, o artigo 34 do Código Tributário Nacional dispõe que o possuidor “a qualquer título” será contribuinte do IPTU. No entanto, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que somente a posse com “*animus domini*”, assim entendida a exclusiva (não desdobrada), consiste no fato gerador do IPTU conforme REsp nº 1091198/PR julgado em 24-05-2011, DJe 13-06-2011¹³.

Importante salientar, que a posse aqui descrita diz respeito à posse com *animus domini*, aquela à qual o possuidor a qualquer título tenha intenção tendente à aquisição da propriedade do bem, ou seja, aquela em que efetivamente há intensão de transferência da propriedade do bem, seja pela promessa de compra e venda ou pela posse *ad usucapionem*. A ausência de *animus domini* afasta o fato gerador do IPTU. (CAPARROZ, 2019).

¹¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

¹² Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

¹³ Resp nº 1091198/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 24-05-2011, DJe 13-06-2011

A jurisprudência¹⁴, até então, assentada nos tribunais superiores é no sentido de que apenas o detentor de domínio útil e o possuidor direto com intensão de ser proprietário tem a obrigatoriedade de pagar o tributo, em responsabilidade solidária com o atual proprietário. Isso se aplica aos contratos de concessão de direito real de uso, pois a mera concessão não viabiliza que o concessionário se torne proprietário do bem público (CAPARROZ, 2019).

Quanto à responsabilidade do possuidor direto, que deve ser apenas quando há pretensão de aquisição da propriedade, é importante mencionar que nos contratos de locação urbana, mesmo que o locador transfira a responsabilidade pelo pagamento do tributo ao locatário, por convenção contratual, tal disposição não gerará qualquer alteração do sujeito passivo do imposto em relação ao fisco. Assim também se aplica quando nos casos de arrendamento de imóveis urbanos (MINARDI, 2018).

Deve-se lembrar que as convenções particulares não podem ser opostas contra terceiro, no caso em análise o sujeito ativo da relação tributária, ou seja, o fisco, conforme disciplina o artigo 123¹⁵ do CTN. Portanto, o acordo entre as partes não pode alterar o contribuinte do IPTU, previsto normativamente. Ainda que a lei de locação permita a transferência de obrigações entre locador e locatário, os valores a título de tributo serão adimplidos pelo proprietário e cobradas posteriormente em eventual ação própria de regresso (MACHADO, 2017).

Por fim, deve-se lembrar que, para que exista a cobrança de tributo como responsável tributário, é necessária a expressa previsão legal e que o responsável tributário tenha relação com o fato gerador, nos termos do artigo 128, do Código Tributário Nacional (BRECHBÜHLER, 2015).

5 RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO PELO IPTU NOS CONTRATOS EM QUE SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA SEJA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO E SUAS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS

Antes de prosseguir neste tópico, deve-se justificar a opção pela descrição dos julgados do Supremo Tribunal Federal. A evolução da teoria da interpretação

¹⁴ Vide jurisprudência: STJ – Resp: 1.091.198 PR 2008/0219692-5, Relator: Ministro Castro Meira, segunda turma, data julgamento: 24.05.2011.

¹⁵ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

que deixa de ser cognitivista e passa ser reconstrutivista coloca o papel dos julgados das cortes supremas e superiores em outro patamar na teoria geral do direito e com a adoção da teoria dos precedentes. Como afirma Luiz Guilherme Marinoni (2016), “o Judiciário, no contexto da dissociação entre texto e norma e de elaboração da norma a partir do caso concreto e da Constituição, tem no STJ e na Corte Suprema a função de definir o sentido que deve ser extraído da lei federal”. A norma, portanto, não é texto legal. A norma passa a ser a decisão judicial que é “reconstruída a partir de elementos textuais e extratextuais da ordem jurídica”. Mas não é suficiente apenas a conclusão da decisão judicial. É importante identificar a *ratio decidendi* que pode ser destacada por dois pontos: um é “a identificação dos fatos do caso, já que a *ratio* seria a decisão a respeito deles, e outro, com as razões que embasam a conclusão” (MARINONI, 2016).

