

**INSTITUTO ENSINAR BRASIL
FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI**

JEFFERSON GOMES DA SILVA

**A INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AS PESSOAS JURÍDICAS DE
DIREITO PRIVADO ARRENDÁTARIAS DE IMÓVEL PÚBLICO QUANDO
EXPLORADORA DE ATIVIDADE ECONÔMICA COM FINS LUCRATIVOS**

TEÓFILO OTONI – MG

2018

**INSTITUTO ENSINAR BRASIL
FACULDADES UNIFICADAS DE TEÓFILO OTONI**

JEFFERSON GOMES DA SILVA

**A INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AS PESSOAS JURÍDICAS DE
DIREITO PRIVADO ARRENDATÁRIAS DE IMÓVEL PÚBLICO QUANDO
EXPLORADORA DE ATIVIDADE ECONÔMICA COM FINS LUCRATIVOS**

Projeto de Pesquisa apresentado ao Curso de Bacharel em Direito das Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, como requisito para aprovação na disciplina de Monografia Jurídica II, sob orientação da professora Mestre Camila de Almeida Miranda.

Área de Concentração: Direito Tributário

TEÓFILO OTONI – MG

2018

FOLHA DE APROVAÇÃO

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado

A INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ÀS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO ARRENDATÁRIAS DE IMÓVEL PÚBLICO

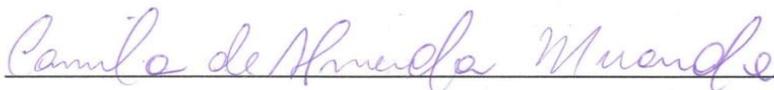
elaborado pelo aluno Jefferson Gomes da Silva foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo Curso de Direito das Faculdades Unificadas de Teófilo Otoni, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM DIREITO

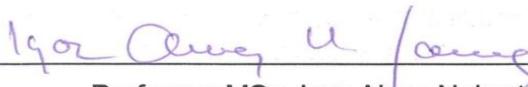
Teófilo Otoni, nas Minas Gerais, 10 de julho de 2018.



Professora MSc. Maria Flávia Vieira Batista



Professora MSc. Camila de Almeida Miranda (orientadora)



Professor MSc. Igor Alves Noberto Soares

Dedico este trabalho aos meus pais, que acreditaram e me deram todo o suporte necessário para concluir essa jornada, saibam que essa vitória é de vocês.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus, agradeço por ter me consentido o privilégio da vida e viver buscando seguir os seus ensinamentos.

A meus pais, Arlete e Neyde, por estarem constantemente dedicados com minha formação profissional e pessoal, não medindo esforços para que fosse possível a conclusão deste curso, além de todo o amor incondicional e incentivo quando em alguns momentos pensei em desistir, fazendo-me sempre acreditar que juntos podemos ir muito mais além.

Aos meus irmãos por todo auxílio e por me desculparem as minhas ausências em momentos de estudo, quando poderíamos estar em momentos de lazer.

A todos os meus tios e demais familiares que se orgulham por esse momento está sendo concretizado. Em especial a tia Liliane e Gilberlanio por me receberem em seu lar sempre que necessário.

Aos meus amigos antigos e aos novos construídos ao longo do curso, que em nossos debates sempre me inspiraram na busca por conhecimento ou oferecerem um ombro amigo em tempos difíceis.

A minha namorada, por toda sua gentileza e amor para me aturar nos momentos em que eu não merecia ser compreendido. Você tem papel fundamental na minha vida, faz parte desta história.

Aos meus Mestres por partilharem seus conhecimentos, me transformando em um ser humano mais justo, imparcial e um profissional capacitado com qualidade para atender as demandas da sociedade que a mim forem encaminhadas. Em especial a minha orientadora Mestra Camila Miranda por toda a sua cordialidade e compromisso em me orientar.

Enfim, o meu muito obrigado a todos que fizeram parte dessa jornada, saibam que o apoio de cada um de vocês foi base na construção dessa vitória. Espero em breve podermos compartilhar mais experiências como essas.

Grandes coisas fez o Senhor por nós, e, por isso, estamos alegres.
Salmos 126, versículo 3.

RESUMO

Este trabalho monográfico destina-se a averiguar a não prevalência da imunidade tributária recíproca a pessoas jurídicas de direito privado arrendatárias de imóvel público, quando a mesma é exploradora de atividade econômica com finalidade lucrativa. Para tanto, a pesquisa se orientou pelo método bibliográfico e jurisprudencial, de modo que se buscou analisar o posicionamento da comunidade jurídica sobre o referido tema. O trabalho foi dividido em três capítulos, que trataram de forma minuciosa, sobre o conceito de Direito Tributário e a origem do poder de tributar bem como a competência tributária; das limitações constitucionais ao poder de tributar versando sobre os princípios e as imunidades pertinentes ao caso concreto; e, da problemática quanto à inaplicabilidade da imunidade recíproca as empresas privadas que buscam lucro com a nova visão do Supremo Tribunal Federal quanto ao caso; apresentando-se, ao final, a devida conclusão sobre a constitucionalidade entendida pelo Supremo Tribunal Federal em relação à problemática posta em pauta.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade Tributária; Inaplicabilidade a Pessoas Jurídicas de Direito Privado; Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This monographic work is aimed at ascertaining the non-prevalence of reciprocal tax immunity for legal entities governed by private law, where the same is an explorer of economic activity for profit. To do so, the research was guided by the bibliographic and jurisprudential method, so it was sought to analyze the position of the legal community on this topic. The work was divided into three chapters, which dealt in detail with the concept of Tax Law and the origin of the power to tax as well as the tax jurisdiction; from the constitutional limitations to the power to tax on the principles and immunities pertinent to the specific case; and of the problem of the inapplicability of reciprocal immunity to private companies seeking profit with the Federal Supreme Court's new view on the case; presenting, in the end, the due conclusion on the constitutionality understood by the Federal Supreme Court in relation to the problematic put on the agenda.

KEY WORDS: Tax Immunity; Inapplicability to Legal Entities of Private Law; Jurisprudence of the Federal Supreme Court.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. DIREITO TRIBUTÁRIO	12
2.1. Origem do Poder de Tributar	12
2.2. Competência tributária.....	13
2.3. Classificação das Competências Tributárias	14
2.3.1. Competência Privativa	15
2.3.2. Competência Comum	16
2.3.3. Competência Cumulativa	16
2.3.4. Competência Especial	17
2.3.5. Competência Residual	18
2.3.6. Competência Extraordinária	18
3. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODE DE TRIBUTAR	20
3.1. Princípios Tributários Constitucionais.....	20
3.1.1. Princípio da Legalidade	21
3.1.2. Princípio da Isonomia	22
3.1.3. Princípio da Irretroatividade	22
3.1.4. Princípio da Anterioridade	23
3.1.5. Princípio do Não Confisco	23
3.1.6. Princípio da Liberdade de Tráfego	24
3.1.7. Princípio da Capacidade Contributiva	24
3.2. Imunidades Tributárias, Origem e Diferenças	25
3.3. Imunidade Tributária	27
3.4. Classificação das Imunidades	28
3.4.1. Imunidades Incondicionadas e Condiçionadas	29
3.4.2. Imunidade Objetiva e Subjetiva	29
3.4.3. Imunidades Ontológicas e Políticas	30
3.5. Imunidade Tributária Recíproca	30
3.5.1. Imunidade da Administração Indireta	32
4. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE RECÍPROCA AS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO QUE OCUPAM IMÓVEL PÚBLICO COM FINALIDADE LUCRATIVA	36
4.1. Nova Visão do Supremo Tribunal Federal com Relação ao Caso	37

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS	49

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem como tema abordar uma nova visão do Supremo Tribunal Federal quanto à inaplicabilidade da imunidade tributária a pessoas jurídicas constituídas sob o regime de direito privado que são arrendatárias de imóvel público cuja sua atividade tem como principal finalidade o lucro, sejam eles entre quotistas ou acionistas.

O objeto de estudo a ser tratado refere-se à constitucionalidade da cobrança de Imposto Sobre a Propriedade Territorial e Urbana (IPTU) com relação a empresas cuja natureza jurídica é de direito privado, que em regra não é acobertada por este instituto, que no caso concreto a ser abordado estão ocupando uma propriedade que pertence à União, como estavam na condição de arrendatária foram demandados em Ação de Execução Fiscal ajuizada pelo Município sob argumento na condição de possuidoras conforme art.34 do Código Tributário Nacional parte final.

De forma geral será analisado o entendimento do Supremo Tribunal Federal onde a Corte entende que a imunidade recíproca não pode ser aplicada a ente privado que ocupa imóvel público, quando este for explorador de atividade econômica e com fins lucrativos.

De forma mais específica abordaremos assuntos, como a constitucionalidade da cobrança do imposto, uma vez que o imóvel pertence a um Ente Político que é amparado pela imunidade prevista no art.150 inciso VI, da Constituição Federal de 1988, juntamente analisar o argumento utilizado pelo Município que ajuizou execução fiscal e colocou no polo passivo da demanda judicial um possuidor que não tem objetivo ser proprietário do imóvel, já que a conforme jurisprudência e doutrina majoritária a verdadeira posse capaz de gerar fato gerador do Imposto Sobre a Propriedade Territorial e Urbana (IPTU) é somente a aquela com *animus domini*, ou seja, com intenção de ser proprietário.

Desta feita trataremos de forma bem sucinta o voto de todos os ministros presentes à sessão de julgamento para analisar dois Recursos Extraordinários com repercussão geral reconhecida, veremos a posição, os argumentos utilizado se todas as teses defendidas por cada um e compreender o caso específico em relação à imunidade recíproca entre os entes federados, onde STF não aplicou essa amplitude em relação às pessoas jurídicas de direito privado em imóvel público, na posição de arrendatárias exercendo atividades lucrativas, o Supremo Tribunal

Federal entendeu que conceder esse benefício fiscal seria uma hipótese de concorrência desleal com os demais particulares que cumprem suas obrigações como quaisquer pessoas jurídicas e reconheceu a constitucionalidade da cobrança do Município em questão.

Será utilizado como procedimento metodológico a pesquisa quanto aos fins que se classifica como explicativa que tem por objetivo identificar os fatores que determinam e contribuem para ocorrência desses fatos bem como a pesquisa de cunho bibliográfico, jurisprudencial, dispositivos de leis e artigos publicados com o objetivo de dar compreensão ao que será abordado.

No primeiro capítulo será feita uma análise sobre o conceito de Direito Tributário e será feita uma abordagem sobre a origem do poder de tributar bem como uma análise sobre a competência tributária e suas classificações dadas pela doutrina.

No segundo capítulo será exposto o assunto quanto às limitações constitucionais ao poder de tributar prevista no texto constitucional com relação aos princípios, onde será feita uma abordagem dos mais importantes que correlacionam com tema bem como as imunidades tributárias onde será feita uma abordagem quanto sua origem no mundo e no Brasil bem como a diferença entre a imunidade e outros institutos que se assemelham como isenção e alíquota zero. Em segundo passo será feita uma análise mais aprofundada quanto ao instituto da imunidade tributária, quanto a conceitos e classificações e por último será abordado o assunto quanto à imunidade recíproca que se relaciona com tema central do presente trabalho.

No terceiro e último capítulo será abordado o tema principal que é a inaplicabilidade da imunidade tributária a pessoas jurídicas de direito privado que são arrendatárias de imóvel público, nesse capítulo será feita uma análise de forma resumida quanto à qualificação das empresas envolvidas bem como um pequeno resumo do problema em si. Em sua parte final será feita de forma ampla uma análise de dois recursos extraordinários analisados pelo Supremo Tribunal Federal com relação ao tema, neste tópico será feita uma análise de forma resumida de cada voto dos ministros a fim de analisar o problema debatido na Suprema Corte brasileira.

