

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – UNIRIO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS
ESCOLA DE CIÊNCIA JURÍDICAS

IGOR ALVES GERVAZONI GOMES

**DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: A COBRANÇA DO IPTU À LUZ DO ART.
150, VI, “a”, DA CRFB/88**

Rio de Janeiro
2018

IGOR ALVES GERVAZONI GOMES

**DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: A COBRANÇA DO IPTU À LUZ DO ART.
150, VI, “a”, DA CRFB/88**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Ciência
Jurídicas da Universidade Federal do
Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como
requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

IGOR ALVES GERVAZONI GOMES

DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: A COBRANÇA DO IPTU À LUZ DO ART. 150,
VI, “a”, DA CRFB/88

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Escola de Ciência
Jurídicas da Universidade Federal do
Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como
requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Aprovado em: ____ de _____ de ____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Claudia Tannus Gurgel do Amaral

Prof. Veronica Azevedo Wander Bastos

Prof. Luiz Otávio Ferreira Barreto Leite

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais, Cristiane e José Carlos, que batalharam muito em vida para que pudesse me tornar o homem que sou hoje. Além deles, à minha cansada namorada, Lara, por sempre me apoiar e me acompanhar em cada decisão da minha vida. À minha irmã Juliana por sempre me incentivar a dar mais de mim. Por fim, a meu avô Ribamar (*in memoriam*), que me deu o maior amor do mundo em vida e que, com certeza, do céu, está muito orgulhoso do seu neto.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, antes de qualquer coisa, ao meu senhor Jesus Cristo por tudo. Sem Ele nada seria possível.

A meus pais, Cristiane e José Carlos, pelo amor. Esse sentimento que fez com que eles nunca medissem esforços para que eu estivesse aqui – no último período do curso de Direito e em uma universidade federal tão renomada como a Unirio -, com saúde, alegria e felicidade para prosseguir neste desafio que é a vida.

A minha irmã Juliana por todo o seu companheirismo e por, a cada dia mais, me mostrar que temos que ser melhor a todo o momento, buscar cada vez mais e, só ir para trás para pegar impulso, pois é para frente que se anda!

A minha namorada Lara, pela paciência. Tantos dias ou estudando, ou trabalhando, ou, até mesmo, dormindo de tão cansado pela atribuições da vida de uma pessoa que vive de Direito, e ela sempre muito atenciosa, carinhosa e pronta para tirar o melhor de mim, dar o melhor para mim e me tornar uma pessoa maior a cada dia. Amo você.

A meus companheiros de UNIRIO da turma 2013.2, em especial e em ordem alfabética: Bruno Plastina, Carlos Fersan, Cirano Cerqueira, Hiago Lima, Marcelo Engelke, Pedro Paiva e Rodrigo Jorge, que são seres humanos fantásticos e que eu tenho o prazer de chamá-los de amigo.

Por fim, aos amigos de Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro – Dívida Ativa, sob a supervisão do Dr. Patrick Vasconcelos, por terem me despertado o prazer de trabalhar com algo tão repetitivo e ao mesmo tempo apaixonante que me fizera ter a vontade de escrever sobre. Ainda mais sob a supervisão da Mestra e Professora Dr. Claudia Gurgel, uma verdadeira orientadora e especialista no que diz respeito à Imunidade Tributária.

RESUMO

GOMES, Igor Alves Gervazoni. *Da Imunidade Tributária: A cobrança do IPTU à luz do art. 150, vi, "a", da CRFB/88*. Trabalho de Conclusão 2. (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

O presente trabalho de monografia visa analisar os aspectos da recente decisão do STF - Recursos Extraordinários 594015 (Caso Petrobras) e 601720 (Caso Barrafor) -, acerca da não consideração da imunidade tributária quanto à cobrança do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) sobre imóveis que exploram atividade econômica que tem como proprietários os beneficiários da vedação de impostos do art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil.

Palavras-chave: Imunidade tributária; imposto sobre propriedade territorial urbana; não cobrança de IPTU.

ABSTRACT

GOMES, Igor Alves Gervazoni. From Tax Immunity: The collection of IPTU in light of art. 150, vi, "a", of CRFB / 88. Conclusion Work 2. (Graduation in Law) - Federal University of the State of Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

This monograph aims to analyze the aspects of the recent decision of STF - Extraordinary Resources 594015 (Petrobras Case) and 601720 (Barrafor Case) - about the non-consideration of tax immunity in relation to the payment of the Tax on Urban Territorial Property (IPTU) on properties that exploit economic activity that has as owners the beneficiaries of the tax prohibition of article 150 of the Constitution of the Federative Republic of Brazil.

Keywords: Tax immunity; tax on urban landed property; not tax on Urban Territorial Property collection.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: BREVES APONTAMENTOS HISTÓRICOS.....	11
1.1 Interpretação histórica.....	11
a) Idade Antiga ou Antiguidade	11
b) Idade Média	12
c) Idade Moderna	14
d) Idade Contemporânea	16
e) Revolução Francesa e seus efeitos no Brasil	17
1.2 Natureza jurídica da imunidade.....	20
a) Da limitação do poder fiscal	20
b) Da autolimitação da competência tributária	21
c) Da autolimitação pelos direitos fundamentais	23
2. AS IMUNIDADES E O ATUAL TEXTO CONSTITUCIONAL.....	25
2.1 Da interpretação.....	25
2.2 Quanto à interpretação do STF: Leading Case 939-7/DF.....	25
2.3 Topografia constitucional das imunidades.....	30
3. DO IPTU.....	31
3.1 Breve histórico.....	31
3.2 Do IPTU na Legislação – Aspectos importantes.....	33
a) Propriedade.....	34
b) Posse – “Sujeito Passivo”	34
c) Bem imóvel.....	36
d) Cobrança.....	37
e) Base de cálculo.....	37
f) Cumprimento da obrigação	38
4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO IPTU.....	40
4.1 Imunidade Recíproca (Art. 150, VI, “a” da CF/88).....	40

4.2 Interpretação positivista.....	40
4.3 Nova hermenêutica.....	43
CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	50

INTRODUÇÃO

Nos dias atuais, cada vez mais, a questão relacionada à receita e a utilização dos recursos públicos estão em destaque. Sendo assim, o presente trabalho de conclusão de curso visa trazer à discussão a problemática da imunidade tributária recíproca, ou não, do Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana sobre imóveis públicos que estão sendo usufruídos pelo setor privado para atividades econômicas. Ou seja, nesta monografia, será abordada os aspectos que envolvem a possibilidade de um Município cobrar IPTU de um imóvel que esteja gravado com a imunidade recíproca.

A arrecadação e o conseqüente recolhimento do IPTU geram efeitos imediatos nos cofres públicos, sendo assim, o seu não recolhimento de qualquer ordem dificulta a atuação positiva do Estado em relação à sua população.

Nesse contexto, a metodologia do presente trabalho consistiu no estudo doutrinário do tema, visando abordar as questões mais relevantes para que haja uma percepção real do ponto fulcral do trabalho. Sendo assim, o trabalho foi estruturado em quatro capítulos.

Num primeiro plano, foi abordada a questão da Imunidade Tributária, com breves apontamentos históricos sobre o tema.

Em seguida, houve a explanação sobre o atual entendimento do STF acerca das imunidades tributárias, bem como o seu panorama à luz da Constituição Federal Brasileira.

Ademais, tem-se no terceiro capítulo a tratativa sobre o IPTU, desde seus aspectos inerentes do IPTU, passando pelo seu surgimento no Brasil até a sua consolidação, bem como as questões hermenêuticas sobre a sua utilização no ordenamento jurídico brasileiro.

Por fim, há a união dos capítulos anteriores para expor de forma estruturada o escopo do trabalho à luz da interpretação do Supremo Tribunal Federal e trazendo o atual entendimento do Pretório Excelso sobre a matéria em questão: A incidência ou não de IPTU sobre imóveis gravados com a imunidade tributária recíproca; com a hermenêutica atual de que é possível a cobrança do imposto daqueles que auferem lucro da atividade empresária explorando um imóvel gozador de Imunidade Tributária.

Há de salientar que, apesar de ter sido tratado o trabalho sobre um pilar consistente, insta a ressalva que não houvera o esgotamento do tema, tendo em vista que levou-se em consideração os aspectos mais importante do assunto para fins de Trabalho de Conclusão de Curso.

1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA: BREVES APONTAMENTOS HISTÓRICOS

1.1 Interpretação histórica

a) Idade Antiga ou Antiguidade

Na Idade Antiga ou Antiguidade, tem-se o período da história contado a partir do desenvolvimento da escrita, pelos sumérios, imprecisamente, desde 4000 anos antes de Cristo, até o fim do Império Romano do Ocidente, em 476 do calendário cristão. Dentre os fatores históricos deste período podemos destacar a antiguidade Oriental que compreende a civilização egípcia, a civilização mesopotâmica, as civilizações hebraica, fenícia e persa; bem como a Grécia Antiga, das origens ao período arcaico. Por fim, temos a Roma Antiga e o Império Romano, até a sua queda, em 476.¹

A antiguidade é marcada pelo uso do “tributo” como forma de imposição na derrota em guerras, que por sua vez, tinham seus gladiadores. Tais guerreiros, além de contribuírem para as batalhas nas guerras, eram os responsáveis pela imposição e obrigação do tributo.²

Nesse período, começam a surgir as primeiras formas de culto ao religioso que se tornaram peça fundamental na organização social como um todo dos povos desta época, marcada pelo temor teológico.

A título de ilustração, mas de extrema importância para o desenvolvimento do trabalho, importa dizer que não havia distinção entre o chefe dos governados e o divino, em que a figura do Faraó, tal líder supremo nessa época, correspondia a um Deus propriamente dito.

E, assim, está para surgir o primeiro importante dilema da caminhada da imunidade quanto aos templos e aos deuses: é de bom grado realizar a tributação desses? Não. A resposta simplista é combinada ao pensamento da época, quando,

¹ POMIAN. K. (1993) **Periodização, Enciclopédia Einaudi**, vol. 29, Lisboa, Imprensa Nacional – Casa da Moeda, p.164-213.