A tensão dialética desse tópico é responder à questão se a imunidade tributária será aplicada quando uma empresa privada ocupa área da União para desenvolver atividade com finalidade lucrativa. Assim, como anteriormente justificado, é relevante ao tema entender a *ratio decidendi* da decisão judicial e confrontá-la com algumas posições doutrinárias. Não se trata de um tema de fácil solução e nem de uma única solução. A questão envolve o conflito aparente entre princípios constitucionais e entre regras constitucionais. Agora, determinar qual princípio deve prevalecer sobre outro ou qual regra constitucional valer em detrimento a outra é o imenso trabalho do interprete.

No julgamento do Recurso Extraordinário de número 434.251¹⁶, julgou-se pela cobrança do IPTU sobre uma área ocupada por empresa cessionária em imóvel público pertencente à Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO) no Aeroporto de Jacarepaguá, no Rio de Janeiro. O ex-ministro Joaquim Barbosa entendeu que a empresa realizava atividade econômica voltada para o lucro – revenda de caminhões e automóveis, peças e componentes, além de oficina mecânica –, o que não se relaciona com atividade típica de Estado. O ministro Dias Toffoli, abriu divergência, votando pela não incidência do tributo, em conformidade com o princípio do pacto federativo entre os entes federados e com os precedentes da Corte. Assim, o então presidente da Corte, Ministro Cezar Peluso, sugeriu a possibilidade de um novo paradigma sobre o assunto, propondo a

¹⁶ STF – RE: 434.251, RJ, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, ao qual proferiu voto em 26.08.2010, posteriormente a Ministra Carmem Lúcia pediu vista e o julgamento ocorreu na data: 17.04.2017.

discussão sobre uma nova interpretação em relação à imunidade recíproca de tributos e sobre o sujeito passivo do IPTU. O Ministro Marco Aurélio levantou o argumento de que o ente público, ainda que não seja o responsável direto pela exploração de atividade econômica, ao ceder o imóvel, permite que o bem seja afetado a empreendimento que gera riquezas, e, por essa razão, o reconhecimento da imunidade recíproca seria uma afronta ao princípio da livre concorrência, disposto no artigo 170¹⁷ da Constituição Federal, por se admitir que pessoa jurídica de direito privado tenha vantagens indevidas.

Com a mudança de paradigma, no julgamento do RE 594.015¹⁸, o STF julgou que o IPTU não teria sua incidência limitada à propriedade do bem, conforme dispõe a própria Carta Magna em seu artigo 156, I, mas, se estende ao detentor do domínio útil e ao possuidor a qualquer título, confrontando jurisprudência já consolidada pelo STJ. Julgou-se no sentido de que a extensão da imunidade recíproca à Sociedade de Economia Mista colocaria em risco o objetivo principal da imunidade que é o de preservar o pacto federativo, prejudicando um ente político, pois a impossibilidade de tributação de atividades privadas, geradoras de lucro, causam prejuízo às finanças municipais (BRASIL, 2018). Argumentou-se, ainda, que o imóvel pertence à União, atrelado à persecução de interesse público, não se justificando a extensão da imunidade, pois a sociedade de economia mista, com capital social negociado na bolsa, tem o claro objetivo de auferir lucro e depois distribuí-lo, devendo recolher os impostos. Dessa forma, não seria justo para com o Município a impossibilidade de tributação dessas entidades, pois, nesse caso, tem o relevante efeito de equilibrar os princípios da livre concorrência e do exercício da atividade profissional ou economicamente lícita.