2. DIREITO TRIBUTÁRIO

Objetivando o estudo sobre a matéria relacionada ao direito tributário faz se necessária uma breve abordagem a respeito do seu conceito e a origem do poder de tributar bem como o assunto relacionado à competência tributária.

Nas palavras de Kyioshi Harada (2017):

Direito Tributário é, por assim dizer, o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte. (HARADA, 2017, p. 227)

Desta feita complementa Eduardo Sabbag (2016):

O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas. A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem estar da coletividade. (SABBAG, 2016, p. 30).

2.1. Origem do Poder de Tributar

Conforme define Eduardo Sabbag (2016):

O poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade. (SABBAG, 2016, p.46).

Desta feita o Estado para satisfazer o interesse público o mesmo detém esse poder para adentrar no patrimônio do particular para prestar serviços públicos para os demais.

Assim veremos um breve histórico de como o Estado atuava antigamente para arrecadar valores para os cofres públicos

Nas palavras de Kyioshi Harada (2017):

Antigamente, o Estado, para fazer face às despesas necessárias ao cumprimento de suas finalidades, valia-se de vários meios universalmente conhecidos, tais como guerras de conquistas, extorsões de outros povos, doações voluntárias, fabricação de moedas metálicas ou de papel,

exigência de empréstimos, rendas produzidas por seus bens e suas empresas, imposição de penalidades etc. Vários desses processos de obtenção da receita pública eram tidos como tributos. Com a gradativa evolução das despesas públicas, para atender às mais diversas necessidades coletivas, tornou-se imprescindível ao Estado lançar mão de uma fonte regular e permanente de recursos financeiros. Assim, assentou-se sua força coercitiva para a retirada parcial das riquezas dos particulares, sem qualquer contraprestação. Dessa forma, o tributo passou a ser a principal fonte dos ingressos públicos, necessários ao financiamento das atividades estatais. (HARADA, 2017, p. 226)

Percebe-se conforme palavras do autor que o Estado usava como meio coercitivo das piores formas para conseguir arrecadar.

Nos dias atuais Explica Kyioshi Harada (2017):

Hoje, o princípio de que a receita tributária deve ser previamente aprovada pelos representantes do povo acha-se inscrito nas Cartas Políticas de quase todos os países. Entre nós, o princípio da legalidade tributária vem sendo consignado desde a primeira Constituição Republicana de 1891 (art. 72, § 3º). A própria Carta outorgada de 1824, em seu art. 36, § 1º, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados em matéria de impostos. Disso resulta que, atualmente, o fenômeno tributário encontra-se juridicizado, isto é, o tributo passou a constituir-se em uma categoria jurídica disciplinada pelo Direito. Só pode ser exigido através de uma relação jurídica entre o Estado e o súdito contribuinte, a qual resulta exclusivamente da lei. (HARADA, 2017, p.227)

Sendo assim nos dias de hoje com nossa Constituição Federal de 1988, para que o Estado ingresse no patrimônio do contribuinte faz necessário ter autorização legislativa, ou seja, lei.

Feitas tais considerações, apresentou-se o conceito de direito tributário e de forma sucinta a definição do poder de tributar bem como a origem do poder de tributar no Brasil.

2.2. Competência tributária

Antes de adentrar no assunto, faz-se necessário traçar a diferença entre competência tributária e capacidade tributária ativa. Ambos parecem sinônimos, mas são completamente distintos e tem características diferentes. Conforme cita Leandro Paulsen (2014): “A competência tributária de cada ente político é estabelecida taxativamente pela Constituição da República em seus arts. 145 a 149-A. As possibilidades de tributação são, portanto, *numerusclausus*.”. (PAULSEN, 2014, p.124).

Apresentando o conceito Eduardo Sabbag (2016), aponta que:

A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária. Em outras palavras “competência tributária é a aptidão para criar tributos. O poder de criar tributo é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição”. (SABBAG, 2016, p. 322).

A competência tributária tem como característica ser facultativa, indelegável, intransferível, imprescritível e irrenunciável. Explicando melhor a competência tributária, a mesma tem natureza de não obrigatoriedade, uma vez que o ente político seja União, Estados, Municípios e DF, fazem se quiser, não pode ser objeto de transferência para outro ente político, não há prazo estabelecido para que venha a ser exercida, além de que sua competência não pode ser renunciada.

Ainda em relação à competência tributária, o artigo 7º do Código Tributário Nacional apresenta que:

A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição (BRASIL, 1966).

Já a capacidade tributária ativa, tem funções fiscais, Leandro Paulsen (2014) cita que a mesma é:

[...] definida como atividade de (regulamentar, fiscalizar, lançar), são delegáveis, porquanto tal implica tão somente transferência ou compartilhamento da titularidade ativa (posição de credor na relação jurídica tributária) ou apenas de atribuições administrativas (atribuições de fiscalizar e lançar) (PAULSEN, 2014, p.126).

Autor e legislação apresentam a capacidade tributária como função delegável, ou seja, passível de transferência da atividade reguladora e fiscalizatória. Em contraponto, com a competência tributária, ato indelegável.

2.3. Classificação das Competências Tributárias

Conforme explica Eduardo Sabbag (2016) a competência tributária pode ser classificada em: (I) privativa; (II) comum; (III) cumulativa; (IV) especial; (V) residual; e (VI) extraordinária. Assim passaremos a detalhar cada uma das classificações descritas no quadro (SABBAG, 2016, p. 325):

DENOMINAÇÃO DA COMPETÊNCIA	TRIBUTOS	ENTIDADES POLÍTICAS
PRIVATIVA	Impostos, como regra.Outros tributos, inclusive	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
COMUM	Taxas e Contribuições de Melhoria	União, Estados, Municípios e Distrito Federal
CUMULATIVA	Tributos em geral (o art. 147 da CF menciona impostos)	União e Distrito Federal
ESPECIAL	Empréstimos Compulsórios e Contribuições Especiais	União
RESIDUAL	Impostos e Contribuições para a Seguridade Social	União
EXTRAORDINÁRIA	Imposto Extraordinário de Guerra	União

Tabela 1 - SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 8ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

2.3.1. Competência Privativa

A competência privativa é aquela denominada que tem os entes políticos para criar os impostos que estão elencados na Carta Magna. Conceitua Leandro Paulsen (2014):

[...] competência privativa é aquela atribuída a um ente político em particular, como a relativa a impostos sobre a renda, sobre produtos industrializados (da União), sobre circulação de mercadorias (do Estado), sobre a prestação de serviços (do Município), ou mesmo a relativa a contribuições sociais gerais, de intervenção no domínio econômico ou do interesse de categorias profissionais (da União) e a contribuições de iluminação pública do Município (PAULSEN, 2014, p.134).

Em relação à competência privativa á de se dizer que a Constituição já elenca os impostos que cada ente irá tributar. Os mesmos estão descritos no art.153 da Constituição Federal no qual está previsto os impostos federais, que são de atribuição da União, o art.155 da Constituição Federal que define os impostos que são de atribuição dos Estados Membros e do Distrito Federal, e os art.156 e 157 da Constituição Federal que elencam os impostos que são de atribuição dos Municípios e Distrito Federal. A justificativa para isso é que a Carta Magna de 1988 não cria nenhuma espécie de tributo, ela apenas outorga competência para que os entes criem seus tributos. Conforme cita Eduardo Sabagg(2016) que:

[...]incluem-se, ademais, na competência privativa o poder para a criação de outros tributos, diversos dos impostos. No plano de instituição pela União, destacam-se (I) o Empréstimo Compulsório (art. 148, CF) e (II) as Contribuições Especiais (art. 149, caput, CF). Já no plano de instituição pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, à luz da competência privativa, teremos: (I) as contribuições sociais para custeio

do Sistema de Previdência e Assistência Social de seus próprios servidores (art. 149, § 1º, CF), de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios; e (II) a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP – art. 149-A, CF – EC n. 39/2002), de competência dos Municípios e Distrito Federal (SABBAG, 2016 p.326).

Feitas tais considerações passaremos ao próximo tópico.

2.3.2. Competência Comum

Já a competência comum é aquela que são dadas a todos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), para os mesmo venham a criar os tributos que tem como características de ser vinculado. Exemplo desses tributos são as Taxas que está previsto tanto na Constituição Federal em seu art.145, II, tanto no Código Tributário Nacional em seu art.77 que diz que:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (BRASIL, 1966).

Outro tributo de competência comum é a contribuição de melhoria que está previsto no art.81 do Código Tributário Nacional que diz que:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (BRASIL, 1966).

Deste modo, conforme cita Eduardo Sabbag (2016) conclui-se que:

A competência comum indica que, “de modo comum”, União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, poderão ser os sujeitos ativos das taxas ou contribuições de melhoria, desde que realizem os fatos geradores de tais gravames contraprestacionais (SABBAG, 2016, p. 327).

Desta feita a competência comum se caracteriza como vinculada a cada ente.

2.3.3. Competência Cumulativa

A competência tributária Cumulativa é aquela que está ligada a criação de impostos pela União Federal em relação aos Territórios Federais, e cabe ao Distrito Federal baseado em sua base territorial. Conforme menciona o art.147 da Constituição Federal “Competem à União, em Território Federal, os impostos

estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.”.

Eduardo Sabbag(2016) explica que:

A União deve instituir os impostos federais e estaduais, nos Territórios, em qualquer caso. Os impostos municipais, por sua vez, serão de competência da União, respeitada a condição anunciada, isto é, a inexistência de municípios no Território. A contrario sensu, se houver municípios, nos Territórios, competirão aos próprios municípios os impostos municipais respectivos. Assim, caso o Território seja dividido em Municípios, a competência destes, com relação aos impostos municipais, permanecerá incólume. No tocante ao Distrito Federal, a parte final do art. 147 da CF sinaliza que a ele competem os impostos municipais. Aliás, como é cediço, o Distrito Federal não pode ser dividido em municípios (art. 32, CF). Em interpretação sistemática com o caput do art. 155 da CF, conclui-se que, cumulativamente, competem ao Distrito Federal, os impostos municipais e os estaduais, isto é, seis impostos (IPTU, ISS, ITBI, ICMS, IPVA, ITCMD) (SABBAG, 2016, p. 327-328).

Portanto compreende-se é aquela onde os entes acumulam tributos além de sua competência privativa

2.3.4. Competência Especial

Sobre a competência tributária especial, tem-se que a mesma se resume no poder para criação de empréstimo compulsório e as denominadas contribuições especiais. Conceitua Eduardo Sabbag (2016):

[...] empréstimo compulsórios são tributos autônomos, com cláusula de restituição, instituídos pela União, por lei complementar, em face de três pressupostos fáticos: (I) calamidade pública, (II) guerra externa e (III) investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional (art. 148, I e II, CF c/c art. 15, I e II, CTN)(SABBAG, 2016, p. 328).

As contribuições especiais federais estão previstas no art.149 da Constituição Federal. Eduardo Sabbag (2016) explica que:

[...] essas são denominadas contribuições profissionais ou corporativas; contribuições interventivas ou CIDEs; e contribuições social-previdenciárias (art.195, CF). No art. 149, § 1º, da CF, exsurtem as contribuições sociais estaduais ou municipais, para os servidores públicos dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ademais, desponta, no art. 149-A da CF, uma contribuição municipal, de competência dos Municípios e Distrito Federal – a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CIP ou COSIP) (SABBAG, 2016, p. 328).

Assim entende-se que a competência especial é o poder de criar tributos somente pela União.