² TORRES, R. L., **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume 3, 3ª Ed. Rio de Janeiro**: Editora Renovar, 2005, p. 2.

tributar um templo religioso era sinônimo de tributar um deus. Ou seja, não era justo um Faraó tributar seus similares.³

Insta salientar que o pronome indefinido “um” utilizado anteriormente para deus, explica o motivo pelo qual não se tributava tal. Naquela data, não havia um só deus, mas vários, sendo aqueles politeístas.

b) Idade Média

A Idade Média, que, compreende o ano de 476, e vai até a tomada de Constantinopla, pelos Turco-Otomanos, em 1453. Nesse período da história se realçam as épocas denominadas: a Alta Idade Média; o Feudalismo; a Baixa Idade Média; a Cultura Medieval e a Formação das Monarquias Nacionais.⁴

Este período histórico é marcado pela ascensão da religião católica por meio dos Imperadores Constantino, e depois Teodósio I. A Igreja Católica, logo em seguida começaria a “reinar” no mundo ocidental e ao lado da nobreza. Como estrato social, a Igreja Católica estava desobrigada a pagar tributos.

O êxodo rural foi muito grande, pois nesta época, a maioria das pessoas saíam dos ambientes rurais para as cidades em busca de trabalho e, conseqüentemente, de moradia para descanso e subsistência e melhor qualidade de vida.

Porém, para a completa compreensão deste assunto, há de fazer a ressalva de que todo solo (terreno) era de propriedade ou da igreja ou da nobreza e, assim, acabara, por ato reflexo, acarretando no surgimento do instituto do feudo.

O feudo fora utilizado para regular a relação existente entre aqueles que não possuíam terra e os proprietários dela. Assim, emergiu a relação, do suserano (doador da terra) com o vassalo (recebedor), que era sacramentada através da Igreja Católica. Nas palavras do mestre em história, Rainer Souza:

“Para que o laço entre o suserano e o vassalo acontecesse, era organizada uma reunião solene também conhecida como homenagem. Nessa ocasião, sob a presença de uma relíquia religiosa ou da Bíblia Sagrada, o nobre que doa a terra (suserano) e o recebedor (vassalo) seguiam uma série de liturgias. Geralmente,

³ Importante frisar que, nesta época, o tributo era o preço da liberdade, pois afastava o homem da cobrança estatal.

⁴ KOSMINSKY, E.A. **História da Idade Média**. Editora Central do Livro Brasileiro.

através da execução de um beijo e da entrega de um objeto que representava o feudo, os nobres estipulavam uma série de obrigações mútuas.

O vassalo devia serviço militar ao seu suserano, sendo desta forma obrigado a disponibilizar suas tropas sempre que houvesse necessidade. Por outro lado, o suserano deveria garantir a proteção de seu vassalo e ceder uma parcela de sua propriedade para o mesmo. Quando houvesse necessidade, o suserano poderia promover esse mesmo compromisso com outros vassalos. Da mesma forma, um vassalo poderia se tornar suserano de outros nobres que não detinham propriedade de terras.”⁵

Assim, a cobrança tributária servia para fortalecer o poder da realeza, do clero e da nobreza nas épocas de conquistas e, mais do que isso, definir que essas classes não estariam sujeitas ao recolhimento de tal ônus. Nas palavras, Ricardo Lobo Torres solidifica:

A liberdade na primeira fase do Estado Patrimonial se caracteriza como liberdade estamental ou corporativa. Os estamentos mantêm ou conquistam a liberdade diante do poder fiscal do rei. A liberdade aparece fracionada e dividida entre a realeza, o senhorio e a Igreja e vai consubstanciar no exercício da fiscalidade, na reserva da imunidade aos tributos, na obtenção de privilégios e no consentimento para a cobrança extraordinária de impostos. Em outras palavras, a nobreza e o clero são livres porque, além de não se subordinarem, senão excepcionalmente, à fiscalidade do príncipe (imunidades e privilégios), constituem fontes periféricas de normatividade.⁶

À título de conclusão deste ponto, tal idade começava a ter seu fim a partir do declínio do sistema feudal, da guerra do cem (100) anos, da falta de alimentos por conta da forte tributação sofrida pelos camponeses, da peste negra (morte de considerável contingente população europeu) e, por fim, mas não menos importante, do surgimento da classe burguesa com pequenas aspirações políticas em um período dominado pela centralização política e econômica.

Dando uma pequena pausa na evolução histórica da imunidade, se faz necessário fechar os parênteses aberto no início desta dissertação, relacionado ao acompanhamento da tese do mestre Ricardo Lobo Torres quanto a não existência

⁵ SOUSA, R. G. 2017. <http://mundoeducacao.bol.uol.com.br/historiageral/as-relacoes-suserania-vassalagem.htm>. Acesso em 08/03/2018

⁶ TORRES, R. L., **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume 3, 3ª Ed. Rio de Janeiro**: Editora Renovar, 2005, p. 8.

efetiva de desobrigação tributária na época da Antiguidade e Idade Média, abordadas anteriormente.

De maneira simples, conclui-se que os beneficiados pela imunidade fiscal dessas épocas eram os próprios instituidores/beneficiários da medida, não havendo outra “instância” de poder de fiscalidade, tendo em vista que eles próprios são as verdadeiras fontes autônomas de fiscalidade. Sendo assim, concluímos quanto a não “existência efetiva de desobrigação tributária”.

c) Idade Moderna

Já a Idade Moderna, tem início em 1453 e vai até o ano de 1789, data da Revolução Francesa. Mergulhando dentro deste período, podemos acentuar: a Expansão Marítima Europeia; a Revolução Comercial e o Mercantilismo, o Colonialismo Europeu na América, o Renascimento Cultural, a Reforma Protestante e Contrarreforma, o Absolutismo e o Iluminismo.

Para ilustrar, insta adentrar à temática fulcral que caracteriza este período através de brilhante passagem extraída de informativo do Ministério da Fazenda:

O monopólio árabe-italiano sobre o comércio com o Oriente fazia com que o preço das especiarias permanecesse muito elevado. Para o restante da Europa, era necessário conseguir uma nova rota comercial com o Oriente, que possibilitasse baratear o custo daqueles produtos tão cobiçados. Para isso, não havia outro caminho senão navegar pelo tenebroso e desconhecido oceano Atlântico.

Navegação tão perigosa exigia a construção de verdadeiras esquadras de caravelas, o que era muito caro. Só o rei, já então fortalecido pela criação dos Estados Nacionais, o que lhe possibilitava cobrar tributos de seus súditos, podia reunir tamanha fortuna em moedas de ouro e prata que permitisse financiar as grandes viagens.

Assim, nessa época se generalizou a cobrança de tributos em moeda e não mais em mercadorias, como ocorrera ao longo de toda a Idade Média. Devido à sua posição geográfica privilegiada e ao notável desenvolvimento da navegação, Portugal e Espanha foram os primeiros reinos a lançar grandes expedições marítimas. Descobriram as rotas para a África e Ásia e chegaram às Américas, então densamente habitadas por povos de culturas completamente diferentes da européia.

A descoberta de metais preciosos nas Américas mudou totalmente a face da Europa, financiou a Revolução Industrial e proporcionou a

ascensão da burguesia como classe social rica e influente. Enquanto isso, as colônias, como o Brasil, eram exploradas e tinham suas riquezas extraídas e mandadas para a Europa, sem gerar nenhum benefício para seus habitantes. Os reis foram se tornando cada vez mais fortes e acumulando enorme poder. Surgia o Estado absolutista.⁷

Além disso, temos através das palavras do Professor Rodrigo Ferreira, em suma:

“No absolutismo a sociedade estruturava-se em castas. As classes dominantes eram a nobreza e o clero, que nada pagavam. O Estado era sustentado exclusivamente pelos pesados tributos pagos pelos comerciantes (burgueses) e trabalhadores (camponeses e artesãos). Nobreza e clero eram classes sociais absolutamente parasitárias.

O exemplo histórico mais notório da realidade econômica e social dessa era foi o Estado Nacional na França, de Luis XIV. O sistema tributário imposto por ele é famoso por seu despotismo (. L. Etat c. Est moi.. O Estado sou eu) e tinha por lema: “Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague”.⁸

Evoluindo neste raciocínio, sobrecarregado por conta do aumento dos tributos que visavam à manutenção da magnificência da corte, o povo acabaria por reagir violentamente, deflagrando a Revolução Francesa em 1789.

Assim, com a Revolução, uma nova ordem visou ultrapassar os símbolos de opressão do antigo regime, contexto em que foi tomada a Bastilha, elaborada uma nova constituição, e, mais importante para o presente estudo, a confiscação dos bens e propriedades da Igreja Católica.

Tal situação deixou a Igreja Católica aflita, pois difundiu a ambição dos burgueses e plebeus em terminar, de uma vez por todas, com os privilégios clericais, e retirar a instituição católica do espaço político francês. Com fins de observar tal aspiração ocorreu a abolição do dízimo, a utilização dos bens da Igreja para quitar as dívidas nacionais, Constituição Civil do Clero, a secularização dos registros civis, como casamento, nascimento e óbito.

⁷ BRASIL. **ESAF/Ministério da Fazenda**. Brasília, 2004, p. 26-27.

⁸ SOUSA, Rainer Gonçalves. **As relações de suserania e vassalagem**. 2017. <http://mundoeducacao.bol.uol.com.br/historiageral/as-relacoes-suserania-vassalagem.htm> Acesso em 08 mar. 2018

Após esse marco de mudanças históricas, temos o “famoso” Período do Terror que fica conhecido como a época em que os jacobinos se organizam para defender a Revolução. Comandados por Robespierre a Constituição é suspensa e são criados o Comitê de Salvação Pública e o Tribunal Revolucionário, que visam fazer justiça aplicando a prisão e os julgamentos dos traidores da Revolução.

Chegando ao fim, temos o abrupto rompimento com o antigo regime fora marcado pelo ataque reiterado aos antigos instrumentos de dominação social e de diferenciação fiscal.

A partir da Revolução Francesa, e de seus ideais de liberdade, igualdade e fraternidade, findou-se a identificação das imunidades tributárias com privilégios estamentais ou corporativos. Assim, abrindo as portas para que o liberalismo possa dar as novas tendências estatais e tributárias.

Cabe salientar que é com a Revolução Francesa que a concepção de cidadania se expande para abranger os *direitos fundamentais*, entendidos como direitos da liberdade suscetíveis de concretização na cidade e no Estado, os *direitos do homem*, a compreender os inerentes à pessoa humana abstrata, e os *direitos vinculados à idéia de igualdade e justiça*⁹: *liberte, egalité et fraternité*, de um lado, e *Droits de l’Homme et Du Citoyen*, de outro.¹⁰

d) Idade Contemporânea

Essa fase histórica é estudada a partir do ano de 1789, época da Revolução Francesa, até os dias atuais. Dentro desse período, vários acontecimentos políticos, econômicos e sociais receberam influência da Revolução Francesa, como a Independência do Brasil e a Revolução Industrial.¹¹

Através das grandes revoluções ocorridas no início da Idade Contemporânea, destaca-se a mudança do conceito de “Estado”. Saímos do até então, Estado Patrimonial para se alcançar o Estado Fiscal.