Importante destacar a *ratio decidendi* dos votos vencidos que defenderam a tese de inexistência da responsabilidade pelo pagamento do IPTU, sob alegação de que a realidade não altera a natureza jurídica do bem imóvel, que é bem pertencente à União. A sociedade de economia mista arrendatária de bem público não pode ser eleita, por força de lei municipal e do próprio CTN, para figurar como parte passiva de obrigação tributária referente ao IPTU, em observância à jurisprudência

¹⁷ 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;

¹⁸ STF – RE: 594.015, SP, Relator: Ministro Marco Aurélio, o julgamento ocorreu na data: 06.04.2017.

assentada da corte e ao que dispõe a Carta Magna. O IPTU possui como base econômica o patrimônio, notadamente a propriedade imobiliária. Assim, o mero possuidor não deve ser responsabilizado pelo pagamento e sim o proprietário ou o possuidor com *animus domini*. Contudo, como claramente o imóvel é da União e a proprietária é detentora de imunidade tributária, não há que se falar em pagamento do referido imposto.

Na visão de Minardi (2018), a decisão de se incluir o mero possuidor como contribuinte do IPTU vai em direção a uma nova interpretação do STF quanto ao disposto no artigo 156, I da CF, que informa ser a propriedade o fato gerador do IPTU. Com essa decisão, meros locatários podem vir a estar sujeitos à possibilidade de cobrança de IPTU, pela mera convenção contratual, pois o precedente aberto pela Suprema Corte pode gerar ações neste sentido, resta aguardar a direção que será dada pela Corte quando novos julgados nesse sentido forem levados ao seu entendimento (MINARDI, 2018).

Harada (2015) resolve o problema da aplicação da imunidade recíproca da seguinte maneira. Primeiramente, ele classifica a imunidade tributária recíproca, ao contrário do pensamento majoritário, como imunidade objetiva, pois, “o que a Constituição imuniza é o serviço público, não importando quem está prestando esse serviço público”. Em segundo lugar, a imunidade recíproca deve ser interpretada em harmonia com outros princípios constitucionais, especialmente, no caso, pelo princípio da concorrência sem resultar na anulação de um princípio por outro. “Não se pode dar amplitude a um determinado princípio, para alcançar possíveis efeitos implícitos, ao ponto de chocar com um outro princípio constitucional expresso, interpretado estritamente, sem restrição ou sem ampliação”. E conclui que a imunidade recíproca:

- a) só se refere ao patrimônio, à renda ou ao serviço pertencente às entidades políticas componentes da Federação;
- b) não abrange as atividades econômicas de produção e comercialização, ou de prestação de serviços lucrativos desenvolvidas diretamente pelo Estado ou por meio de empresas controladas (empresas públicas e sociedades de economia mista);
- c) no que tange às atividades desenvolvidas pelas empresas controladas a imunidade recíproca só pode alcançar a prestação de serviços públicos monopolizados pelo Estado (imunidade objetiva). Os seus bens imóveis, os seus veículos ou as suas rendas são bens particulares, não compondo o rol de bens do patrimônio público, pelo que se sujeitam à incidência dos impostos respectivos (IPTU, IPVA e IR), ressalvadas as hipóteses de isenções outorgadas por leis específicas dos entes tributantes, na forma do § 6.º, do art. 150 da CF/1988 (LGL\1988\3). (HARADA, 2015).

Brechbühler (2015), apresenta outras soluções para o problema da cobrança do IPTU das concessionárias. Em primeiro lugar, o autor lembra que o IPTU é um imposto real, conforme o próprio STF já julgou, que incide sobre a propriedade, isto é, somente do possuidor com *animus domini*, não podendo a cobrança recair sobre qualquer tipo de posse. Desta forma, quando a União é a proprietária do imóvel e, por contrato, transfere a posse para alguém que não tem *animus domini*, não poderá o Município cobrar o IPTU da usuária, arrendatária, locatária, dentre outros tipos de contratos, pois, eles não se configuram como contribuintes do IPTU e muito menos como responsáveis tributários. Assim, para o referido autor, o problema não é a aplicação da imunidade, mas, que as empresas não configurariam como sujeitos passivos da relação tributária do IPTU. Assim, a regra da competência tributária municipal prevista na Constituição Federal excluiria a regra da imunidade. Em outros termos, se o Município não tem competência para instituir IPTU de quem não seja possuidor com *animus domini*, não há que se falar em aplicação ou não da imunidade tributária. Também, se não existe sujeição passiva do possuidor sem *animus domini*, a atividade desenvolvida pelo particular que visa ao lucro, “não afasta o absurdo de se pretender tributar quem contribuinte não é, mormente pois não é a natureza da operação desenvolvida no imóvel a hipótese de incidência do IPTU, mas sim, a propriedade (BRECHBÜHLER, 2015).