2.3.5. Competência Residual

Trata-se de competência residual aquela prevista no texto da constituição onde só a União pode criar outros tributos diversos daqueles que estão no texto constitucional. De acordo como Art. 154, I, da Constituição Federal:

A União poderá instituir mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados nesta Constituição (BRASIL, 1988).

Em consonância o §4 do art.195 da CF apresenta que “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido ao disposto no art. 154, I, da CF”. (BRASIL, 1988)

Eduardo Sabbag (2016) define como “a temática afia-se ao poder de instituir o tributo diverso daqueles já existentes. Daí se falar em competência residual, na acepção daquilo que resta, de algo genuinamente restante ou residuário”. (SABBAG, 2016, p. 329)

No entendimento de Leandro Paulsen(2014):

[...] essa competência exige a via legislativa da lei complementar (não pode ser instituído por lei ordinária nem por medida provisória), não cumulatividade (não pode incidir cumulativamente a cada operação) e vedação do bis in idem e da bitributação (a União não pode instituir novos impostos sobre fatos geradores e bases de cálculo de impostos já previstos nos arts. 153, 155 e 156, e também não pode instituir novas contribuições de seguridade sobre fatos geradores e bases de cálculo de contribuições de seguridade social já previstas nos arts. 195, I a IV)(PAULSEN, 2014, p. 135-136).

Portanto compreende-se que a competência residual somente pode ser exercida pela União.

2.3.6. Competência Extraordinária

Nas palavras de Sabbag (2016):

A competência extraordinária é o poder de instituição, pela União, por lei ordinária federal, do imposto extraordinário de guerra (IEG), conforme se depreende do art. 154, II, da CF c/c o art. 76 do CTN. A instituição por lei ordinária não inviabiliza a possível criação por medida provisória, uma vez que esta, como se sabe, é vedada tão só para os casos adstritos à lei complementar (ver art. 62, § 1º, III, CF) (SABBAG, 2016, p.331).

O Imposto Extraordinário de Guerra pode ser criado pela União em caso de iminência ou caso de guerra externa, com objetivo de criar receitas para fazer a manutenção das forças armadas. Vale ressaltar que se trata de um imposto que é restritivo, uma vez que é somente guerra externa, ou seja, em caso de uma guerra meramente civil o mesmo não pode instituído.

No entendimento de Eduardo Sabbag(2016) “tal imposto é uma receita pública que se enquadra como “extraordinária”, ou seja, um ingresso que ocorre em situação de excepcionalidade, com forte caráter temporário” (SABBAG, 2016, p. 332).

Portanto entende-se que a competência extraordinária somente é exercida pela União nos casos citados acima.

3. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODE DE TRIBUTAR

Nesse capítulo será abordado às limitações constitucionais ao poder de tributar, que subdivide em princípios e imunidades.

O autor Ricardo Alexandre (2017) explica o poder do Estado:

O Estado possui o poder de, por ato próprio - a lei -, obrigar os particulares a se solidarizarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em dinheiro. Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal. (ALEXANDRE, 2017, p.126)

Em razão de este poder que é outorgado aos entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) a Constituição Federal de 1988 através do Poder Constituinte Originário instituiu em seu artigo 150 – inciso I ao VI, a chamada limitação ao poder de tributar, impondo limites aos entes União, Estados e Municípios para que os mesmo obedçam aos princípios e as imunidades descritas na Carta Magna.

Limitações ao poder de tributar constituem-se, portanto, em normas descritas pela Constituição Federal que confirmam a hipótese de competências negativa de exercício, que tem por objetivo obstar atuação dos Entes Políticos, de forma a proteger o contribuinte que porventura vier sofrer com ilegalidade do poder público.

3.1. Princípios Tributários Constitucionais

Os princípios constitucionais tributários estão estabelecidos na Constituição Federal de 1988 os quais protegem o contribuinte, conforme diz:

Eduardo Sabbag (2016) define que:

A Carta Magna hospedam variados comandos principiológicos, insculpidos à luz de pautas de valores pontualmente prestigiados pelo legislador constituinte. Aliás, em muitos casos, como já se viu, servem esses princípios como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, assumindo a postura de nítidas limitações constitucionais ao poder de tributar. Nessa toada, “consoante a jurisprudência firmada pelo STF, o poder que tem o Estado de tributar sofre limitações que são tratadas como cláusulas pétreas” (SABBAG, 2016, p.48).

Princípios são mandamentos sejam explícito ou implícito no texto constitucional que protegem o contribuinte contra abusos do Estado.

3.1.1. Princípio da Legalidade

Explica Kyiochi Harada “A origem desse princípio, de natureza nitidamente política, está ligada à luta dos povos contra a tributação não consentida. São conhecidas as resistências dos povos contra a tributação não consentida, desde a Idade Média” (HARADA, 2017, p. 269)

Conforme diz o art.5º, II, da Constituição Federal de 1988, esta estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” (BRASIL, 1988)

Ainda reitera o art. 150 da CF/88 em matéria tributária diz que: “art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988).

Pode-se afirmar que só se pode ingressar no patrimônio do contribuinte quando o tributo for criado por lei, está criação em lei em sentido estrito e para ser majorado da mesma forma, em que pese alguns tributos para ser majorado não necessitar de lei em sentido estrito.

Lei em sentido estrito explica Hugo de Brito Machado (2017):

Lei, para fins de aplicação da limitação de que se cuida, é lei em sentido estrito, vale dizer, aquela que é lei em sentido formal (ato editado pelo Poder Legislativo seguindo processo específico, determinado pela Constituição), e também em sentido material (veicula atos normativos, hipotéticos, ou, se se preferir, “gerais e abstratos”) (MACHADO, 2017, p.46).

Quando se tratar de atualização monetária da base de cálculo não se considera aumento de tributo conforme artigo 97, §2º do CTN, uma vez que o mesmo pode ser alterado via decreto, esse também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça conforme súmula 160, que diz pode o Município atualizar via ato administrativo IPTU (Imposto sobre Propriedade Territorial Urbano), não se trata de aumento uma vez que têm natureza de mera recomposição de valores, desde que tal majoração não seja superior a índices de inflacionários.

Há ainda que se falar em outros tributos que podem ser alterados via ato administrativo, ou seja, por lei em sentido amplo, que não seja através do poder legislativo. São os denominados tributos extrasfiscais descritos na Constituição Federal no artigo 150, §1º, que são eles Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto Sobre Produtos Industrializados, Imposto Sobre Operações de

Créditos, Câmbio e Seguros. Ainda vale falar sobre a Cide Combustível, onde o poder executivo pode alterar vindo a reduzir ou restabelecer as alíquotas desse tributo via decreto, conforme diz o artigo 177, §4º, I, “b” da Constituição Federal.

3.1.2. Princípio da Isonomia

Conforme diz o Art. 150, II, da Constituição Federal:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...] II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988).

Explica Kyioshi Hadara (2017) o princípio da isonomia:

Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas. Daí por que desse princípio de igualização dos contribuintes infere-se o princípio da generalidade da tributação, da mesma forma que do princípio *nullumtributum sine lege* infere-se o princípio da legalidade da isenção, isto é, não pode haver isenção sem lei. E não pode haver isenção sem obediência ao princípio da isonomia. A lei isentiva não pode importar no estabelecimento de uma situação de desigualdade jurídica formal, estabelecendo tratamento desigual de pessoas que se encontram sob os mesmos pressupostos fáticos, sob pena de inconstitucionalidade (HADARA, 2017, p.271).

Assim entende-se que o princípio da isonomia visa tratar os iguais de forma igual, os desiguais de forma desiguais na medida de sua desigualdade.

3.1.3. Princípio da Irretroatividade

Diz o art.150, III, alínea a da CF/88 que:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (BRASIL, 1988);

Explica Ricardo Alexandre (2017) que:

É vedado aos entes tributantes cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (CF, art. 150, III, a). Há uma imprecisão terminológica na redação do dispositivo. Os fatos anteriores à lei que cria o tributo não podem ser designados por "fatos geradores", justamente por que a nova lei não pode atingi-los e eles não são aptos a fazer surgir obrigações

tributárias. Nessa linha de entendimento, o Código Tributário Nacional, no seu art. 105, afirma que "a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes" (ALEXANDRE, 2017, p.155).

Assim o princípio da irretroatividade veda que os entes políticos criem ou aumentem tributos que atingem fatos geradores que ocorreram no passado.

3.1.4. Princípio da Anterioridade

Conforme cita Josiane Minardi(2017):

Em regra o tributo que for instituído ou majorado em determinado exercício financeiro (coincide com o ano civil, inicia no dia 1º de janeiro e se encerra no dia 31 de dezembro) somente poderá ser exigido no próximo exercício e desde que tenham transcorrido 90 dias da data da publicação da lei que houver instituído ou majorado o tributo (art. 150, III, "b" e "c", da CF) (MINARDI, 2017, p.27).

Cabe ressaltar que os princípios da anterioridade de exercício quanto a nonagesimal, que estão elencados na Constituição Federal em seu artigo 150, III, "b" e "c" são usados quando se tratar de criação e aumento de tributo. Porque caso houver mudança com relação a prazo de pagamento do tributo, mesmo sendo para antecipar a obrigação tributária, o princípio da anterioridade não irá se aplicar, isto é o que dispõe a sumula vinculante de número 50 do Supremo Tribunal Federal, norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

3.1.5. Princípio do Não Confisco

Ricardo Alexandre (2017) salienta que esse princípio:

Visa proibir a utilização do tributo "com efeito de confisco" e não que o tributo configure confisco, pois esta segunda proibição já é decorrente da própria definição de tributo, uma vez que confisco, no Brasil, é punição e o tributo, por definição, não pode ser sanção por ato ilícito. Em termos menos congestionados, tributo confiscatório seria um tributo que servisse como punição; já tributo com efeito confiscatório seria o tributo com incidência exagerada de forma que, absorvendo parcela considerável do patrimônio ou da renda produzida pelo particular, gerasse neste e na sociedade em geral uma sensação de verdadeira punição. As duas situações estão proibidas, a primeira (confisco) pela definição de tributo ("CTN, art. 3."); a segunda (efeito de confisco) pelo art. 150, IV, da CF/1988 (ALEXANDRE, 2017, p. 174).

Entende-se que o princípio do não confisco veda que os entes políticos criem ou aumentem tributo com a finalidade de exclusivamente de confiscar o bem do contribuinte.

Josiane Minardi (2017) complementa que:

Para saber se o tributo tem ou não efeito confiscatório, deve-se analisar a soma de todos os tributos devidos pelo contribuinte e não apenas aquele isolado. Conforme entendimento do STF, as multas tributárias também devem respeitar o princípio do não confisco. Em relação às multas como citado a cima esse também é o entendimento do Supremo Tribunal Federal conforme ementa abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. PRECEDENTES. 1. Nos termos da jurisprudência da Corte, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. 2. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que não se aplica a restrição do art. 97 da Constituição Federal quando o acórdão recorrido apenas interpreta legislação infraconstitucional, sem declarar sua inconstitucionalidade. Precedente. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE nº 851059 AgR/RN, Rei. Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 01/03/2016, acórdão eletrônico DJe-049, divulg. 15/03/2016, public. 16/03/2016) (MINARDI, 2017, p.28).

Portando conforme decisão do STF, o princípio do não confisco também é aplicável às multas tributárias.

3.1.6. Princípio da Liberdade de Tráfego

Conforme conceito de Josiane Minardi (2017):

O princípio da liberdade de tráfego está previsto no artigo 150, V, da CF e veda os Entes Federativos de instituírem tributos interestaduais ou intermunicipais que visem estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, ressalvado, contudo, a exigência do pagamento de pedágio pela utilização das vias conservadas pelo Poder Público (MINARDI, 2017, p. 28).