Verifica-se nessa passagem a mudança radical do conceito de imunidade tributária. Com isso, acaba a forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela

¹⁰ TORRES, R. L., **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume 3, 3ª Ed.** Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005, p. 42.

¹¹ FERNANDES, Claudio. **Idade Contemporânea.** 2016. <https://brasilecola.uol.com.br/historiag/idade-contemporanea.htm>. Acesso em 08 mar. 2018

nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo.

O Estado Moderno, por si só, é um expropriador que aboliu as imunidades do antigo regime e as substituiu pelas imunidades dos cidadãos, de forma a dar um novo sentido à palavra “imunidade”.¹²

À título de aprofundamento, as imunidades ganharam sentido democrático, a começar pelo efeito “Estados Unidos”.

No ano de 1777, o país hoje conhecido com Estados Unidos da América, se tornou independente da Inglaterra, quando eclodiu a guerra da independência, que teve como uma de suas principais causas os pesados impostos que a Coroa Britânica cobrava de suas colônias na América.

Dentre os efeitos com mais destaque de tal acontecimento, destaca-se o constitucionalismo americano que gerou benefícios à cidadania, garantindo a liberdade e igualdade. Mais do que isso, para efeito específico desta obra, a questão de imunidade ganhara contorno de liberdade no art. 4º, Seção 2, em que “todos os privilégios e imunidades dos cidadãos livres dos outros Estados”.¹³

Além disso, também tem-se a 14ª Emenda que declarou que nenhum Estado pode prejudicar os “privilégios ou imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos”.¹⁴

Outrossim, temos a Revolução Francesa que constituiu o marco inicial da Idade Contemporânea. A Revolução teve como objetivo instaurar a república. Seu lema foi Liberdade, Igualdade e Fraternidade. Nascida em 1789, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, é um marco na história do ser humano, porque foi o primeiro documento que definiu claramente os direitos fundamentais da pessoa humana.

e) Revolução Francesa e seus efeitos no Brasil

¹² TORRES, R. L., **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume 3, 3ª Ed. Rio de Janeiro:** Editora Renovar, 2005, p. 43.

¹³ Articles of Confederation – Art. IV: “*The better to secure and perpetuate mutual friendship and intercourse among the people of the different States in this Union, the free inhabitants of each of these States, paupers, vagabonds and fugitives from justice excepted, shall be entitled to all privileges and immunities of free citizens in the several States; and the people of each State shall have free ingress and regress to and from any other and commerce, subject to the same duties, impositions and restrictions as the inhabitants thereof.*”

¹⁴ Amendment XIV. Section 1: “... *No State shall make or enforce any Law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States.*”

A Revolução Francesa gerou efeitos que até hoje perduram na maioria dos ordenamentos jurídicos do mundo, sendo o Estado brasileiro, um grande receptor de tais ideais.

Tais movimentos inspiraram várias revoltas importantes ocorridas no Brasil nos fins do século XVIII e início do século XIX a fim de fazer uma virada de pensamento, de forma que, deixássemos nossa metrópole e migrássemos para o panorama libertário visando à independência de Portugal e criar a República. Entre essas revoltas, a principal foi a Conjuração Mineira, mais conhecida como Inconfidência Mineira.

Um dos principais fundamentos da Conjuração Mineira foi exatamente a cobrança do quinto do ouro, ou seja, a quinta parte de todo o ouro extraído nos garimpos, que deveria ser pago à Coroa Portuguesa como tributo.

Brevemente relatando a Conjuração Mineira no final do século XVIII, as minas de ouro começaram a se dizimar e a produção caiu muito. Porém, o governo colonizador português, encontrava-se extremamente endividado, não admitia receber menos. Desconfiava-se que a produção do ouro que chegava às casas de fundição estava caindo porque havia muita sonegação. Por isso, a rainha de Portugal, conhecida como D. Maria, a Louca, determinou que, se a produção anual de ouro que cabia à coroa não fosse atingida, a diferença seria cobrada de uma vez por meio da derrama.

Rodrigo Ferreira, com precisão, evidencia o que essa espécie de tributação gerou em instabilidade no cenário político da época e como a sensibilidade de Tiradentes na eclosão deste movimento se mostrou tão importante para a história brasileira:

“E assim, a proximidade do dia da derrama espavorecia o povo de Vila Rica, cidade da Minas Gerais. Tiradentes e os demais inconfidentes perceberam que esse seria o dia certo para anunciarem o movimento, pois contavam com o apoio e a participação da população de Vila Rica, revoltada com a derrama. No entanto, antes que isso acontecesse, foram delatados por Joaquim Silvério dos Reis. A derrama foi suspensa. Apesar de derrotado, o movimento mineiro inspirou, anos mais tarde, a independência do Brasil.”¹⁵

¹⁵ FERREIRA, Rodrigo. **Tributos: origem e evolução – Breve abordagem histórica sobre a evolução dos tributos.** <https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>. Acesso em: 10 mar, 18.

No dado Estado Patrimonial, que fora perpetuado, mais ou menos, do século XIII ao XIX (colapso feudal até o Estado de Direito), as imunidades funcionavam como forma de limitação do poder da realeza e se escoravam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja¹⁶. Em outras palavras, dentro deste contexto, crava que a imunidade significa a limitação do poder do Príncipe pela preexistente liberdade estamental.

De forma a fazer um apanhado geral, conclui-se, em linhas gerais, que a religião e os mais abastados sempre foram privilegiados com o instituto da imunidade. A partir deste momento da obra, no próximo capítulo, conceituar-se-á a imunidade sobre o ponto de vista contemporâneo.

Como abordado no início do trabalho e diante da evolução desta composição, percebeu-se que durante certo tempo, os gozadores das imunidades, eram os próprios instituidores.

Porém tal cenário sofreu enorme evolução, principalmente, com o advento do Estado Fiscal, em que a imunidade tributária adquiriu status *conceptualista*¹⁷ *dicotômico: princípio versus regra*.

Entendamos Estado Fiscal por:

“O poder de tributar, modernamente, é campo predileto do labor constituinte.

A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar do tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estão intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos”.¹⁸

Já quanto ao aspecto principiológico, a imunidade tributária se expressa, para boa parte da doutrina, como princípio vinculado à ideia de liberdade, ligando-se aos direitos fundamentais do cidadão¹⁹ e do contribuinte²⁰, positivados através da

¹⁶ Insta salientar que, fundamentalmente, a Igreja Católica permanece como a única religião absolutamente intributável.

¹⁷ Trata-se de uma ideia de Abelardo (1079-1142), segundo a qual os conceitos e ideias gerais não existem em si mesmos, sendo apenas construções do espírito. Visão geral e abstrata.

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002**, p. 36.

¹⁹ No caso Brasileiro, relacionado ao art. 5º da Constituição Federal do Brasil.

²⁰ No caso Brasileiro, relacionado ao art; 150, incisos IV, V e VI.

razoabilidade, ponderação e igualdade. Diante deste ponto de vista, as imunidades se transpassam via ponderação entre si ou se ponderam com princípios de justiça.²¹

Diante do panorama histórico apresentado, é necessário precisar ou, pelo menos²², tentar assentar a definição deste instituto peculiar.

Na contemporaneidade, a imunidade apareceu com uma outra visão: da autolimitação da competência tributária. Atualmente, diante da doutrina, ela se direciona como limitação do poder de tributar pela reserva dos direitos humanos.

1.2 Natureza jurídica da imunidade

Tendo em vista o esclarecimento da tentativa de conceituar o instituto, agora deixa-se de lado o aspecto essencial da imunidade e caminha-se em direção ao ângulo da natureza jurídica do instituto.

O Estado, para a manutenção de suas atividades, carece de capital, cuja origem se dá via arrecadação de tributos. Entretanto, da mesma forma que a cobrança de tributos visa contribuir para a sociedade, em alguns casos, para o alcance desse bem, determinadas situações, pessoas ou coisas devem ser resguardadas sob o manto das normas imunizantes e, por conseguinte, livres da tributação.

Assim, podemos entender que a natureza jurídica da imunidade se dá sob três pontos de vista: a tese da limitação do poder fiscal, a tese da autolimitação da competência tributária, e por fim, e mais importante e melhor aprofundada sob a perspectiva deste trabalho, a tese da autolimitação dos direitos humanos.

Há de salientar que estas três correntes são frutos de um instituto extremamente controvertido na doutrina. Sendo assim, temos:

a) Da limitação do poder fiscal

A limitação do Poder fiscal emana da própria liberdade.

Sob a visão de Ruy Barbosa depreende-se:

²¹ TORRES, R. L., **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume 3, 3ª Ed. Rio de Janeiro:** Editora Renovar, 2005, p. 49-50.

²² Trata-se de um instituto impreciso conforme fora abordado ao longo de toda obra, por isso tal declaração.

“o poder de taxar ou não existe, ou, onde existir, existe na plenitude soberana”, além disso, “o poder não tem expressão mais alta, mais consumada, mais independente”.²³

Mais do que isso:

“quando numa cláusula tributária, depois de se autorizar a tributação de certa e determinada matéria, se faz, a respeito de outra, a declaração de *livre*, evidentemente o intento do legislador é estabelecer nessa espécie de relações a imunidade absoluta ao imposto; liberdade, em tais casos, significa *intributabilidade*”.²⁴

Como fora visto já nesta obra, temos aqui a tradução do Estado Fiscal puro. Ou seja, da mesma forma que o Estado pode valer de sua tributabilidade para garantir as liberdades do indivíduos, ele também pode se valer de sua intributabilidade para garantir também a liberdade.

Dessa forma pode-se observar que a imunidade é vista sob a égide liberal, em que ela, por si só, se transforma numa liberdade tributária do beneficiário de não sofrer os efeitos fiscais.

b) Da autolimitação da competência tributária

Com a onda positivista perdeu-se a ligação essencial entre as imunidades e os direitos humanos, aparecendo o poder tributário como ilimitado, ou quando muito, sujeito apenas à autolimitação, enquanto os direitos fundamentais ou eram concedidos pela Constituição ou brotavam espontaneamente da sociedade e se positivavam pelo trabalho do constituinte.