Siqueira traz uma visão que corrobora com o STF concluindo o seguinte:

(...) f) as sociedades de economia mista e as empresas públicas são dotadas de personalidade de direito privado, compõem a administração pública indireta e são constituídas pelo Estado para (i) desempenhar atividade econômica a título de intervenção do Estado no domínio econômico ou (ii) para prestar serviço público;

g) quando exclusivamente prestadoras de serviço público, tais entidades equivalem à extensão do poder estatal, fazendo jus às prerrogativas inerentes ao ente político que as instituiu;

h) além da prestação de serviço público outro elemento fundamental para definir se as empresas estatais fazem jus à imunidade é a ausência de exploração de atividade econômica, sem o que estarão violados os princípios da isonomia, da concorrência e da livre-iniciativa;

i) o art. 173, § 2º, da CR, se aplica apenas àquelas empresas públicas e sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, não vedada a fruição da imunidade do art. 150, VI, a, do mesmo diploma, àquelas entidades prestadoras de serviço público, sem exploração de atividade econômica, na condição de *longa manus* do Estado. (...) (SIQUEIRA, 2020).

Por fim, Harada (2015), adverte que é necessário “examinar, caso a caso, sem firmar tese genérica para colocar fora do alcance das normas de imposição

tributária todas as empresas públicas, independentemente das atividades por elas praticadas” (HARADA, 2015). Assim, o presente artigo não pretendeu esgotar o tema, mas demonstrar como algumas soluções divergentes, existentes na doutrina, contrastam com a *ratio decidendi* do STF.

CONCLUSÃO

Os resultados obtidos por meio das pesquisas bibliográficas, jurisprudenciais e legislativas levaram ao conhecimento acerca do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, quanto à aplicação da imunidade tributária recíproca nos contratos de arrendamento entre entes federativos e as sociedades de economia mistas.

Trata-se de tema que sofreu alterações na interpretação jurisprudencial no decorrer dos últimos anos, sendo que, em princípio, o STF preservava os ditames constitucionais da imunidade tributária de forma absoluta, afastando a possibilidade de cobrança do IPTU, mesmo nas situações em que os imóveis fossem locados ou arrendados a particulares com claro objetivo de auferir lucro.

Posteriormente, a Suprema Corte, baseada nos princípios da isonomia, da livre concorrência de mercado e na responsabilidade fiscal atinente aos entes federados, decidiu que sua jurisprudência precisaria sofrer mudanças. Por essa razão, alterou seu entendimento, passando a delimitar que, em situações nas quais há claro objetivo lucrativo com distanciamento de atividades de Estado, haverá a necessidade de pagamento do IPTU. Assim, concluiu que não se poderia utilizar de uma norma constitucional para beneficiar um ente de direito privado em detrimento de um ente público que teria sua capacidade arrecadatória diminuída.

Portanto, entende o STF que os princípios trazidos na Carta Magna são preservados pelo regime hoje existente. O pacto federativo e a isonomia não são violados ao se impor a cobrança tributária, uma vez que a extensão da imunidade recíproca à Sociedade de Economia Mista colocaria em risco o objetivo principal da imunidade que é o de preservar o pacto federativo, prejudicando um ente político, porque a impossibilidade de tributação de atividades privadas, geradoras de lucro, causam prejuízo às finanças municipais.