Cabe falar que o Supremo Tribunal Federal quando julgou a Ação Direita de Constitucionalidade de número 800 entendeu que o pedágio não tem natureza tributária, haja vista se tratar de preço público. Uma vez que o pedágio é cobrado por uma concessionária de serviços públicos e que só é pago quando usuário vem a fazer o uso, sendo, portanto de natureza facultativa, já o tributo tem natureza compulsória, ou seja, é obrigatório o seu pagamento sob pena de incidir em multa e o contribuinte sofrer uma futura execução fiscal.

3.1.7. Princípio da Capacidade Contributiva

Luiz Flávio Gomes (2011) define que: “O princípio da capacidade contributiva é a manifestação de certa disponibilidade econômica do indivíduo de suportar o ônus de tributos e por meio da qual se executa a graduação da quantificação do correspondente dever tributário” (GOMES, 2011).

Esse princípio se encontra amparado no art.145, § 1º da Constituição Federal de 1988. Compreende-se que os princípios são mandamentos descritos no texto constitucional que visam dar amparo e proteger o contribuinte de abusos que podem vir a sofrer do Ente Público.

3.2. Imunidades Tributárias, Origem e Diferenças

A imunidade tributária manifestou-se como um privilégio. Primeiramente aos nobres, logo em seguida aos clérigos, as castas ditas superiores foram dispensados da quitação de tributos restando apenas aos pobres sujeitos ao pagamento do mesmo. (Santos Jr. 2011).

Fernando Lucena Pereira dos Santos Junior (2011) explica:

Assim foi com os escravos, os derrotados em guerras, os vassalos feudais, até que, pouco a pouco, com o surgimento e consolidação do liberalismo, houve uma verdadeira democratização das imunidades. Nota-se, desta feita, mais que exceção: a imunidade a tributos consistia em verdadeiro privilégio odioso, que desrespeitava princípios hoje consagrados pelos estudiosos, como a isonomia, capacidade contributiva, dentre outros. Por outro lado, um caráter distinto, que a vislumbraria como socialmente aceita, já existia em outros estados, em menor escala, como na Índia, oferecida aos anciãos, paralíticos ou cegos, ou na própria Roma, a “*imunittas*” incidente sobre os bens públicos. A força dessa modalidade de imunidade, todavia, somente ganhou força após o advento do iluminismo, que antes mesmo de discutir sobre a carga tributária, solidificou a base de direitos fundamentais e liberdades individuais, estes, intangíveis pelo Estado (SANTOS JR., 2011).

A partir de então os cidadãos passaram a ter tais garantias constitucionalmente estabelecidas, nesse contexto o Estado viu-se quase expropriado em face do caráter social do tributo, admitindo que o mesmo devesse estabelecer valores essenciais para que o Estado executasse a função relativa ao confisco estatal.

No Brasil este instituto qualificado na Constituição Federal de 1988 passou a ter essa dispensa prevista quando da Constituição de 1824. Com criação da Constituição de 1891, foi onde houve de forma expressa a imunidade entre os entes políticos que foi entre Governo Central e os Estados.

Com relação às demais constituições Santos Jr (2011) explica:

Posteriormente, nos textos constitucionais de 1934, 1937 e 1945, 1946 e 1967, o referido fenômeno de não incidência foi sendo alterado, ora abrangendo diferentes situações, ora sendo restringido. E os diversos Textos Constitucionais, como era de se esperar, foram tratando a imunidade de acordo com as convicções políticas e econômicas de suas épocas. Com o desenvolvimento histórico do constitucionalismo brasileiro, viu-se a necessidade de garantir o afastamento tributário de algumas atividades e de alguns bens e serviços. Passaram estes, pois, a ter uma proteção constitucional contra a tributação (SANTOS JR., 2011).

Em dias atuais a Constituição Federal de 1988 tem previsão de vários casos de imunidades, sendo alcançado um mais alto assunto desse instituto em comparação das demais Constituições mencionadas.

A que se falar em três desses institutos similares, que são exceção à regra de quitação do tributo. Trata-se da não incidência que engloba a imunidade, a isenção e alíquota zero. Ricardo Alexandre (2017) explica:

A não incidência refere-se às situações em que um fato não é alcançado pela regra da tributação. Tal fenômeno pode decorrer basicamente de três formas:

a) o ente tributante, podendo fazê-lo) deixa de definir determinada situação como hipótese de incidência tributária.

A título de exemplo, pode-se imaginar que um Estado, tendo competência constitucional para instituir o imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, cria o tributo por meio de lei que prevê, como fato gerador do tributo, apenas os casos envolvendo bens imóveis. Nessa hipótese, a doação de um bem móvel não é idônea a fazer nascer a obrigação tributária, de forma que não ocorre a subsunção do fato à norma. Portanto, não há incidência tributária.

b) o ente tributante não dispõe de competência para definir determinada situação como hipótese de incidência do tributo, uma vez que a atribuição constitucional de competência não abrange tal fato. É o caso da propriedade de uma bicicleta, que, por não ser veículo automotor, não é fato idôneo para ensejar o nascimento de obrigação do pagamento do IPVA.

c) a própria Constituição delimita a competência do ente federativo, impedindo-o de definir determinadas situações como hipóteses de incidência de tributos. Neste caso, o próprio desenho das competências tributárias fica redefinido de forma a obstar a própria atividade legislativa da pessoa tributante. Trata-se do instituto da imunidade (ALEXANDRE, 2017. p. 200-201).

Para Ricardo Alexandre “o conceito de isenção consiste na dispensa legal do pagamento do tributo. Assim o ente político tem a competência para instituir o tributo e, ao fazê-lo, opta por dispensar o pagamento em determinadas situações.” (ALEXANDRE, 2017, p. 201).

Complementa Hugo de Brito Machado “com base no art.150, §6º da Constituição Federal de 1988; isenção e outros benefícios somente podem ser

concedidos por lei específica do ente tributante correspondente”. (MACHADO, 2017, p.74)

Assim a isenção só pode ser concedida quando houver lei em sentido estrito, ou seja, quando for criada por intermédio da função legislativa, que ao instituir desobriga a certas ocasiões a não pagamento da obrigação tributária.

Por último vem à alíquota zero que conforme definida por Ricardo Alexandre “o ente tributante tem competência para criar o tributo - tanto que o faz -, e o fato gerador ocorre no mundo concreto, mas a "obrigação tributária" dele decorrente, por uma questão de cálculo, é nula”. (ALEXANDRE, 2017, p.201)

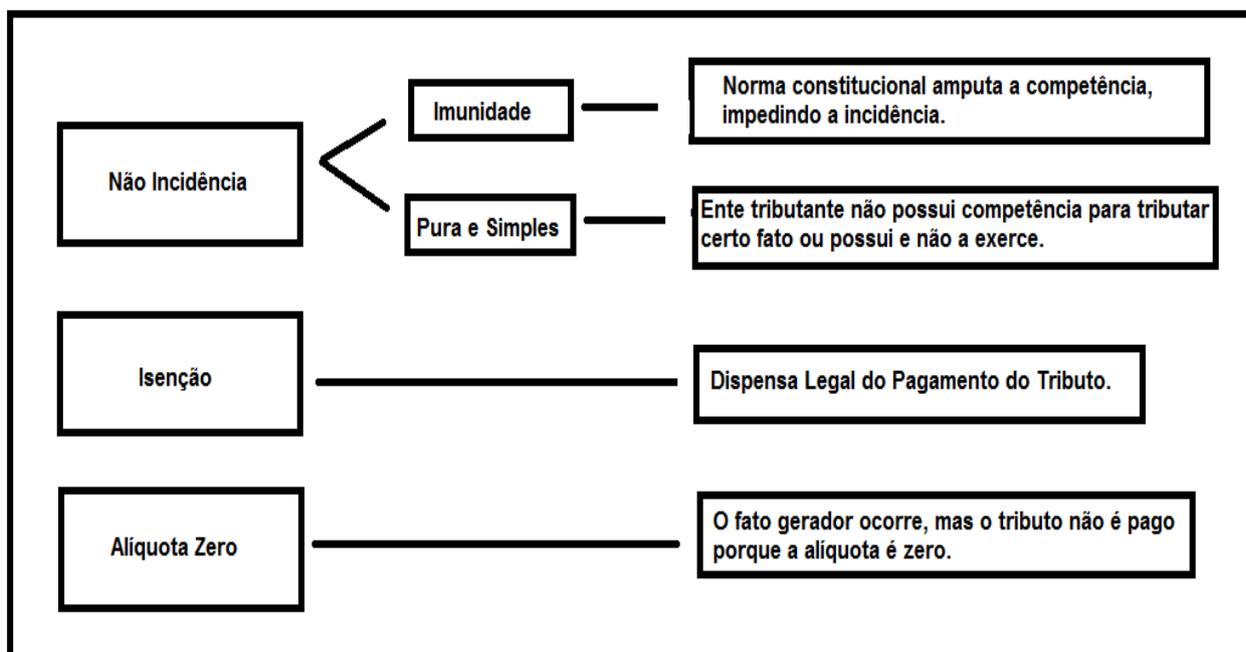


Tabela 2 - ALEXANDRE, Ricardo. (2017). Direito Tributário. 11ª. Ed Salvador-Bahia: JusPODIVM.

3.3. Imunidade Tributária

A imunidade tributária prevista na Constituição Federal de 1988 classificada pela doutrina como imunidade genérica, tão somente aplica aos impostos que estão prevista no Art.150, VI da CF/88. Trata-se de uma hipótese de não incidência descrita no texto constitucional.

Já a imunidade específica prevista por toda carta magna é uma hipótese de não incidência qualificada constitucionalmente que está espalhada pelo texto constitucional por completo e se aplicam a outros tributos nelas prevista.

Como já abordado a imunidade tributária é uma hipótese de não incidência que está previsto na própria Constituição Federal de 1988. Trabalharemos agora com conceito desse instituto. Conforme Leandro Paulsen diz que: “são regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas relativamente a tributos específicos, negando, portanto, competências tributárias são chamadas de imunidades tributárias”. (PAULSEN, 2014, p. 146)

Para Ricardo Alexandre “as imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos”.(ALEXANDRE, 2017, p. 202)

Hugo de Brito Machado defende que “o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas” (MACHADO, 2013, p. 287.).

Eduardo Sabbag (2016) define imunidade como:

[...] a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante (SABBAG, 2016, p.230).

Assim Sabbag(2016) cita posicionamento jurisprudencial no qual o Supremo Tribunal Federal defende que:

As imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estatura de cláusulas pétreas – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado (SABBAG, 2016, p.230).

Portanto conforme conceito acima definido trata-se de uma proteção amparada no texto constitucional ao contribuinte, haja vista que a carga tributária é alta no país.

3.4. Classificação das Imunidades

De acordo com Ricardo Alexandre (2017):

Diversas são as classificações a que a doutrina tributarista submete o instituto da imunidade tributária, tendo em vista os critérios, parâmetros e características que individualizam os regimes jurídicos adotados pelo

legislador constituinte quando este resolve vedar a tributação de certo fato (ALEXANDRE, 2017, p.205).

3.4.1. Imunidades Incondicionadas e Condiçionadas

A imunidade incondicionada, como o próprio nome diz, não tem limitações quanto aos requisitos legais, nas palavras de Ricardo Alexandre “a imunidade é considerada incondicionada quando a norma constitucional que a prevê gera seus efeitos independentemente de regulamentação, possuindo eficácia plena e aplicabilidade imediata”. (ALEXANDRE, 2017, p. 209)

Já a imunidade condicionada, conforme cita Ricardo Alexandre tem “eficácia limitada, ficando a sua aplicabilidade e o gozo do benefício a depender da edição de regulamentação infraconstitucional”. (ALEXANDRE, 2017, p. 209)

No primeiro caso vale frisar como exemplo a imunidade entre os entes, União, Estado, Distrito Federal e Municípios a chamada imunidade recíproca prevista no art.150, VI, alínea a da Constituição Federal de 1988.