Com isso os doutrinadores no Brasil visavam ao acompanhamento de tais ideais para dar certa estabilidade ao direito tributário. Porém, necessária uma ressalva: tal onda, sofreu influência desde o sociologismo ao normativismo, sendo a última capaz de surpreender com maior clareza a teoria da autolimitação da competência tributária.

²³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Comentários à Constituição Federal Brasileira. Coligidos e ordenados por Homero Pires.** São Paulo: Saraiva, 1934, p. 274.

²⁴ *Ibidem.*

E, mais do que isso, os juristas pensavam em demasia se o poder tributário se autolimitava no momento de se constituir ou se se constituía ilimitadamente para de autolimitar a seguir²⁵. Em ato contínuo, alguns pensamentos.

Celso Barros preceituava:

“o texto constitucional, ao mesmo tempo em que confere as competências tributárias, lhes dita as limitações”; [...] “um embasamento pré-estatal ou, se quisermos, contemporâneo ao próprio Estado”²⁶

Sacha Calmon Navarro Coelho diz:

“a dação da competência tributária é contemporânea à fixação da imunidade e, pois, anterior ao seu exercício”.²⁷

Souto Maior Borges crava:

“A imunidade não limita a competência que ela própria disciplina. A competência não nasce sem a sua congênita limitação. Sem autorização mais limitação, nenhuma norma de competência tributária. Nada que tenha que ver com direitos ou garantias individuais fundamentais”²⁸.

Amilcar de Araújo Falcão que, não sendo a rigor um positivista, preceitua:

“Advogaram a tese da constituição ilimitada do poder tributário e da ulterior supressão, no próprio texto constitucional, da competência tributária dos diversos entes políticos”.²⁹

Por fim, e para sintetizar esta parte, temos a pontualidade de Ricardo Lobo Torres:

²⁵ TORRES, R. L., **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume 3, 3ª Ed. Rio de Janeiro**: Editora Renovar, 2005, p. 56.

²⁶ Barros, Celso. “**Imunidade dos Templos**”. RDT 5: 221, 1978.

²⁷ Coelho, S. C. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992. P. 384

²⁸ Borges, S. M. “**Direitos Humanos e Tributação**”. **Revista Tributária e de Finanças Públicas** 40: 209, 2001.

²⁹ Falcão, A. de A. “**Imunidade e Isenção Tributária. Instituição de Assistência Social**”. RDA 66: 370, 1961: “Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida”.

“A consequência inevitável da doutrina da autolimitação do poder tributário e do esquecimento da vinculação ditada pelos direitos humanos foi a confusão entre a imunidade e a não-incidência teleológica de nível constitucional, comum aos positivistas brasileiros. O Supremo Tribunal Federal aderiu a esse entendimento e considerou também a imunidade como não-incidência qualificada constitucionalmente, forma de autolimitação do poder tributário, estendendo-a a qualquer medida conjuntural desvinculada dos direitos humanos.”³⁰

Dessa forma, temos que, nesta corrente de pensamento, a competência tributária era um fim nela mesmo, ou seja, ela não se relacionava com nenhum outro instituto a não ser ela própria. Ela simplesmente existia e ela se autorregulava conforme as situações iriam lhe permitindo, traduzindo a visão positivista.

c) Da autolimitação pelos direitos fundamentais

Em primeiro plano, temos a tese quanto à reserva dos direitos fundamentais.

A tese positivista da autolimitação do poder tributário não surtiu efeitos positivos como era esperado, pois acarretara em autoritarismo fiscal pelo simples fato de ela não ter como se “escorar” em algum instituto.

Diferentemente, surge a corrente que fundamente a imunidade como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual se autolimita, abrindo espaço para a atuação limitada do poder fiscal.

Com isso, temos, segundo Ricardo Lobo Torres, que:

“A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.[...] A imunidade, em outras palavras, exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal, não sendo, de modo algum, uma das manifestações de soberania do Estado, nem uma outorga constitucional, nem uma autolimitação do poder fiscal, nem uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o caput do art. 150 da CF. Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis.”³¹

³⁰ TORRES, R. L., **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume 3, 3ª Ed. Rio de Janeiro:** Editora Renovar, 2005, p. 58.

³¹ *Ibidem*.

Porém, de um outro lado, temos o posicionamento de outra parte da doutrina quanto a autolimitação dos direitos fundamentais, em que, mesmo diante dos avanços quanto à interpretação dita “literal” ou, no caso desta obra, positivista, as imunidades continuaram mais próximas do positivismo do que dos direitos humanos.

Assim, ainda há resquícios da posição positivista que rejeita a legitimação da imunidade pelos direitos fundamentais.

Quanto a isso, Souto Maior Borges:

“A imunidade tributária nem sempre corresponde a uma técnica de preservação dos direitos fundamentais ou dos denominados direitos humanos “positivados”. Às vezes, sim (p. ex. art. 150, VI, *b*, liberdade religiosa); às vezes não (art. 150, VI, *a*, imunidade intergovernamental) [...] Não é necessário recurso a direito humano para descrever a imunidade tributária recíproca como norma de demarcação de competência legislativa tributária recíproca como norma de demarcação da competência legislativa tributária das pessoas constitucionais (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios).³²

³² BORGES, J. S. M, **Teoria Geral da Isenção Tributária**, 3ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 20-30.

2. AS IMUNIDADES E O ATUAL TEXTO CONSTITUCIONAL

2.1 Da interpretação

No que diz respeito a este tópico, temos a questão hermenêutica das imunidades tributárias. A explicação sobre a interpretação será dada com melhor aproveitamento quando se tratar sobre “Interpretação do IPTU”.

Todavia, para registrar acerca do tema, além da hermenêutica – propriamente dita -, há métodos que devemos seguir para que a utilizemos, ou seja, formas de utilização dos pontos de vista. Para isso, Bernardo Ribeiro Moraes³³ preceitua que devemos ponderar na utilização dos métodos a seguir, inclusive, combinando-os:

- a) a interpretação da norma jurídica não se faz através de um único método, pois um único método, qualquer que seja ele, não satisfaz às necessidades da hermenêutica. O intérprete não pode aceitar a hipertrofia de um determinado método isolado;
- b) não poderá constituir solução para a boa hermenêutica considerar que todos os métodos devam ser aplicados para um único caso, em conjunto, numa atitude de pluralismo metodológico;
- c) o intérprete da norma jurídica deverá utilizar, se necessário, todos os métodos idôneos ao seu alcance, a fim de habilitar a lei desempenhar a função para a qual foi instituída.

Tendo em vista as palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes, depreendemos do fragmento que, ao interpretar a matéria que envolve a imunidade, devemos ponderar as interpretações, de forma que, a função final do dispositivo seja alcançada.

A partir deste arcabouço sobre a interpretação da imunidade tributária, deve-se, em seguida, entender como as imunidades estão inseridas em nosso ordenamento constitucional.

2.2 Quanto à interpretação do STF: Leading Case 939-7/DF

³³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. In: **MARTINS, Ives Gandra (Coord.). Imunidades tributárias**. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998. Cap. 6. p. 132.

No STF durante muito tempo a visão positivista entendia a imunidade como não-incidência constitucionalmente qualificada e a fundamentando na autolimitação do poder tributário.

Porém, através do *Leading Case* da “Anterioridade Tributária”, assim definido a ADIN 939-7 DF, houve a mudança jurisprudencial ou, melhor dizendo à luz desta obra, uma verdadeira virada hermenêutica.

Apesar de o caso da ADIN 939-7 tratar de assunto diverso, ou seja, não tratar especificamente da imunidade tributária, mas, tratar do instituto da anterioridade tributária, tal case foi responsável por marcar a posição do STF quanto à natureza jurídica da imunidade tributária sob o prisma da autolimitação pelos direitos fundamentais.

Conforme ADIN 939-7/DF, temos:

- Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar.

I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par.2., 60, par.4., incisos I e IV, 150, incisos III, b, e VI, a, b, c e d, da Constituição Federal.

1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da C.F.).

2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, b e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par.2., art. 60, par.4., inciso IV e art. 150, III, b da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par.4., inciso I, e art. 150, VI, a, da C.F.);

3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: b): templos de qualquer culto; c): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e d): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as

imunidades previstas no art. 150, VI, a, b, c e d da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93).

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.

(STF - ADI: 939 DF, Relator: SYDNEY SANCHES, Data de Julgamento: 15/12/1993, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)

Acontece que através desta Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, considerou-se que a imunidade tributária é garantia individual do cidadão. Sendo assim, é imutável, pois se enquadra no rol de cláusulas pétreas do art. 60, § 4º, da CF/88³⁴.

Neste entendimento, houve a mudança da interpretação gramatical³⁵ para a visão sociológica³⁶, pois a imunidade tributária passa a ter viés de cláusula pétrea por ser enquadrada como “Direitos e Garantias Fundamentais”.

Mas, na verdade, o que seria a expressão “Direitos e Garantias Fundamentais”? Por si só, tal frase representa um aspecto abrangente demais, mas Ingo Wolfgang Sarlet preconiza acerca desses de forma justa:

“Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo (na ótica do Constituinte), foram, por seu conteúdo e importância, integradas – de modo expresso ou implícito, bem como por força da abertura material do catálogo constitucional (art. 5º, § 2º, CF) – à Constituição formal e/ou material, além de subtraídas à plena disposição dos poderes constituídos, porquanto dotadas de um regime jurídico qualificado e reforçado.

É por tais razões – em particular pela aqui assim chamada fundamentalidade formal – que os direitos fundamentais também tem sido qualificados como sendo verdadeiros trunfos contra a maioria, expressão aparentemente cunhada por Ronald Dworkin e substancialmente coincidente com a proposta de Robert Alexy (posições subtraídas à plena disposição dos atores estatais) e

³⁴ ” Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

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

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais. ”

³⁵ Há de se fazer uma ressalva quanto ao uso dos vocábulo “gramatical”, pois seu verdadeiro significado encontra-se acostado nos valores dados para a mudança da jurisprudência quanto à cobrança de IPTU. Em outras palavras, conforme o andamento da obra, para “gramatical” entende-se por hermenêutica positivista.

³⁶ Cf. p.40.

também assumida, mais recentemente e de modo mais abrangente, por Jorge Novais, já que controversa – e bastante distinta no direito comparado – a extensão de tal qualidade a determinados direitos, como se dá no caso de direitos sociais. Mas isso, bem como o detalhamento das nuances dos esteios formal (do conteúdo e alcance do regime jurídico) e material (abertura a direitos decorrentes do regime e princípios e a articulação com os tratados internacionais de direitos humanos) dos direitos fundamentais não mais integram o objeto do presente texto.