Pelo exposto, ao ocorrer um contrato de arrendamento entre uma sociedade de economia mista em um imóvel de ente público detentor de imunidade tributária, esta será afastada, sendo do ente privado a responsabilidade pelo pagamento do

IPTU em respeito aos princípios da livre concorrência de mercado, da isonomia e da não intervenção Estatal na economia privada.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE. Ricardo. **Direito tributário**. 11 ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

ALEXY. Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ASSIS NETO, Sebastião de; JESUS, Marcelo de; MELO, Maria Izabel de. **Manual de Direito Civil – Volume Único**. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BOHN. Ana Cecília Elvas. **Imunidade tributária dos templos religiosos**: do seu conteúdo e extensão como forma de tutela da liberdade religiosa. Curitiba: Juruá, 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: 1988. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/bdtextual/const88/const88.htm>. Acesso em: 02 abr. 2019.

BRASIL. Decreto-lei n.º 9.760, de 5 de setembro de 1946. **Dispõe sobre os bens imóveis da União e da outras providências**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL9.7601946?OpenDocument>. Acesso em: 15 abr. 2019.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. Acesso em: 10 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 10.406, 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 30 jan. 2011.

BRASIL. Lei n.º 8.245/91, de 18 de outubro de 1991. **Dispõe sobre a locação dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes**. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DEL9.7601946?OpenDocument>. Acesso em: 15 abr. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargo de declaração no Recurso extraordinário nº 594.015 Embte**. Petróleo brasileiro s/ a - Petrobras. Embdo. Município de Santos. Relator: min. Marco Aurélio. São Paulo, 12 de abril de 2018. Disponível em: <file:///C:/Users/jainy/Downloads/texto_314201367.pdf>. Acesso em: 20 maio 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 594.015 São Paulo. Recorrente: Petróleo brasileiro s/ a - Petrobras.** Recorrido: Município de Santos. Relator : min. Marco Aurélio. São Paulo, 6 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13440489>>. Acesso em: 05 maio 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 601.720 Recorrente: Município do Rio de Janeiro.** Recorrido: Barrafor veículos Ltda. Relator: min. Edson Fachin. Rio de Janeiro, 19 de abril de 2017. Disponível em: <[file:///C:/Users/jainy/Downloads/texto_312638871%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/jainy/Downloads/texto_312638871%20(1).pdf)>. Acesso em: 02 maio 2019.

BRECHBÜHLER, Gustavo. Imunidade recíproca e IPTU: a indevida pretensão de cobrança de IPTU pelas municipalidades sobre propriedades da União cedidas à iniciativa privada mediante contrato típico de concessão de uso. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 120, p. 29-72, jan./fev. 2015.

CAPARROZ, Roberto. **Direito tributário esquematizado**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**, 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Matheus. **Manual de Direito Administrativo**. 2.ed. Bahia: JusPODIVM 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2013.

COSTA. Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

FERREIRA, Francisco Gilney Bezerra de Carvalho. Comentários acerca do instituto da imunidade tributária e o seu tratamento na jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, a. 17, n. 3229, 4 maio 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/21677>>. Acesso em: 26 maio 2019.

GONÇALVES, Carlos Roberto **Direito civil esquematizado**. v. I São Paulo: Saraiva, 2016.

HARADA, Kiyoshi. Imunidade recíproca das empresas públicas e das sociedades de economia mista. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 103, p. 63 - 83 | mar./abr., 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 5 ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2018.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. 12 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma administrativa e burocracia: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2012.

NOVAIS, Rafael **Direito tributário facilitado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

SABBAG, Eduardo **Direito tributário essencial**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009.

SIQUEIRA, Ivy Antunes. As empresas estatais prestadoras de serviço público e a imunidade do artigo 150, VI, a, da Constituição da República. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 27, p. 39-54, nov./dez., 2020.