No segundo caso exemplo é das entidades religiosas que só podem usufruir da imunidade quando a mesma comprovar requisitos estabelecidos em lei, ou seja, o Código Tributário Nacional em seu art.14, incisos I, II e III. Sendo que nesse caso o não cumprimento conforme diz o artigo a entidade poderá vir a ter o benefício suspenso.

3.4.2. Imunidade Objetiva e Subjetiva

No conceito de Leandro Paulsen “a imunidade objetiva é aquela em que se exclui da tributação determinado bem, riqueza ou operação considerado de modo objetivo, sem atenção ao seu titular”. (PAULSEN, 2014, p. 149)

Como exemplo da imunidade objetiva Ricardo Alexandre cita que a lei “protege os livros, jornais periódicos e o papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI, d). Não importa quem é o proprietário do livro, quem vende quem compra. Se é livro, é imune. (ALEXANDRE, 2017, p. 205)

Já a imunidade subjetiva no conceito de Leandro Paulsen “é a imunidade outorgada em função da pessoa do contribuinte, como a imunidade dos templos (instituições religiosas) e dos partidos políticos” (PAULSEN, 2014, p.149).

Ricardo Alexandre (2017) estabelece a título de exemplo:

Se um veículo pertencente ao Município de São Paulo não pode ser tributado por conta do ente a que pertence. Se tal veículo for vendido a um particular, automaticamente passa a ser sujeito ao IPVA, o que demonstra que não é o bem que é imune, mas sim a pessoa que é sua proprietária. (ALEXANDRE, 2017, p.205)

Assim entende-se que a imunidade de natureza objetiva tem como finalidade proteger o objeto (coisa), já imunidade subjetiva tem caráter pessoal e tem como finalidade proteger a pessoa, ou seja, tem como característica ser pessoal.

3.4.3. Imunidades Ontológicas e Políticas

Explica Ricardo Alexandre (2017) que:

As imunidades ontológicas são aquelas que existiriam mesmo sem previsão expressa do texto constitucional, uma vez que são fundamentais para atendimento ao princípio da isonomia (principalmente do seu corolário, o princípio da capacidade contributiva) e ao pacto federativo. (ALEXANDRE, 2017, p.207).

Já as imunidades de natureza política Ricardo Alexandre (2017) conceitua como sendo:

[...] aquelas que visam à proteção de outros princípios em virtude de uma opção política do legislador constituinte, como é o caso da imunidade dos templos de qualquer culto e dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão (ALEXANDRE, 2017, p.207).

No primeiro caso entende-se que mesmo não havendo de forma expressa na Constituição Federal, a mesma existiria normalmente, haja vista como já fora mencionado para proteger o princípio da isonomia estampado no art.150, II, da Constituição Federal de 1988. Como exemplo vale frisar a imunidade recíproca, por se caracterizar como proteção ao pacto federativo.

3.5. Imunidade Tributária Recíproca

Previsto no art.150, VI, a, da Constituição Federal 1988 é vedado expressamente que os entes políticos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios cobrem impostos em relação ao patrimônio, renda e serviços uns dos outros.

Leandro Paulsen define imunidade recíproca como “princípio garantidor da Federação e, por isso, imutável, não podendo ser ofendida sequer pelo Poder Constituinte Derivado. Impede que os entes políticos cobrem impostos uns dos outros”.(PAULSEN, 2014, p.154)

Em alusão ao que foi definido Ricardo Alexandre fala que a imunidade recíproca “se trata de cláusula pétrea, por configurar importante regra protetiva do pacto federativo ao impedir a sujeição de um ente federativo ao poder de tributar do outro”.(ALEXANDRE, 2017, p.210).

Conforme conceito acima mencionado a imunidade recíproca só tem efeito quanto aos impostos. Assim, Ricardo Alexandre cita como exemplo que nada impede que “um Município institua taxa pela coleta domiciliar de lixo, cobrando-a, também, pelo serviço prestado nas repartições públicas federais e estaduais localizadas em seu território.”(ALEXANDRE, 2017, p. 210).

Assim vale ressaltar por qual motivo existe essa vedação dos entes políticos não cobrarem impostos uns dos outros.

Kyoshi Harada explica que a imunidade recíproca visa “necessidade de preservação do princípio federativo, a convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro”. (HARADA, 2017, p.274)

Eduardo Sabbag (2016) cita que a imunidade recíproca:

[...] atrela-se ao princípio federativo (art. 60, § 4º, I, CF), como cláusula pétrea, à luz do postulado da indissolubilidade do pacto federativo, que prevê uma “convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro”. Com efeito, o preceito imunitário visa assegurar e confirmar o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas tributantes e a preservação do desempenho dos órgãos públicos, que devem coexistir em clima de preservadas harmonia e autonomia, ratificando axiologicamente o federalismo de equilíbrio (ou de cooperação), ou, na expressão utilizada pelos alemães, a “lealdade mútua federal”, segundo a qual “os entes devem agir amigavelmente”(SABBAG. 2016, p.237-238).

Em seu manual Eduardo Sabbag (2016, p.238) apresenta o posicionamento de Regina Helena Costa, no qual a mesma diz que “a imunidade recíproca, é tida como “a mais importante das imunidades tributárias”, fundamenta-se em dois pilares: (I) supremacia do interesse público sobre o privado; (II) ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas”. (COSTA. 2015 p. 138 apud SABBAG. 2016 p. 238).

Conforme explanado, a imunidade tributária recíproca se aplica aos entes políticos da Administração Direta (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), ou seja, trata-se de imunidade incondicionada, que conforme já falado tem seus efeitos sem necessidade de regulamentação e logo possui eficácia plena e tem aplicação de forma imediata.

3.5.1. Imunidade da Administração Indireta

Nesse tópico passaremos a falar sobre as imunidades em relação às autarquias e fundações públicas¹, pessoas jurídicas da administração indireta.

Parte da doutrina a classifica como Imunidade tributária extensiva, desta feita veja a análise do art.150, inciso VI alínea a §2º da Constituição Federal de 1988 que diz:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI - instituir impostos sobre:
a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (BRASIL, 1988).

Eduardo Sabbag (2016) explica que o artigo acima mencionado:

[...] impõe uma extensão da imunidade intergovernamental às autarquias² e fundações públicas, federais, estaduais ou municipais, que desempenham atividades próprias da soberania, em razão da personalidade jurídica de direito público de que são possuidoras, em plena homenagem ao caráter ontológico da imunidade recíproca. (SABBAG, 2016, p.241).

O caráter ontológico quer dizer como já fora dito em relação à classificação das imunidades que a mesma existiria mesmo não estando prevista na Carta Magna de 1988. Nota-se que neste caso que em relação às entidades autárquicas e fundacionais tem requisitos e não tem a mesma garantia ao qual é atribuída aos entes políticos da Administração Direta.

Nesse sentido Ricardo Alexandre (2017) explica que a:

[...]diferença fundamental é que, nos precisos termos constitucionais, para gozar da imunidade, as autarquias e fundações precisam manter seu patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou

¹Conforme conceito de Alexandre Mazza (2016, p. 209), fundações públicas são pessoas jurídicas de direito público interno, instituídas por lei específica mediante a afetação de um acervo patrimonial do Estado a uma dada finalidade pública. Exemplos: Funai, Funasa, IBGE, Funarte e Fundação Biblioteca Nacional.

²Matheus Carvalho (2016, p. 164) diz que "autarquias serão criadas por lei. Elas são pessoas jurídicas de direito público que desenvolvem atividade típica de Estado, com liberdade para agirem nos limites administrativos da lei específica que as criou. Assim como os demais entes da Administração Indireta, não estão hierarquicamente subordinadas aos entes federativos, mas se sujeitam a controle finalístico exercido pelos entes da Administração Direta responsável pela sua criação.

às delas decorrentes, restrição esta não aplicável aos entes políticos (ALEXANDRE, 2017, p.210).

Vale frisar o exemplo dado por Ricardo Alexandre (2017):

Assim, se a União der a um imóvel uma utilidade totalmente desvinculada de suas finalidades essenciais (instalação de um campo de golfe, por exemplo), não perderá a imunidade tributária. Já se o INSS, autarquia federal fizer a mesma coisa, a imunidade estará afastada, voltando os fatos a caracterizar "fatos geradores" dos tributos porventura cabíveis (ALEXANDRE, 2017, p.210).

Portando compreende-se que a imunidade referente à autarquia e as fundações públicas são aplicadas a essas pessoas jurídicas somente quando o patrimônio, renda e serviços estiverem vinculados às suas finalidades essenciais ou a delas decorrentes conforme parte final do §2º do art.150 da CF/88.

Passamos a falar sobre a imunidade com relação às Empresas Públicas³ e Sociedade de Mista⁴.

O art.150, §3º da Constituição Federal de 1988 diz:

[...]que a imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel(BRASIL,1988).

Ou seja, quando se tratar de empresas da administração indireta (Empresa Pública e Sociedade de Economia Mista) a imunidade não se aplica.

A primeira possibilidade apareceu quando o Supremo Tribunal Federal aplicou a norma a Empresa de Correios e Telégrafos. Vejamos julgado (RE 407.099/RS) Recurso Extraordinário dotado de repercussão geral conhecida:

EMENTA: A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT está abrangida pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da

³Jose dos Santos Carvalho Filho (2016, p. 637) estabelece o conceito de Empresas Públicas: Empresas públicas são pessoas jurídicas de direito privado, integrantes da Administração Indireta do Estado, criadas por autorização legal, sob qualquer forma jurídica adequada a sua natureza, para que o Governo exerça atividades gerais de caráter econômico ou, em certas situações, execute a prestação de serviços públicos. Tem-se como exemplo de empresa pública a Caixa Econômica Federal, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos etc.

⁴Alexandre Mazza (2016, p.274).Sociedades de economia mista são pessoas jurídicas de direito privado, criadas mediante autorização legislativa, com maioria de capital público e organizadas obrigatoriamente como sociedades anônimas. Exemplos: Petrobras, Banco do Brasil, Telebrás, Eletrobrás e Furnas.

CF, haja vista tratar-se de prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado (...) Com base nesse entendimento, a Turma reformou acórdão do TRF da 4ª Região que, em sede de embargos à execução opostos por Município, entendera que a atual Constituição não concedera tal privilégio às empresas públicas, tendo em conta não ser possível o reconhecimento de que o art. 12 do Decreto-Lei 509/69 garanta o citado benefício à ECT. (...) Salientou-se, ademais, a distinção entre empresa pública como instrumento de participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público. (...) (RE 407.099/RS, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. em 22 -06 -2004) (SABBAG, 2016, p.247).

Nesse sentido explica Ricardo Alexandre (2017) que a:

[...] conclusão a que facilmente se chegaria em face dos dispositivos constitucionais citados seria que a ECT, por ser uma empresa pública (e não uma autarquia ou fundação pública) e por cobrar preços ou tarifas por seus serviços não estaria protegida pela cláusula imunizante. Todavia, o STF entendeu que a ECT, por prestar serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, goza da imunidade, pois, ainda no entender da Corte Suprema, a extensão prevista no citado § 2.0 do art. 150 aplica-se às Empresas Públicas. (ALEXANDRE, 2017, p.211).