Por derradeiro, é preciso esclarecer que do ponto de vista de sua condição de direitos fundamentais no sentido ora sustentado, não existe diferença entre direitos e garantias, pois embora o termo garantias assuma uma feição de caráter mais instrumental e assecuratório dos direitos, como é o caso, de modo especial, das garantias processuais materiais (devido processo legal, contraditório) e das assim chamadas ações constitucionais, em verdade se trata de direitos-garantia, pois ao fim e ao cabo de direitos fundamentais.³⁷

Importante fazer uma ressalva acerca do § 2º, do artigo 5º, da Constituição Federal, já que prevê expressamente que os direitos e garantias individuais não se resumem apenas aos indicados no artigo 5º da Constituição, incluindo todos aqueles trazidos no texto constitucional e nos tratados internacionais que o Brasil seja parte, *in verbis*:

"Art. 5º (...)

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte."

No mesmo diapasão, o doutrinador Alexandre de Moraes define os direitos individuais como sendo:

"disposições meramente declaratórias, que são as que exprimem existência legal aos direitos reconhecidos"; ao passo que as garantias seriam conceituados como "as disposições assecuratórias, que são as que, em defesa dos direitos, limitam o poder".³⁸

Diante toda essa problemática exposta, decidiu o Pretório Excelso ao considerar cláusula pétrea, a garantia constitucional assegurada ao cidadão no art. 150, III, b, da Constituição Federal, entendendo que ao tirar sua proteção, estaria a

³⁷ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Tomo Direito Administrativo e Constitucional. Edição 1**, Abril de 2017.

³⁸ MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. **Revista de Direito Tributário, São Paulo: Dialética**, nº 69, p. 218.

Emenda Constitucional nº 3, de 1993, encontrando uma grande barreira no art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal.

Conforme Paulo Andreatto Bonfim, em síntese, há o entendimento geral contemporâneo de que além dos direitos e garantias de ordem geral, dos incisos do artigo 5º - e que também podem ser perfeitamente aplicados ao âmbito do Direito Tributário -, devem ser incluídos em seu rol as limitações constitucionais ao poder de tributar, isto é, as limitações impostas ao poder tributante e positivadas na forma de verdadeiros direitos e garantias dos contribuintes, "ex vi" da redação constante dos artigos 150 e 151 da Constituição Federal.³⁹

Neste diapasão, o Ministro Carlos Velloso, à época da ADIN 939-7, do Supremo Tribunal Federal, quanto a possível extensão dos direitos e garantias individuais em matéria tributária:

"... é possível identificar, nos rol dos direitos e garantias que constituem o Estatuto dos Contribuintes – arts. 150, 151 e 152 – os direitos e garantias que estão cobertos pela cláusula pétrea do artigo 60, § 4º, IV da Constituição Federal. (...) Todavia, questões muito mais de Direito Tributário, como a capacidade contributiva, não obstante sua importância na realização da igualdade tributária, não consigo conferi-lhes os galos de direitos humanos, de direito fundamental. E foi assim que votei na citada ADIn 939-DF. Quanto à questão da não-cumulatividade, a proibição, em princípio, é dirigida ao legislador ordinário, e não ao legislador constituinte derivado (art. 154, I). Assim também votei na ADIn 939-DF. O mesmo pode ser dito em relação à não-observância dos fatos geradores ou da base de cálculo já estabelecidos na Constituição: a proibição é também dirigida ao legislador ordinário e não ao constituinte derivado (CF, art. 154, I)."

Desta forma, temos o fato de que outros princípios tributários contidos na CF/88, e que possuam os aspectos já levantados, devam ser considerados como direitos e garantias individuais, e, em consequência, não passíveis de supressão ou mesmo ter reduzida sua esfera de proteção e abrangência, ainda que por meio do exercício do Poder Constituinte Derivado.

E, no mesmo diapasão, por fim, não poderia o legislador, suprimir tais direitos e garantias, mesmo que para tanto se utilizasse da edição de Emenda

³⁹ BONFIM, Paulo Andreatto. **Os princípios constitucionais tributários e o poder constituinte derivado**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 9, n. 360, 2 jul. 2004. <https://jus.com.br/artigos/5416>. Acesso em: 18 jun. 2018.

Constitucional, pois, somente o Poder Constituinte Originário é capaz de inovar no ordenamento jurídico de forma ilimitada e incondicionada.

2.3 Topografia constitucional das imunidades⁴⁰

Num primeiro plano, sob o ponto de vista da Constituição Federal, as imunidades fiscais não tem uma fonte formal exclusiva, pois não se tratam meramente de direito positivo, mas, de direitos fundamentais. Ou seja, como anteriormente visto, elas não necessariamente estarão dispostas na Constituição, porém, necessariamente, à título de constitucionalidade, deverão estar em conformidade com a Constituição Federal.

A possibilidade de que em alguns casos não encontrem previsão em texto normativo se assemelha ao ordenamento jurídico estadunidense, onde tais não se encontram na Constituição, tão somente proclamadas pela Corte Suprema.

No caso do Brasil, apesar de seguirmos as duas linhas jurídicas, ou seja, termos nossas imunidades proclamadas pelo STF (Corte Suprema) e positivadas nas folhas da CF/88, a garantia final se traduz pelo mesmo resultado.

Por fim, insta salientar que apesar do que fora escrito, diante do artigo 24 da Constituição da República Federativa do Brasil, a União não possui competência privativa para legislar sobre direitos e garantias fundamentais, e sim concorrente, junto dos Estados e Distrito Federal.

⁴⁰ TORRES, R. L., **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume 3, 3ª Ed. Rio de Janeiro:** Editora Renovar, 2005, p. 86.

3. DO IPTU

3.1 Breve histórico⁴¹

Para inaugurar o tópico, deve-se estabelecer a linha do tempo pela qual o imposto se institui no Brasil.

O primeiro resquício do IPTU deu-se em 1808 quando o Príncipe Regente João Maria José Francisco Xavier de Paula Luís Antônio Domingos Rafael de Bragança (Rei Dom João VI), criou o primeiro imposto predial do Brasil. Em alvará datado de 27 de junho de 1808, ele criou a Décima dos Rendimentos dos Prédios Urbanos, mais conhecida por Décima Urbana, com o objetivo de suprir os cofres da recém-chegada Corte Portuguesa ao Brasil.

No ano de 1809, tem-se os primeiros contribuintes. Com o alvará de 13 de maio de 1809, a Décima Urbana foi regulamentada. Os contribuintes eram os proprietários de prédios localizados na Corte, nas cidades, vilas e povoações da orla marítima. A tributação abarcava, além dos proprietários, os aforados. A alíquota era de 10% sobre o rendimento líquido dos prédios, caso fossem alugados, ou em razão da renda presumida por arbitramento, se utilizado pelos respectivos proprietários. Em se tratando de prédios aforados, a base de cálculo era constituída pelo foro anual. Em qualquer das situações, a alíquota era de 10%. Há de se fazer uma ressalva quanto aos imóveis urbanos, pois só desses eram cobrados o imposto. E, inclusive, o imóvel que estivesse em estado de ser habitado. A Décima Urbana, a princípio, era cobrado no Município da Corte, o Rio de Janeiro, mas logo se estendeu a outras cidades, vilas e lugares situados à beira-mar.

Em 1811 temos uma aproximação do escopo do presente trabalho: As primeiras isenções. Elas foram criadas pelo Decreto Real de 26 de abril de 1811. Os beneficiários foram os proprietários de bens que se enquadravam plenamente às situações prescritas pela legislação, tais como a construção de casas com um limite aquém de cinco portas ou janelas frontais, dentre outras particularidades. Também foi dada isenção da Décima Urbana aos imóveis da Cidade Nova, onde hoje se encontra a sede da Prefeitura do Rio, com o objetivo de estimular o desenvolvimento da área.

⁴¹ BRASIL. **A história do IPTU e a importância desse recurso**. 2012.

Um importante fato ocorrera em 1832, quando houvera a ampliação da cobrança do imposto. O atributo de habitabilidade deixou de ser requisito imprescindível com a Décima Urbana sendo cobrada também dos imóveis que se encontravam apenas mobiliados. A partir de então, a Décima sofreu inúmeras alterações não apenas de caráter estrutural, mas também quanto à competência para instituí-la e, conseqüentemente, recolhê-la.

No mesmo diapasão, em 1834 a quota passou a ser de responsabilidade das Províncias. A Real Coroa foi responsável pela cobrança da Décima Urbana até 1834, quando o recolhimento desse tributo foi descentralizado e passou para a competência das Províncias.

Dos anos de 1873 à 1881 contemplou-se a mudança no nome do imposto, saindo de “Décima Urbana”, passando para “Imposto sobre Prédios”, e por fim, “Imposto Predial”.

Com a Constituição Republicana de 1891, os Estados-membros ganharam a competência para instituir o imposto incidente sobre a propriedade imobiliária rural e urbana. Mas a Carta Magna não impedia a cobrança do Imposto Predial pelos Municípios.

Só com a Constituição de 1934 é que a questão foi resolvida. A partir daquele ano, o Imposto Territorial Rural passou a ser cobrado pelos Estados, enquanto o IPTU incorporou-se à competência privativa dos Municípios. As Constituições de 1937 e 1946 mantiveram a competência privativa municipal para a cobrança desse imposto.

A Lei Complementar nº 5.172, promulgada em 25 de outubro de 1966, criou o Código Tributário Nacional. Esta constituiu dentre os impostos sobre o patrimônio e a renda, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). A denominação e a competência municipal foram preservadas nas Constituições Federais de 1967 e 1969.

Na Constituição de 1988, o IPTU perpetuou-se como um imposto de caráter municipal. O Sistema Constitucional Tributário distribuiu uma parcela do poder estatal tributante, visando à autonomia das entidades que compõem a Federação. No artigo 156, I, da CRFB, foi estabelecida a competência privativa municipal para instituir o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

E, ao final desta linha cronológica, temos o momento atual, dado a partir do ano de 2012. O IPTU atual Desde a Constituição de 1988, o Imposto sobre a

Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é um tributo de competência municipal que recai sobre a propriedade, domínio útil ou a posse, a qualquer título, de imóvel com ou sem edificação, localizado na área urbana dos municípios.

3.2 Do IPTU na Legislação – Aspectos importantes

O IPTU, ou, o Imposto Predial e Territorial Urbano é um tributo de competência dos Municípios que recai sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Cada pessoa que possui uma propriedade urbana, como um apartamento, sala comercial, e afins, deve pagar o imposto referente a tal propriedade.