Assim conclui Eduardo Sabbag (2016) que:

[...] a imunidade recíproca não alcança todas as pessoas que compõem a administração pública indireta. Vale dizer que se trata de imunidade tributária que “não é extensiva às pessoas que compõem a administração pública indireta no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de sua atividade econômica”. Frise-se, todavia, que o STF tem entendido que certas empresas públicas, executoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, avocarão o beneplácito constitucional, uma vez que se mostram como “longa manus’ das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar”. (SABBAG, 2016, p.246-247).

Com relação à sociedade de economia mista o Supremo Tribunal Federal em decisão em fevereiro de 2007, entendeu que a imunidade recíproca é extensiva a essas pessoas jurídicas que prestam serviço público através de uma Ação Cautelar de nº 1.550-2/RO, em que uma Companhia de Águas e Esgotos de Rondônia, cuja natureza jurídica é sociedade de economia mista litigava com Município de Guarájá Mirim/RO.

Ricardo Alexandre (2017) destaca que:

É interessante ressaltar que, no seu voto, o Ministro Gilmar Mendes, relator do processo, afirmou que a decisão contra a qual foi ajuizada a cautelar “parece claramente afrontar jurisprudência desta Corte firmada no julgamento do RE 407.099-5/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 06.08.2004”. No entendimento do Ministro, seguido unanimemente pela 2ª Turma do Tribunal a decisão anteriormente comentada (relativa à ECT, empresa pública) seria um precedente a justificar a extensão da imunidade

recíproca também para as sociedades de economia mista. (ALEXANDRE, 2017, p.212).

Dessa maneira explica Eduardo Sabbag (2016) que:

A CAERD (Companhia de Águas e Esgotos do Estado de Rondônia) não desempenha atividade econômica, própria das empresas privadas, porquanto está a cumprir as metas das políticas de saneamento do Poder Público, ou seja, um *munus* público-estatal, tendente à execução de uma atividade de obrigação do Estado, qual seja, o saneamento básico. (SABBAG, 2016, p.250).

Compreende-se que a regra é que a imunidade recíproca não se aplica a empresas públicas e sociedades de economia mista, porém em face das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, o egrégio tribunal entende que as mesmas exercendo uma atividade de prestação de serviço público, que é de obrigação do Estado executar, serão beneficiadas pelo instituto da imunidade amparado pelo texto constitucional.

4. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE RECÍPROCA AS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO QUE OCUPAM IMÓVEL PÚBLICO COM FINALIDADE LUCRATIVA

Diante do exposto, tem-se que a imunidade recíproca aplica a União, Estado, Distrito Federal, Municípios, autarquias e fundações públicas (estes vinculados a suas atividades essenciais), como exceção que foi tratada no tópico anterior, no qual o entendimento do Supremo Tribunal Federal entendeu que essa extensão aplica-se a empresas públicas e sociedade de economia mista que exercem atividade pública obrigatória e exclusiva do Estado.

Nessa mesma linha o entendimento adotado pela jurisprudência era que se a União cedesse um imóvel à sociedade de economia mista a mesma estaria imune como foi o caso da CODESP⁵ (Companhia Docas Estado de São Paulo), argumentando que a mesma foi criada para que exerça uma atividade que é própria do ente federal.

No caso analisado a CODESP arrendou imóvel que pertence à União por força de cessão a Petrobras⁶ que havia instalado terminal que estava sendo operado pela Transpetro S.A.⁷

Passaremos a tratar do caso concreto que veio ocasionar uma nova decisão do Supremo Tribunal Federal que seguia uma linha de raciocínio onde que se o imóvel fosse da União e cedido a uma empresa de sociedade de economia mista a

⁵A Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP é uma sociedade de economia mista, vinculada à Secretaria de Portos da Presidência da República, regendo-se pela legislação relativa à sociedades por ações, no que lhe for aplicável, e pelo Estatuto. Disponível em <www.portodesantos.com.br/acessoinfo.php?pagina=institucional>. Acesso em 03 de Maio de 2018

⁶A Petrobras é a maior empresa petrolífera do Brasil e uma das maiores do mundo. A sua criação em 1953, no governo de Getúlio Vargas, marcou a década de 50. No dia 3 de outubro de 2013, a empresa completou 60 anos. O nome da conhecida Petrobras é, na verdade, Petróleo Brasileiro S.A. Com sede no Rio de Janeiro e, atualmente, presente em diversos países, é uma empresa de capital aberto, cuja União - o Governo Federal do Brasil desempenha o papel de seu maior acionista. A Petrobras trabalha, essencialmente, na exploração, na produção e na comercialização de petróleo, bem como na distribuição de derivados, entre outros. Disponível em <<https://www.todamateria.com.br/historia-da-petrobras/>>. Acesso em 03 de Maio de 2018.

⁷A Transpetro (Petrobras Transporte S.A) atende às atividades de transporte e armazenamento de petróleo e derivados, álcool, bicompostíveis e gás natural. É responsável por mais de 14 mil km de dutos – entre oleodutos e gasodutos – que interligam todas as regiões brasileiras e abastecem os mais distantes pontos do país. É uma empresa constituída sob forma de sociedade de Anônima. Trata-se de empresa subsidiária e pertence à Petrobrás. Disponível em <<http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/principais-subsidiarias-e-controladas/>> Acesso em 03 de Maio 2018.

mesma estaria abrangida, até porque a mesma estaria desenvolvendo uma atividade pública.

4.1. Nova Visão do Supremo Tribunal Federal com Relação ao Caso

Como se sabe a imunidade recíproca é aplicado de forma incondicionada aos entes políticos que são eles, União, Estados, Distrito Federal e Municípios e de forma condicionada as Autarquias e Fundações Públicas, desde que vinculadas as suas finalidades essenciais.

Assim em relação a empresas públicas e sociedades de economia mista a imunidade não é aplicável, uma vez que essas têm natureza jurídica de direito privado. Mas a exceção foi o caso dos Correios (Empresa Pública) o qual fora tratado em tópico anterior quanto a sua aplicabilidade em relação ao seu patrimônio, renda e serviços, uma vez a mesma presta um serviço público que é de obrigação do Estado e em relação à CODESP (Sociedade de Economia Mista) em um RE 253472/SP julgado pelo STF onde a empresa estava em um imóvel da União, mas prestava m serviço o qual a Constituição Federal atribuiu a União, neste caso o plenário na suprema Corte entendeu por estender à imunidade a sociedade de economia mista.

A lógica então era como citado acima, mas nesse meio tempo veio uma novidade, o qual será aprofundado nesse tópico.

Conforme diz Hitala Mayara (2017) que:

O STF seguia a linha de que, se o imóvel era da União e estava cedido a uma sociedade de economia mista prestadora de serviço público que, inclusive, era controlada quase em sua totalidade pela União, sua principal acionista, deveria estar ele acobertado pela imunidade, portanto. A observação, para fins de aplicação da imunidade, estava mais focada na natureza do ente, sendo isso que, inclusive, fazia o STF estender a imunidade à ECT (Empresa de Correios e Telégrafos) mesmo em relação aos bens e rendas derivados do desempenho de serviços não exclusivos (MAYARA, 2017.)

Podemos ver um exemplo concreto, onde se a CODESP fizesse um arrendamento de imóvel a uma empresa pública, sociedade de economia mista ou para uma empresa privada, neste caso a imunidade seria aplicada.

Foi esse caso o qual fora tratado pelo STF em dois Recursos Extraordinário⁸(RE 594.015 e o RE 601.720) com Repercussão Geral⁹ reconhecida o qual estava sendo discutida a cobrança de IPTU pelos Municípios de Santos/SP e do Rio de Janeiro/RJ.

O primeiro caso (RE 594.015) envolveu três empresas, a CODESP, Petrobrás e Transpetro S/A, mas especificamente o litígio foi entre a Petrobrás e o Município de Santos/SP, onde por maioria do pleno decidiram por não aplicar a imunidade a empresas privadas que são arrendatárias de imóvel público.

Explica Lívia Scocluglia (2017) o caso concreto:

No caso, o imóvel da União, localizado no Porto de Santos, foi transferido para a Companhia Docas de São Paulo (Codesp) – entidade vinculada ao Ministério dos Transportes –, que o arrendou à Petrobras, para armazenamento e movimentação de combustíveis. Posteriormente, o imóvel passou a ser arrendado pela Transpetro, com a mesma finalidade. A prefeitura de Santos moveu ação executiva fiscal contra a Petrobras exigindo o pagamento do IPTU referente ao ano de 2000. A empresa entrou na Justiça, sustentando a inconstitucionalidade na tributação de bens públicos da União pelos municípios. (SCOCLUGLIA, 2017).

No julgamento pelo pleno, a maioria negou provimento ao recurso interposto pela Petrobrás contra decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Foram votos vencidos o ministro Edson Fachin, Celso de Mello e Carmen Lúcia, ao qual em suas justificativas defenderam que a Sociedade de economia mista quando seja arrendatária de imóvel público não tem o dever de quitar IPTU¹⁰ (Imposto

⁸O Recurso extraordinário é um mecanismo processual que viabiliza a análise de questões constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Para que o recurso chegue à Suprema Corte é necessário que o jurisdicionado tenha se valido de todos os meios ordinários, ou seja, que tenha percorrido as demais instâncias judiciais do País. Também se exige que o recorrente preencha alguns requisitos legais para que o recurso extraordinário possa ser recebido pelo STF. Disponível em <<https://www.direitonet.com.br/resumos/exibir/262/Recurso-extraordinario-Novo-CPC-Lei-no-13105-15>>. Acesso em 18 de Maio de 2018

⁹Repercussão geral, nos termos legais, é relevância + transcendência. Ou seja, a questão debatida deve ser relevante do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico (basta um), além de transcender o interesse subjetivo das partes do caso em concreto. Disponível em <<https://flaviaribeiro2.jusbrasil.com.br/artigos/121816449/conceito-e-analise-da-repercussao-geral?ref=serp>> Acesso em 18 de Maio de 2018

¹⁰Conceito de IPTU: Imposto Predial e Territorial Urbano, que é um imposto brasileiro cobrado das pessoas que possuem uma propriedade imobiliária urbana, como um apartamento, sala comercial, casa ou outro tipo de imóvel dentro de uma região urbanizada. O IPTU consta na Constituição Federal e serve tanto para pessoas jurídicas, como pessoas físicas. Toda a regência do IPTU está abrangida pelo Código Tributário Nacional (CTN), representado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <<https://www.significados.com.br/iptu/>> Acesso em 18 de Maio de 2018

Propriedade Territorial Urbana). Na sessão de julgamento participaram nove dos onze ministros, estando ausentes Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

Antes de adentrar no teor dos votos de alguns ministros, Ricardo Alexandre (2017) explica o porquê à imunidade recíproca não se aplica ao setor privado:

A imunidade tributária recíproca não pode servir como mecanismo de concorrência desleal dos entes estatais com as pessoas jurídicas de direito privado. Raciocinando assim, o legislador constituinte originário expressamente afirmou que a imunidade recíproca e sua extensão às autarquias e fundações públicas não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (CF, art. 150, § 3º). A exploração direta de atividade econômica pelo Estado é excepcional só sendo permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (CF, art. 173). Nesses casos excepcionais, o normal é que o Estado explore a atividade econômica por intermédio de empresas públicas e sociedades de economia mista, ambas pessoas jurídicas de direito privado integrantes da administração indireta do Estado. Como tais entidades não podem gozar de benefícios fiscais não extensivos às do setor privado (CF, art. 173, § 2º), diminui-se o risco de concorrência desleal praticada pelo próprio Estado (ALEXANDRE, 2017, p.214).

Portando compreende-se que aplicar a imunidade ao setor privado seria uma afronta a concorrência desleal e não seria um tratamento isonômico.

O eminente ministro Marco Aurélio Relator do Recurso Extraordinário de número 594015/SP negou provimento ao recurso interposto pela empresa recorrente, o mesmo defendeu a tese que como regra a imunidade prevista no art.150, VI, a, da Constituição Federal de 1988 está vinculada a criação de impostos em relação ao patrimônio, renda e serviços dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). O mesmo ainda ressaltou que há uma vedação no §3º do art.150 da Constituição Federal de 1988 onde a imunidade recíproca não abrange a pessoas jurídicas de direito privado cuja sua atividade econômica tem finalidade lucrativa e que a mesma estaria sujeita a cobrança do referido imposto aplicando a recorrente o disposto no art.173, §2º da Constituição Federal de 1988, onde empresas públicas e sociedade de economia mista não poderão se beneficiar de privilégios fiscais que não se aplica ao setor privado.

Assim foi definido o voto do Ministro Marco Aurélio.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 594.015. IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Ante o quadro, nego provimento ao recurso extraordinário interposto pela Petrobras, assentando o não reconhecimento

da imunidade tributária recíproca a sociedade de economia mista ocupante de bem público. Fixo a seguinte tese: “Incide o IPTU considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público arrendado a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo” (STF, 2017).

Segundo a votar o Ministro Edson Fachin abriu divergência quanto ao voto do relator Marco Aurélio, o mesmo e ressaltou que na qualidade de possuidor direito como arrendatário o mesmo não é possuidor com *animus domini*.

Cabe ressaltar que a como sociedade de economia mista já pacificado o entendimento do STF aplica-se a imunidade a mesma quando essa estiver desenvolvendo um serviço público de cuja obrigação seria do Estado.

Nesse sentido o Ministro Edson Fachin salientou que no caso concreto mesmo a Petrobrás juntamente com a Transpetro desenvolvendo atividade de cunho lucrativo que se trata de armazenamento e transporte de combustível, é um serviço de utilidade pública. Quanto à posse no bem arrendado o mesmo citou:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 594.015. IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. No que toca ao art. 34 do CTN, parece-nos majoritária na doutrina tributária e na jurisprudência pátria a interpretação de que a liberdade de conformação legislativa do ente tributante está adstrita à posse que, per se, possa conduzir à propriedade, haja vista que é incompatível com a Constituição Federal de 1988 a eleição de meros detentores de terras públicas, isto é, desprovidos de posse *ad usucapionem*, como contribuintes de IPTU. Verifica-se que o imóvel qualificado como bem público federal, ainda que destinado à exploração de atividade dotada de utilidade pública, remanesce imune aos tributos fundiários municipais, por força do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988 (STF, 2017).

Mediante exposto Edson Fachin votou em dar provimento ao recurso a fim de reformar o acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Assim o mesmo fixou a tese que “A sociedade de economia mista arrendatária de bem público federal não pode ser eleita, por força de lei municipal, para figurar como parte passiva de obrigação tributária referente ao IPTU.” (STF, 2017). Assim foi o voto do Ministro Edson Fachin.

O Ministro Luís Roberto Barroso pediu vista para analisar com mais precisão o caso, uma vez que a jurisprudência do STF poderia vir a ser mudada. Assim o julgamento que estava acontecendo no dia 10/11/2016, voltou à pauta no dia 06/04/2017 com posterior voto do ministro Roberto Barroso.

Desta feita Barroso citou que:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 594.015. IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Entender que os particulares, que utilizam os imóveis públicos para exploração econômica lucrativa, não devem pagar IPTU significa colocá-los em vantagem concorrencial em relação a outras empresas que, para seu infortúnio, não firmaram contratos de utilização de bem público. Isso porque a finalidade do bem é a geração de lucro à recorrente, que, portanto, possui capacidade contributiva para sofrer a tributação. Excluir a tributação não é a vontade do constituinte que se pode extrair da interpretação conjunta dos art. 150, VI, a e §3º, e do art. 170, IV, da Constituição (STF, 2017).

Barroso ainda destacou que não cobrar IPTU do particular que cuja atividade tem natureza lucrativa e que esteja em imóvel público é uma situação que prejudica os Municípios, o pacto entre os entes federados e a atividade econômica com relação à livre concorrência.

Assim o ministro negou provimento ao recurso e acompanhou o voto do Ministro Relator Marco Aurélio fixando a seguinte tese: “A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, 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.” (STF, 2017). Mediante estes fundamentos, foi esse o voto do Ministro Luís Roberto Barroso.

Já o Ministro Alexandre de Moraes defendeu a tese que a norma quanto à imunidade recíproca deve retroceder no caso em questão, possibilitando a cobrança do IPTU do arrendatário. O Ministro ainda argumentou que:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 594.015. IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. É elementar que os entes políticos desfrutem da mais plena disponibilidade de seus respectivos patrimônios, podendo tirar deles o melhor proveito que consigam, sem que sejam tolhidos por pretensões tributantes dos demais. A decisão de ceder temporariamente o uso de determinado imóvel, obtendo incremento de receita patrimonial, é uma decisão que está no âmbito de autodeterminação de cada unidade da Federação. Porém, quando a cessão transfere o uso do imóvel para finalidades estranhas ao interesse público, a propriedade perde o atributo social que lhe caracterizava enquanto parte do acervo de bens públicos, passando a ser usufruída unicamente para a satisfação dos objetivos privados de outrem, com consequências competitivas para o segmento econômico afetado (STF, 2017).

Nesse sentido o Ministro Alexandre de Moraes fixou a seguinte tese:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 594.015. IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. A norma constitucional de imunidade recíproca (art. 150, IV, a, e §§ 2º e 3º) não abrange imóveis de titularidade dos entes políticos cujo uso tenha sido transferido à sociedade de economia mista

para exploração de atividade econômica, sendo legítima a exigência de IPTU em face dessas pessoas de direito privado (STF, 2017).

Mediantes argumentos expostos o ministro seguiu voto do relator e negou provimento ao recurso da estatal.

A quinta a votar foi a Ministra Rosa Weber que antes de proferir se voto sustentou que em tese o argumento para embasar execução fiscal movida pelo Município fundamentado no art.32 e 34 do Código tributário Nacional não merecia prosperar, uma vez que o município considerou para fins de cobrança o possuidor a qualquer título, mesmo o locatário e arrendatário, detentores de posse fundada em direito pessoal, como sujeito passivo do IPTU.

Desta feita salientou a ministra que como já houvera dito o Ministro Edson Fachin, que conforme jurisprudência e doutrina majoritária a posse que é capaz de gerar o fato gerador do IPTU é somente aquele com *animus domini*, ou seja, aquela cuja que amolda a pretensão de se adquirir a propriedade através do instituto da usucapião.

Assim defendeu a ministra que a questão a ser analisada foi sob a ótica constitucional quanto à imunidade recíproca e apenas pediu vênias para comentar a divergência suscitada por Edson Fachin.

Feitas tais considerações à ministra acompanhou o voto do relator e negou provimento ao recurso e fixou a seguinte tese: “não há extensão da imunidade recíproca para empresa privada que explora atividade econômica com fins lucrativos; ou seja, na compreensão de que é constitucional a cobrança do IPTU nesta específica hipótese”. (STF, 2017). Assim votou a ministra Rosa Weber.

O próximo a proferir o voto foi o Ministro Luiz Fux no qual o mesmo destacou dois princípios importantes no direito tributário, dentre eles o princípio da isonomia e capacidade contributiva, o qual mencionou que é uma questão de justiça.

Assim o ministro salientou que com relação à justiça fiscal não seria justo o município não cobrar IPTU dessas entidades privadas, uma vez que um imposto gera uma fonte considerável em meio às dificuldades que enfrenta muitas das vezes esses entes políticos.

O ministro defendeu a tese que de acordo com ao art.146 da CF onde diz que: Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] (a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. (BRASIL, 1988).

Cabe dizer que a lei complementar é o Código Tributário Nacional de 1966 recepcionado pela constituição federal de 1988. Em seu art.34 do CTN diz que: Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título. (BRASIL, 1966). Destacou o ministro que porque não se pode alienar bens públicos, mas o domínio útil é usucapível - "ou o seu possuidor a qualquer título.

Desta feita o mesmo entendeu que o art.34 do CTN está de acordo com a CF/88. Assim o ministro citou Luiz Fux que:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 594.015. IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. E ressoa inequívoco aqui que, no primeiro caso, a PETROBRAS efetivamente exerce, explora a atividade econômica, razão pela qual esbarra nesses três critérios que o Supremo estabeleceu. Ela exerce a atividade econômica e - exatamente por força desse exercício da atividade econômica - a tributação, nesse caso, tem o relevante efeito colateral de quebrar os princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou economicamente lícita, porque, na medida em que se exonera desse tributo uma empresa que exerce a atividade econômica em regime concorrencial, ela efetivamente está gozando de um privilégio em relação às demais empresas, não só violando a justiça fiscal e a capacidade contributiva como, quiçá, a própria isonomia, que é um dos princípios norteadores do Direito Tributário. (STF, 2017).

Finalizou o voto o Ministro Luiz Fux, negando o provimento ao recurso e acompanhando o voto do relator.

Próximo a votar foi o Ministro Ricardo Lewandowski o qual comentou que a Petrobrás desenvolve uma atividade de cunho lucrativo sob regime de concorrência com os demais no mercado, sendo que a mesma também distribui lucro entre seus acionistas, vale lembrar que o maior controlador é a União. O ministro ressaltou que é injusto, autorizar uma empresa de porte como a Petrobrás que desenvolve uma atividade concorrendo com os demais e reparte lucro, se esquivar de quitar a obrigação tributária de um imposto tão importante ao fisco municipal. Assim mediante esses fundamentos, o ministro votou no não provimento do recurso e acompanhou o voto do relator.

Em seguida votou a Presidente Ministra Cármen Lúcia, o qual firmou seu posicionamento em uma antiga posição já apreciada pelo Supremo Tribunal Federal o qual a mesma citou:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 594.015. IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Essa mesma controvérsia foi decidida por este

Plenário no julgamento do RE nº 253.472, relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, quanto especificamente à cobrança do IPTU, reconheceu-se a imunidade do imóvel pertencente à União, mas afetado à Codesp, utilizado em suas atividades fins. E, aí, relembro parte daquele julgado. Acompanhei, naquela ocasião, o voto condutor do Ministro Fachin. Naquele precedente, por unanimidade, os Ministros Celso de Mello, Gilmar Mendes, Ellen Gracie e Ayres Brito assentaram a inexigibilidade por parte do município tributante do IPTU, referente às atividades executadas pela Codesp, na prestação dos serviços públicos de administração de porto marítimo e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim (STF, 2017).

Como já houvera votado em outra ocasião para não ser a entidade privada tributada, a ministra seguiu a linha adotada anteriormente pela Corte e votou no sentido em dar provimento do recurso interposto da estatal e acompanhou a divergência suscitada pelo ministro Edson Fachin.

Último a votar foi o Ministro Celso de Mello que mediante fundamentos arguidos pelo Ministro Edson Fachin, o qual reconhece ser inexigível o IPTU do objeto de litígio em julgamento. Desta feita o ministro citou:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 594.015. IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Como razão de decidir, não só os fundamentos referidos pelo Ministro EDSON FACHIN, mas, igualmente, aqueles que expus nos julgamentos do RE 265.749-ED-ED/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, e do RE 458.164-AgR/SP, Rel. Min. CELSO DE MELLO, entre outros. (STF, 2017).