O IPTU tem como propósito obter recursos financeiros para a administração pública, bem como ajuda o mercado imobiliário a controlar, aumentando ou diminuído, os valores das propriedades.

Ele tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse mansa e pacífica de um bem imóvel por natureza ou por acesso física, localizado na zona urbana de um Município, desde que servido por, no mínimo, dois dos melhoramentos do artigo 32 do Código Tributário Nacional.

Seu respaldo legal se dá através do Código Tributário Nacional nos artigos 32, 33 e 34, além de previsão constitucional no artigo 156, inciso I, da CF/88.

Sendo certo de que o que fora citado de maneira genérica há de ser salientado mais especificamente. Para efeito, temos no 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 acesso física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 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.

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.

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

a) Propriedade

A propriedade sob a hermenêutica positivista exige uma relação estrita com o Código Civil, não sendo fulminada pela existência da “coisa”.

Em sentido estritamente jurídico a propriedade traduz a relação jurídica em que uma pessoa, física ou jurídica, tem a faculdade de usar, gozar e dispor de bem corpóreo ou incorpóreo, nos limites da ordem jurídica.⁴² Corresponde ao *jus utendi*, ao *jus fruendi* e ao *jus abutendi* do Direito Romano.

Para efeito, temos no art. 1228 do Código Civil:

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

O direito de propriedade pode recair sobre coisas corpóreas e incorpóreas. Quando ele recai sobre as coisas corpóreas recebe a denominação de domínio.

b) Posse – “Sujeito Passivo”

A posse consiste no comportamento de pessoa física ou jurídica, como se fosse o proprietário de determinado bem ou não.⁴³

⁴² Art. 1228, Código Civil de 2002.

⁴³ Art. 1196, Código Civil de 2002: Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

A posse é, *data vênia*, mascarada pela caracterização do titular de tal direito real, em outras palavras, o real responsável por findar o crédito tributário (quem tem a posse é o contribuinte). Sendo assim, temos no CTN:

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil⁴⁴, ou o seu possuidor a qualquer título.

A sentença “possuidor a qualquer título” gera uma enorme dificuldade na identificação do contribuinte, pois isso acarreta na possibilidade de incluir como sujeito passivos da obrigação tributária, aqueles que exercem a posse com *animus domini*⁴⁵ ou sem.

Diante disso, podemos afirmar que podem ser sujeitos passivos do IPTU o proprietário, o enfiteuta, o usufrutuário, o superficiário, o possuidor com *animus dominis*, o possuidor *ad usucapionem*, o promitente-comprador do imóvel de entidade imune e o responsável tributário.

Até mesmo no caso do locatário, levando em consideração o que foi dito, poderia haver a exigência da obrigação tributária, mesmo ele possuindo a posse da coisa, sem o *animus domini*.

Porém, essa posição não é a preponderante no ordenamento jurídico atual. Tanto doutrina, como jurisprudência, já se manifestaram quanto a isso, entendendo que não é o “possuidor a qualquer título” travestido em qualquer um tipo de posse que é o sujeito passivo do encargo da obrigação tributária, mas, tão somente, aquele que legitimamente se comporta como proprietário do imóvel.

Sobre o tema, Daniela Gusmão diz:

Essa, aliás, é a posição de Daniela Gusmão em estudo sobre o tema:

“Por seu turno, a posse só poderia ser entendida como fato gerador do IPTU na medida em que haja conciliação com o conceito de propriedade, visto que o núcleo central do fato gerador, em torno do qual gravitam os demais conceitos, é a propriedade. Conclui-se, desse modo, que não podem configurar fato gerador do IPTU a posse, a qualquer título, precária ou clandestina, direta do comodatário, do locatário, do arrendatário, do detentor, do usuário ou

⁴⁴ Direito real conferido a terceiro, não proprietário do bem, que lhe permite agir como se fosse.

⁴⁵ Trata-se de uma expressão em latim que significa a intenção de agir como dono, ou, intenção de obter o domínio da coisa.

do usufrutuário, conquanto tais formas de posse jamais se tornarão efetiva propriedade”.⁴⁶

Ademais, também temos, nas palavras do Ministro José Delgado no julgamento do Recurso Especial n.º 160.996/MG, o seguinte:

“A posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bens, não é hipótese de incidência do imposto e em nenhuma circunstância desencadeia a obrigação tributária. Somente se alguém, com ânimo de proprietário tem a posse do imóvel, faltando -lhe para ser proprietário apenas o título respectivo, então será esse titular da posse o contribuinte. Quer o proprietário do imóvel exerça de fato todos os poderes inerentes ao domínio pleno do imóvel, quer os tenha cedido (na locação, no comodato, na anticrese, no usufruto, etc.), será sujeito passivo do imposto sobre a propriedade imobiliária urbana. Mero locatário não é proprietário e não pode ser contribuinte. Por conseguinte, não é legítimo para figurar no pólo ativo ou passivo da ação que discute questão relacionada com o direito de quem é proprietário, a despeito da existência de contrato particular entre locador e locatário, onde esse último se obriga a recolher o imposto enquanto permanecer no imóvel. As convenções particulares não vinculam o fisco, como se infere do art. 123 do CTN, in verbis: ‘São 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.’ Não há como devolver ao locatário imposto recolhido em nome do locador, relativos 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.’ Não há como devolver ao locatário imposto recolhido em nome do locador, que sequer veio aos autos para tomar ciência que imóvel de sua propriedade é objeto de discussão judicial”.⁴⁷

c) Bem imóvel

Bens imóveis por natureza são aqueles que se formaram por força da natureza, compreendendo o solo e tudo que está agregado a ele por força da natureza. Bens imóveis por acessão física são aqueles que foram incorporados ao

⁴⁶ GUSMÃO, Daniela. **Incidência do IPTU em Imóveis de Concessionárias de Serviços Públicos**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). IPTU – aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: QuartierLatin, 2002. P. 95.

⁴⁷ Recurso Especial n.º 160.996/MG.

solo, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano.⁴⁸

d) Cobrança

A cobrança é feita anualmente pelos municípios, via boleto de cobrança aos contribuintes ou sujeitos passivos. Esse carnê trata da notificação do lançamento do imposto e a consequente obrigação tributária.

Trata-se de imposto cobrado por lançamento de ofício, sendo o município o responsável por liquidar a obrigação tributária, identificar o sujeito passivo, a ocorrência do fato gerador, a matéria tributada e o valor do imposto a pagar, em consonância com os artigos 142 e 149, do Código Tributário Nacional.

e) Base de cálculo

Através do CTN, temos o estabelecimento da base de cálculo para a cobrança do IPTU: o valor venal do imóvel.

A base para a cobrança do IPTU é o valor venal de um imóvel, por isso conta dessa motivo, só pode ser fixado ou majorado por lei.

Trata-se do preço de venda, levando-se em consideração o terreno acrescido de suas edificações, estimado por critérios técnicos, prescritos em lei municipal. É o valor real do imóvel, aquele que será alcançado para compra e venda à vista, de acordo com o mercado imobiliário.

Além do valor venal do imóvel que trata do aspecto geral para a cobrança, temos o aspecto específico, ou seja, a alíquota. A alíquota cumpra o papel para o Município de definir a obrigação tributária em dinheiro, propriamente dito.

Sendo assim, uma vez definido o valor venal do imóvel, o cálculo do IPTU a ser pago será dado pela aplicação das alíquotas.

Ela é representa uma parcela do valor venal, de forma que, quando definida será aplicada à base de cálculo do imóvel, determinando a obrigação a ser paga pelo contribuinte ao poder público municipal.

⁴⁸ RIO DE JANEIRO, Tribunal de Justiça do Estado do. **Revista da Emerj**, v.9, nº 35, 2006, p. 53 e 54.

A alíquota apresenta-se de duas formas fixa ou progressiva. A primeira é aquela que não altera independentemente da base de cálculo e do contribuinte. Já a segunda se modifica conforme a base de cálculo.

f) Cumprimento da obrigação

Como visto, a cobrança de tal imposto se dá, então, a partir do momento em que a propriedade preenche os requisitos elencados no art. 32 do CTN.

Com a previsão⁴⁹ da cobrança, temos o lançamento⁵⁰ do tributo sobre tal propriedade, que será identificada através de uma inscrição imobiliária.

Ato contínuo, ocorrerá a associação da inscrição imobiliária com o proprietário, sujeito passivo e contribuinte responsável pelo pagamento e, conseqüentemente, haverá a inscrição na chamada “dívida amigável”, ou seja, não há a judicialização da dívida e a cobrança se dá pela via administrativa.

Caso o contribuinte pague suas obrigações com a sua propriedade, teremos a arrecadação⁵¹ do imposto, e, em seguida o recolhimento⁵² de tal, sendo o dinheiro colocado nos cofres do Tesouro para que ele seja revertido para a população de maneira direta ou indireta.⁵³

Em contrapartida, se não ocorrer o pagamento devido, o Município responsável irá judicializar a demanda, inscrevendo o débito do imóvel em Dívida Ativa e possuirá 5 anos para promover a cobrança através da Execução Fiscal Municipal. Em outras palavras, temos:

“O art. 173 do CTN elenca dois marcos iniciais para a contagem deste prazo:

(I) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado;

⁴⁹ Previsão quanto ao orçamento. Configura-se por meio da estimativa de arrecadação da receita, constante da Lei Orçamentária Anual, resultante de metodologia de projeção de receitas orçamentárias.

⁵⁰ Constatação do fato gerador e seu conseqüente lançamento na Lei Orçamentária Anual.

⁵¹ Quando o contribuinte vai pagar. É a entrega dos recursos devidos ao Tesouro, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente.

⁵² Momento em que a arrecadação passa para os cofres públicos. É a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e pelo controle de arrecadação e programação financeira. O recolhimento de todas as receitas serão feitas com estrita observância ao princípio da unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.

⁵³ À título de completude insta deixar registrado o uso da Lei 4.320/1964 (Lei do Orçamento).

(II) e da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anterior efetuado. Nessa esteira, temos que o prazo decadencial (de 5 anos) está relacionado de forma ínsita com o lançamento e a consequente constituição da obrigação tributária. Após a efetiva constituição do crédito tributário, nasce para a Fazenda o direito de haver a pretensão tributária e aqui é que nasce o instituto da prescrição. “com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado o sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com ação de cobrança (ação de execução fiscal). Fluindo esse período de tempo sem que o titular do direito subjetivo deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio, dar-se-á o fato jurídico da prescrição. A contagem do prazo tem como ponto de partida a data da constituição definitiva do crédito, expressão que o legislador utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor”.⁵⁴

⁵⁴ MENEZES, Lucile Mendes Bahia. Do marco prescricional para a cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4314, 24 abr. 2015. <https://jus.com.br/artigos/38239>. Acesso em: 5 jan. 2018.

4. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO IPTU

4.1 Imunidade Recíproca (Art. 150, VI, “a” da CF/88)

A imunidade recíproca dos entes públicos está prevista no artigo 150, VI, “A”, da CF/88. Ela prevê que é proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; além de suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, ou seja, não é possível um ente federativo cobrar qualquer tipo de imposto de um outro ente.

No caso em tela está sendo abordada a questão da possibilidade de um Município poder cobrar, de um imóvel gravado com a imunidade recíproca, o IPTU.

A intributabilidade dos entes públicos, de maneira comum, diante do pacto federalista é tratada como essencial à sobrevivência do regime e à afirmação da liberdade.

O fundamento para tal questão da reciprocidade é dado pela manutenção da harmonia entre os entes federativos. Quando isso ocorre, a contribuição tributária que cada ente estaria sujeito a pagar, irá se reverter em prol da sociedade, através da melhora de desempenho dos entes, em outras palavras, haverá a garantia do direito fundamental que é o da dignidade da pessoa humana.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

“Se a causa *imediata* da imunidade recíproca repousa na preservação da eficiência no desempenho do serviço público e na harmonia da Federação, a sua *causa profunda* está na proteção da *liberdade individual*.”⁵⁵

Além disso, há de ressaltar que a imunidade se estende tão somente aos impostos e os seus adicionais, não abarcando, portanto, outras espécies de tributo, como, por exemplo, as taxas.

4.2 Interpretação positivista

⁵⁵ TORRES, R. L., **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume 3, 3ª Ed. Rio de Janeiro:** Editora Renovar, 2005, p. 236.

Inicialmente, pretende-se fazer uma consideração sobre o aspecto do IPTU à luz do ordenamento jurídico em seu sentido literal. A necessidade de abordar de tal tema desta maneira servirá para estabelecer um paralelo sobre a mais nova decisão do STF que já fora mencionada anteriormente, com o antigo entendimento sobre o assunto, também já citado.

Neste ponto da obra, temos o Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25/10/1966) regendo em seus artigos 32, 33 e 34 sobre o objeto de estudo aqui apresentado, bem como o art. 156, inciso , da Carta Magna/1988.

No tocante ao art. 156 da CRFB, literalmente tem-se:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:
(...)
I – propriedade predial e territorial urbana.

Já a teor do art. 32 do CTN, o fato gerador do IPTU se dá pela propriedade (instituto jurídico que indica o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem), pelo domínio útil (direito de utilização e disposição conferido ao foreiro, relativamente a prédio enfiteutico) ou a posse de bem imóvel (ter de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade – caracterizada pelo *animus domini*). Em outras palavras, sistematicamente, temos a seguinte situação: proprietário (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário) e o possuidor (posse *ad usucapionem*, por exemplo, como aquela com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião); conforme já fora explicado mais detalhadamente anteriormente nesta obra.

De outro modo, tem-se a necessidade de evidenciar que a incidência do IPTU, requer que o imóvel seja localizado na “zona urbana do Município”, *in verbis*:

§ 1º. Para efeito deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observando o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) 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 se posteamento para distribuição domiciliar; V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

No mesmo diapasão, há a configuração de zona urbana em caso do preenchimento de, no mínimo, dois desses melhoramentos. Porém, há exceção nesta modalidade, que são as zonas urbanizáveis ou de expansão urbana em que, mesmo que não tenha no mínimo duas melhorias, são consideradas urbanas, caso perfaça certas premissas, tais quais, a previsão em lei municipal, que estejam inseridas em loteamento aprovado por órgão competentes e que se destine à moradia, indústria ou comércio.

Tendo essa breve elucidação, concluímos que para se aferir a cobrança do IPTU é bastante simples.

Ocorre que, quando trata-se de tal cobrança à luz da imunidade, o panorama muda.

Caso levarmos em consideração o texto constitucional em que são intributáveis os bens ou serviços uns dos outros dentre os entes federativos, não seria possível de nenhuma maneira proceder a cobrança do dado imposto caso o imóvel em xeque fosse de algum ente.

Sendo assim, temos a seguinte hipótese: há uma determinada propriedade cujo proprietário é um ente federativo. Acontece que, por interesse público, tal imóvel não está sendo aproveitado naquele momento e com o objetivo de dar função social a ele, para que no final das contas o poder público saia beneficiado dando uma função à propriedade, recolhendo fundos através da disposição do bem para o particular, o poder público dispõe dele para o mercado, para que ele possa gerar benefício pecuniário e social, para o ente e para a sociedade, respectivamente.

Acontece que o STF até abril de 2017⁵⁶, mantinha uma posição quanto a possibilidade ou não da cobrança do IPTU de propriedades que tinham como possuidoras entes federativos. O STF acreditava na interpretação gramatical de tal dispositivo da lei, de forma que, mesmo que o imóvel fosse utilizado claramente com pretenções lucrativas e explorando atividade econômica, ele não seria sujeito passivo de cobrança de IPTU por ser gozador da imunidade tributária. Conforme Ministro Edson Fachin em 10/06/2011:

“O particular concessionário de uso de bem público não pode ser eleito, por força de lei municipal, para figurar como sujeito passivo de obrigação tributária referente a IPTU, porquanto sua posse é precária e desdobrada, ao passo que o imóvel qualificado como bem público

⁵⁶ Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 638315

federal, ainda que destinado à exploração comercial, remanesce imune aos tributos fundiários municipais, por força do artigo 150, VI, 'a', da Constituição Federal".⁵⁷

Assim, o STF reconhecia que mesmo o imóvel estando sob a posse de outro, conforme ARE 638315, no caso de uma empresa exploradora de atividade econômica (posse precária) estivesse utilizando o imóvel, não haveria incidência de tributo por violação ao pacto federativo.

A interpretação ou literal, ou positivista, ou gramatical, que o STF tinha adotado até então, começou a sofrer transformações quando em (2010), o Ministro Joaquim Barbosa no RE 434251 proferiu o voto⁵⁸ pela incidência do IPTU sobre a área em que a empresa desenvolvia sua atividade econômica, alegando que por se tratar de atividade econômica voltada para o lucro, nada tem a ver com a atividade típica de Estado, de forma a criar um desequilíbrio na relação com as demais empresas privadas concorrentes não "gozadoras" de tal instituto.⁵⁹

Acontece que, em contrapartida, o Ministro Jose Antonio Dias Toffoli abriu divergência, votando pela interpretação até então adotada pelo Pretório Excelso de que não haveria incidência do tributo por violar o pacto federativo, ou seja, dando o sentido positivista hermenêutico.

4.3 Nova hermenêutica

Como analisado no capítulo anterior, não há muitas dificuldades para que haja a cobrança do IPTU.

A interpretação literal, propiciou que muitos empresários se valessem de tal privilégio para arrecadar mais fundos para si, pois seguia-se à risca o fato de que os imóveis cujo proprietários eram beneficiários da imunidade, eram isentos de tributação.

⁵⁷ ARE 638315

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mudança da jurisprudência sobre imunidade em relação ao IPTU foi sugerida em Plenário.** www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=159678&caixaBusca=N. Acesso em 09 dez. 2017.

⁵⁹ Além de não contribuir para o Mínimo Existencial por conta do não recolhimento do imposto, as empresas que gozavam desse benefício, entravam em concorrência desleal com outras empresas que contribuía corretamente para o fisco Municipal com o IPTU.

Porém, nos dias atuais existe um apelo midiático e social muito grande em torno dos acontecimentos – corruptivos e catastróficos – brasileiros. Os escândalos envolvendo grandes empreiteiras, empresas de sociedade de economia mista, dentre outros; acarretou numa comoção moral da sociedade para que a população venha a usufruir mais e melhor dos recursos estatais, e, além disso, que os mais abastados, por conta dos escândalos, sofressem uma maior fiscalização a fim de que não se destaquem ainda mais daqueles menos prósperos.

Dessa forma, a mudança jurisprudencial que antes não era pacificada e mostrava-se sempre contrária à possibilidade de cobrança de IPTU, em abril do ano de 2017, mudou e passou a instituir a cobrança deste imposto sobre as empresas auferidoras de lucro, arrendatárias ou concessionárias de imóvel da União, mesmo com a posse precária ou desdobrada.

O Plenário do Supremo no dia seis de abril de dois mil e dezessete (06/04/2017) através do julgamento sucessivo dos Recursos Extraordinários 594015 (Caso Petrobras) e 601720 (Caso Barrafor), nas palavras do Ministro Roberto Barroso, fora conferida a prerrogativa aos Municípios para que esses possam, SIM, ter o direito a receber a contribuição de determinado imóvel que esteja sendo utilizado para auferir lucro à atividade empresária, mesmo sob a propriedade de um ente federativo.

No caso da Petrobras, temos:

“O julgamento do RE 594015 foi retomado hoje com o voto-vista do ministro Luís Roberto Barroso, acompanhando a posição do relator, ministro Marco Aurélio, para negar provimento ao recurso da estatal. No caso, a empresa ocupa um terreno da União cedido à Codesp, e arrendado à Petrobras, onde há um terminal operado pela subsidiária Transpetro.

Segundo o voto-vista, a imunidade recíproca das pessoas de direito público foi criada para a proteção do pacto federativo, impedindo a tributação entre os entes federados. Dessa forma, não faz sentido estendê-la a empresa de direito privado (como a Petrobras) arrendatária de bem público, e que o utiliza para fins comerciais.

“Entender que os particulares que utilizam os imóveis públicos para exploração de atividade econômica lucrativa não devem pagar IPTU significa colocá-los em vantagem concorrencial em relação às outras empresas”, disse. Para ele, adotar entendimento contrário significaria prejudicar os municípios, o pacto federativo e a concorrência econômica.

O voto do ministro Luís Roberto Barroso acompanhou a posição proferida anteriormente pelo relator, ministro Marco Aurélio, que também negava provimento ao recurso da estatal. Ficaram vencidos o ministro Edson Fachin, Celso de Mello e Cármen Lúcia, os quais

seguiram a posição⁶⁰ tradicional da Corte, que reconhecia a imunidade recíproca em situações semelhantes.”⁶¹

Já no caso da Barrafor, em pesquisa igual ao caso Petrobras, temos:

O RE 601720, julgado em seguida, é relativo à concessionária Barrafor Veículos Ltda, que ocupava um terreno de propriedade da União cedido em contrato de concessão ao lado do aeroporto de Jacarepaguá, no Rio de Janeiro. O julgamento foi retomado por voto-vista do ministro Marco Aurélio, que divergiu do relator, Edson Fachin, e deu provimento ao recurso do município do Rio de Janeiro, admitindo a cobrança do IPTU.

Segundo o voto do ministro Marco Aurélio, as empresas, nessa situação, esquivam-se da obrigação tributária alegando que são beneficiadas pelo disposto na Constituição Federal sobre imunidade recíproca. Para ele, como mesmo as empresas públicas (como no caso da Petrobras) se submetem à exigência do tributo, a situação da empresa privada é ainda mais grave, pois coloca o particular, no exercício de atividade econômica, usufruindo de benefício de pessoa pública. “Em momento algum o Município do Rio de Janeiro extrapolou a própria competência ao cobrar o imposto do particular”, afirmou.⁶²

Outrossim, insta salientar que houve repercussão geral, em que, aprovou-se pela maioria do Plenário a seguinte tese:

“A imunidade recíproca não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese, é constitucional a cobrança de IPTU pelo município”.⁶³

Por fim, há de se fazer a ressalva quanto à modulação dos efeitos da decisão, conforme STF, visitado nas mesmas condições anteriores:

O ministro Luís Roberto Barroso fez ao Plenário a proposta de modular os efeitos da decisão, por entender que houve no caso uma alteração de jurisprudência do STF e que não deve ser aplicada retroativamente. Ele defendeu ser juridicamente possível a modulação “de ofício”, sem provocação das partes, pois se trata de

⁶⁰ Cf “Interpretação Positivista”, p. 42

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. É possível a cobrança de IPTU de empresa privada que ocupe imóvel público, decide Plenário. <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=340299>. Acesso em 08 dez. 2017.

⁶² Ibidem.

⁶³ Ibidem.

questão constitucional. “Como a modulação se dá por fundamento constitucional, pode ser deduzida de ofício”, ressaltou.⁶⁴

Ademais, insta ilustrar a problemática de forma a concluir o raciocínio. Tem-se, assim, a mudança do objeto da cobrança.

Até então, falávamos nesta obra que, indo de acordo com os dispositivos já citados, bastava que o ente federativo fosse o real proprietário do imóvel para que, no caso específico do IPTU, o Município não pudesse realizar a cobrança do tributo, pois estaria impedido constitucionalmente à luz do art. 150, VI, “a” da CF/88 de tributar os imóveis gravados pela imunidade recíproca.

Porém, a partir dos julgados REs 594015 (Caso Petrobras) e 601720 (Caso Barrafor), o STF centrou a problemática não mais no objeto constitucional da imunidade, muito menos no fato gerador, mas sim na questão da posse do imóvel, ou seja, aquele que age como se proprietário fosse.

Depreende-se, assim, que não existe mais a necessidade exclusiva para efeitos de cobrança de IPTU, à luz do art. 150, VI, “a”, do proprietário ser um ente federativo. Pois o que realmente importa é se aquele que detém a posse do imóvel é ou não um beneficiário.

Sendo o proprietário do imóvel o ente federativo, mas seu possuidor à qualquer título ser um estranho à imunidade recíproca, cairá sobre ele o encargo contributivo do IPTU.

Esse comportamento do Pretório Excelso é, à luz desta obra, reflexo do que a Ministra Cármen procurou realizar quando modificou a Missão e a Visão Estratégica do STF em 26 de Janeiro de 2017.

Missão: Compete ao Supremo Tribunal Federal, nos termos constitucionalmente definidos, a guarda da Constituição, sendo sua responsabilidade institucional defender e preservar a Democracia e garantir a concretização dos princípios da República e o respeito à Federação. Em última instância judicial, a ele incumbe assegurar a efetividade dos direitos fundamentais, tornando intangível a dignidade da pessoa humana, na forma posta na ordem jurídica interna e nos pactos internacionais aos quais tenha aderido o Brasil, impedindo qualquer forma de indevida pressão ou inaceitável

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **É possível a cobrança de IPTU de empresa privada que ocupe imóvel público, decide Plenário.** <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=340299>. Acesso em 08 dez. 2017.

opressão estatal ou particular que impeça, dificulte ou anule a integridade dos direitos constitucionais das pessoas.

Visão estratégica: Garantir a intangibilidade das instituições democráticas, assegurando a concretização dos princípios republicano e federativo e a efetividade dos direitos fundamentais para garantir o magno direito constitucional da dignidade humana.⁶⁵

Ao termos como missão do STF “a concretização dos princípios da República e o respeito à Federação”, traduz de maneira clara que, as imunidades recíprocas serão usufruídas tão somente pelos entes, em respeito ao pacto federativo e que, quando há a cobrança do IPTU daquele que tem a posse, mas é estranho a intributabilidade recíproca, temos a concretização dos princípios da República do Brasil, impedindo que empresários se enriqueçam ilicitamente e que o dinheiro arrecadado e recolhido, de qualquer ordem, sirva para se reverter para a população em serviços de qualquer espécie.

⁶⁵ Portaria n. 21, de 26 de janeiro de 2017 do STF.

CONCLUSÃO

Através deste trabalho, buscou-se dar um panorama geral acerca da não incidência da imunidade tributária sobre a cobrança do IPTU e, seus reflexos (mínimo existencial), no caso de um imóvel imune tributariamente, estar sendo utilizado por uma pessoa privada para atividade econômica.

Como visto, a imunidade tributária tem seus primeiros reflexos na Idade Média e seu legado perdura até hoje com o artigo 150 da Constituição Federal.⁶⁶

Além disso, devemos ressaltar acerca do IPTU e todas as suas características inerentes, tais como o fato gerador, como é feita a sua cobrança e a polêmica central que paira o trabalho que é relacionada a intributabilidade de bens ou serviços entre os entes federativos.

Há de salientar que a característica positivista/gramatical que a interpretação do instituto do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal tivera ao longo do anos, fora substituída pela nova visão dada pelo STF em suas mais decisões sobre o caso, visando garantir cada vez mais os direitos fundamentais resguardados na Constituição para o povo brasileiro.

Sendo assim, há que se falar que, mesmo que o imóvel goze da imunidade (ou seja, tenha por proprietário um ente federativo) e não sofra o encargo contributivo do IPTU, mas ele, sendo objeto de exploração de atividade econômica e aufera lucro para aquele que o usufrui, a propriedade, sim, deve ser tributada.

Não é certo, principalmente pela nova visão que o STF deseja dar às suas lides, que haja o enriquecimento ilícito destes grandes empresários através de um benefício dado para certos privilegiados⁶⁷, enquanto que, na verdade, o empresário não faz parte deste rol de beneficiados constitucionalmente.

Neste caso, há claramente a tentativa de tirar proveito da interpretação gramatical do dispositivo da Imunidade Tributária, como por muito tempo fora feita⁶⁸, e retirando o caráter social e protetor do Pretório Excelso quanto aos direitos garantidos na Constituição.

Sendo assim, e, por fim, é visto que a consideração da Imunidade Tributária relativa ao IPTU sobre os imóveis que são explorados pelo setor privado, mas que

⁶⁶ Cf. p. 30-31.

⁶⁷ Art. 150 da CF/88.

possuem como proprietários gozadores de imunidade, acarretam em prejuízo para o Poder Público, pois, com a não arrecadação do imposto e seu conseqüente não recolhimento, o mínimo existencial à população de determinada região fica ameaçado e os mais abastados continuam com as melhores condições pois, além do lucro já obtido normalmente com sua atividade empresária, irão se enriquecer as custas de um imóvel público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert; Silva, Virgílio Afonso da. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. ED.11 São Paulo: Malheiros: 2011.

BONFIM, Paulo Andreatto. *Os princípios constitucionais tributários e o poder constituinte derivado*. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 9, n. 360, 2 jul. 2004, Acesso em: 01 jun. 2018.

BORGES, Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *É possível a cobrança de IPTU de empresa privada que ocupe imóvel público, decide Plenário*. <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=340299>. Acesso em 08 dez. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.

CANTO, Gilberto de Uihôa. *A imunidade Tributária das Entidades Fechadas de Previdência Privada*. São Paulo: ABRAPP, 1985.

CARRAZZA, Roque Antonio. *A imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: Um estudo sobre a imunidade tributaria da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT*. São Paulo: Malheiros, 2004.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo:Saraiva, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Comentários à Constituição de 1988*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Tomo Direito Administrativo e Constitucional*. Edição 1, Abril de 2017.

FERNANDES, Claudio. *Idade Contemporânea*. 2016. <https://brasilecola.uol.com.br/historiag/idade-contemporanea.htm>. Acesso em 08 mar. 2018

FERREIRA, Rodrigo. *Tributos: origem e evolução – Breve abordagem histórica sobre a evolução dos tributos*. [201?] Disponível em: Acesso em: <<https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>> 10 mar. 18.

GUSMÃO, Daniela. Incidência do IPTU em Imóveis de Concessionárias de Serviços Públicos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPTU – aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: QuartierLatin, 2002.

HABERMAS, Jürgen, *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HERKENHOFF, João Batista. *Como Aplicar o Direito*. 2ª ed., Rio de Janeiro, 1986.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KOSMINSKY, E.A. *História da Idade Média*. Editora Central do Livro Brasileiro. [20??].

MENEZES, Lucile Mendes Bahia. Do marco prescricional para a cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 20, n. 4314, 24 abr. 2015. <https://jus.com.br/artigos/38239>. Acesso em: 5 jan. 2018.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A imunidade tributária e seus novos aspectos*. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Imunidades tributárias*. Centro de Extensão Universitária. São Paulo: RT, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Comentários à Constituição Federal Brasileira*. Coligidos e ordenados por Homero Pires. São Paulo: Saraiva, 1934.

_____. *Da interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965

_____. *Curso de Direito Tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

OLIVEIRA, José Jayme de Almeida. *Impostos Municipais*. 2ª ed., Rio de Janeiro, 2011.

RIO DE JANEIRO, Tribunal de Justiça do Estado do. *Revista da Emerj*. V.9, nº 35, 2006.

SOUSA, Rainer Gonçalves. *As relações de suserania e vassalagem*. 2017. Disponível em <<http://mundoeducacao.bol.uol.com.br/historiageral/as-relacoes-suserania-vassalagem.htm>> Visto em 12:35 - 08/03/2018

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume 3, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005.

_____. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Temas de Interpretação do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.