Desta feita o ministro acompanhou a divergência suscitada pelo Ministro Edson Fachin e seguiu a antiga posição adotada pela Corte e votou pelo provimento do recurso interposto. Em conclusão processo ficou registrado em Ata que:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 594.015. IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Feitas tais considerações à Corte, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 385 da repercussão geral, negou provimento ao recurso, vencidos os Ministros Edson Fachin, Celso de Mello e Cármen Lúcia (Presidente). Em seguida, o Tribunal, por maioria, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin e Alexandre de Moraes, fixou a seguinte tese de repercussão geral, sugerida pelo Ministro Roberto Barroso: “A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município”. (STF. 2017).

Foi essa decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal.

Em segundo caso analisado pela Corte do Supremo Tribunal Federal foi o RE 601.720, onde em um caso parecido com o anterior, o Município do Rio de Janeiro

questionou a imunidade recíproca da Concessionária de Veículo Barrafor Veículos Limitada com relação ao imóvel da União que estava arrendada a Infraero.

Explica Livia Scocuglia (2017):

No caso analisado, a Barrafor Veículos Ltda fica na Avenida das Américas, no Rio de Janeiro, em imóvel da União cedido à Infraero. A Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária, por sua vez, cedeu o imóvel à concessionária de veículos. Segundo o ministro, de um lado da avenida, ficam as lojas que não pagariam o IPTU por ocuparem bem público, e do outro, as empresas pagam o imposto porque o terreno não é da União (SCOCUGLIA, 2017).

Nesse caso os ministros vieram a discutir se o detentor pode vir a ser responsabilizado pela quitação do IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), quando na verdade quem detém a titularidade do referido imóvel é a União.

No presente caso o relator Ministro Edson Fachin negou provimento ao recurso interposto pelo Município. Citou o Edson Fachin:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 601.720. IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTUO Código Tributário Nacional admite a incidência do IPTU não apenas sobre a propriedade, mas também sobre a posse. Contudo, para a incidência do tributo, explicou, deve estar configurada a posse própria ou suscetível de transformar-se em propriedade, o que não é o caso dos autos, já que se trata de hipótese decorrente de contrato de concessão de uso de imóvel público. Assim também entendeu o ministro Celso de Mello (STF, 2017).

Os outros ministros deram provimento interposto pelo Município e entendem que a cobrança feita pelo Município é constitucional e defenderam a mesma tese adotada no julgamento anterior justificando que a empresa tem por objetivo lucro e desenvolve uma atividade econômica.

Livia Scocuglia (2017) explica a decisão do Tribunal de Justiça/RJ:

Ao julgar o processo, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro considerou que a imunidade recíproca alcança imóvel de propriedade da União cedido a empresa privada para exploração de atividade econômica. Além disso, entendeu que concessionária de uso de imóvel pertencente a ente público não pode ser considerada contribuinte de IPTU, pois não possui domínio ou posse do bem (SCOCUGLIA, 2017).

Assim o Município arguiu a tese que a imunidade entre os entes políticos não pode ser aplicada em imóveis públicos que estão na posse de particulares que desenvolvem atividade que visam lucro, quando na verdade o referido imóvel não tem destinação pública.

Em artigo explicativo, Luísa Martins (2017) cita o posicionamento apresentado através da crítica do advogado Tiago Conde:

O novo entendimento coloca uma dúvida sobre a validade da Súmula vinculante nº 52. O dispositivo afirma que mesmo que alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. (MARTINS, 2017)

Portanto compreende-se que o imóvel será imune apenas se for utilizado pelo ente político.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente trabalho buscou analisar o estudo da imunidade tributária com principal foco quanto à imunidade recíproca e sua inaplicabilidade a empresas privadas que desenvolvem atividade econômica com finalidade lucrativa que ocupam imóvel público.

Desta forma cumpriu-se o objetivo de analisar a constitucionalidade da cobrança do Imposto sobre a Propriedade Predial Territorial Urbana (IPTU) com relação a imóveis que pertencem à União, mas que estão na posse de pessoas jurídicas de direito privado.

De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal analisando os Recursos Extraordinários referentes aos processos 594015 e 601720, apresentou-se considerações que emitem decisão favorável a constitucionalidade da cobrança do IPTU feita pelos Municípios. Ainda que essas empresas estejam na condição de locatário sem a intenção de ser proprietário.

A decisão se deu em face de que aplicar a imunidade tributária a empresas privadas, que buscam lucro, colocam as mesmas em desvantagem com outras empresas no mercado, beneficiando às com a imunidade de tributo não obrigatório para Estados e União, violando a atividade de livre concorrência prevista no texto constitucional no art.173, §2º da Constituição Federal.

Outro fundamento utilizado pela suprema Corte foi que aplicar a imunidade recíproca a essas empresas viola o princípios tributários como da isonomia, que é encontrado na Carta Magna, em seu art. 150, II e da capacidade contributiva disposto no art.145, § 1º.

Com relação aos argumentos citados acima, o ministro Edson Fachin divergiu em dar provimento do recurso interposto pela estatal alegando que a mesma era apenas mera possuidora, o que para jurisprudência e doutrina majoritária a posse capaz de ensejar o fato gerador do IPTU é apenas a posse com *animus dominis*.

Já os Ministros Celso de Melo e a presidente Carmem Lucia adotaram o antigo posicionamento da Corte que era em aplicar o benefício da imunidade recíproca a empresas que ocupam imóvel público.

Como se sabe muitos municípios brasileiros se não receberem os devidos repasses da União e dos Estados Membros passam muitas dificuldades uma vez

que a receita arrecadada com os tributos de sua competência é insuficiente para cobrir os gastos da administração municipal.

Sendo assim não poder tributar o IPTU, imposto esse importante e de grande arrecadação do ente municipal de empresas privadas que ocupam imóvel da União sob argumento de estar amparado pela imunidade tributária seria um grande prejuízo aos cofres dos municípios, sendo que essas empresas costumam causar danos ao meio ambiente e produzem quantidade significativa de entulhos e que faz com que o município tem o trabalho de fiscalizar e prestar serviços aos mesmos.

Por mais que essa decisão vem a contrariar disposto no art.34 do Código Tributário Nacional (CTN) parte final que onde só posse com *animus domini* tem condão de gerar fato gerador de IPTU e violar disposto em sumula vinculante 52 do Supremo Tribunal Federal, a referida cobrança faz se necessária por parte dos Municípios conformes argumentos mencionados pelos ministros do Supremo Tribunal Federal com base no princípio da isonomia e a atividade de livre concorrência.

Com base nos estudos, conclui-se que até abril de 2017 a jurisprudência apresentava entendimento de que a cobrança do IPTU para empresas privadas que ocupam imóvel público era aplicada se caso a empresa fosse prestadora de serviço público de responsabilidade do Estado, com vista no RE nº 253.472. Com as alterações de uso dos imóveis públicos por pessoas jurídicas de direito privado com fins lucrativos, iniciou-se uma nova divergência interposta pela Petrobras através de Recurso Extraordinário de análise pelo STF ajuizada com base em execução fiscal movida pelo Município de Santos – SP. Após transito em julgado, entende-se que a cobrança far-se-á com base na utilização do bem e não na natureza jurídica do ente. A Corte votou em negar provimento ao recurso, instituindo-se uma nova jurisprudência em relação ao caso, que nesse momento os Municípios devem e podem cobrar o referido imposto de sua atribuição.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. (2017). **Direito Tributário**. 11ª Ed. Salvador-Bahia: JusPODIVM, 865 p.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acessado em 18 de Abril de 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em <<http://www2.planalto.gov.br/>>. Acessado em 18 de Abril de 2018.

CARVALHO FILHO, José dos Santos (2016). **Manual de Direito Administrativo**. 30ª Ed. São Paulo: Atlas, 1555 p.

CARVALHO, Matheus (2016). **Manual de Direito Administrativo**. 3ª Ed. Salvador: JusPODIVM, 1185 p.

DIREITO NET. **Recurso extraordinário - Novo CPC - (Lei nº 13.105/15)**. Disponível em <<https://www.direitonet.com.br/resumos/exibir/262/Recurso-extraordinario-Novo-CPC-Lei-no-13105-15>>. Acessado em 18 de Maio de 2018.

GOMES. Flávio Luiz. **Princípio da Capacidade Contributiva**. Jusbrasil. Disponível em <<https://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121918264/principio-da-capacidade-contributiva>>. Acessado em 10 de maio de 2018.

HARADA, Kiyoshi (2017). **Direito Financeiro e Tributário**. 26ª. Ed. São Paulo: Atlas, 563 p.

LUIZ Jr. José (2005). **Limitação no Poder de Tributar**. DireitoNet. Publicado em 13 de março de 2005. Disponível em <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/1935/Limitacoes-no-poder-de-tributar>>. Acessado em 15 de abril de 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito (2013). **Curso de Direito Tributário**. 34ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 543 p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito (2017). **Código Tributário Nacional**. 6ª. Ed. São Paulo: Atlas, 577 p.

MARTINS, Luísa. (2017). **Empresas devem pagar IPTU de imóveis alugados da União**. Sacha Calmon MizarbelDerzy Consultores e Advogados. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/noticias/tiago-conde-comenta-decisao-sobre-iptu-de-imoveis-alugados-da-uniao/>>. Acessado em 06 de maio de 2018.

MAYARA, H. (2017). **Imunidade Tributária na visão do STF**. EBEJI Conhecimento Jurídico. Publicado em 03 de agosto de 2017. Disponível em <https://blog.ebeji.com.br/a-imunidade-tributaria-na-visao-do-stf-analisando-julgados-importantes-recentemente-proferidos/>. Acessado em 15 de abril de 2018.

MAZZA, Alexandre (2016). **Manual de Direito Administrativo**. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1346 p.

MINARDI, Josiane (2017). **Direito Tributário**. 5ª. Ed. Salvador: JusPODIVM, 541 p.

PAULSEN, Leandro (2014). **Curso de Direito Tributário**. 6ª. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 714 p.

PEREIRA RIBEIRO, Flávia. **Conceito e Análise de Repercussão Geral**. Disponível em <<https://flaviaribeiro2.jusbrasil.com.br/artigos/121816449/conceito-e-analise-da-repercussao-geral?ref=serp>> Acessado em 18 de Maio de 2018.

PETROBRÁS. **Principais Subsidiárias e Controladoras**. Disponível em <<http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/principais-subsidiarias-e-controladas>>. Acessado em 03 de Maio de 2018.

PORTO DE SANTOS. **Acesso a Informação Pública**. Disponível em <<https://www.portodesantos.com.br/acessoinfo.php?pagina=institucional>> Acessado em 03 de Maio de 2018.

SABBAG, Eduardo (2016). **Manual de Direito Tributário**. 8ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1099 p.

SANTOS JR. Fernando Lucena Pereira dos. **A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência**. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande,

XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10626>. Acessado em 01 de maio de 2018.

SCOCUGLIA, Livia. (2017). **Supremo Restringe Imunidade de IPTU**. JOTA INFO. Publicado em 07 de abril de 2017. Disponível em <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/supremo-restringe-imunidade-de-iptu-07042017>. Acessado em 08 de março de 2018.

SEMEGHINI, Victor Theodosio. **A Origem da Tributação no Brasil**. Jus Navigandi. Publicado em maio de 2015. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/39319/a-origem-da-tributacao-no-brasil>>. Acessado em 08 de março de 2018.

SIGNIFICADOS. Significado do IPTU. Disponível em <<https://www.significados.com.br/iptu/>> Acessado em 18 de Maio de 2018.

STF. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO 594.015**. Inteiro Teor do Acórdão. PJE 12753926. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/>>. Acessado em 15 de Maio de 2018.

TODA MATÉRIA. História da Petrobrás. Disponível em <<https://www.todamateria.com.br/historia-da-petrobras/>> Acessado em 03 de Maio de 2018.