

*Análise da imunidade tributária
recíproca do IPTU na locação
de imóvel particular pela
Administração Pública*



SIDNEY FEITOSA DA SILVA

Analista de Controle Interno no Ministério Público do Estado do Piauí. Bacharel em Direito pela UESPI. Tecnólogo em Gestão da Tecnologia da Informação pela Estácio. Bacharel em Ciências Contábeis pela UFPI. Bacharel em Administração pela UESPI. Pós-graduado em Contabilidade e Controle na Administração Pública pela UFPI. Pós-graduando em Auditoria, Controladoria e Compliance no Setor Público pela Escola do Legislativo do Piauí.

E-mail: sidneyfeitosa@mppi.mp.br

ANÁLISE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA DO IPTU NA LOCAÇÃO DE IMÓVEL PARTICULAR PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Sidney Feitosa da Silva*

RESUMO

O presente artigo visou a possibilidade da imunidade tributária recíproca, na situação de locação de um imóvel particular pela Administração Pública, no tocante ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). O debate permeou-se pelo instituto constitucional das limitações ao poder de tributar, especialmente, a imunidade recíproca, sem olvidar, de outras espécies de imunidades. Ademais, buscou-se a pertinência da sujeição passiva do IPTU, com os critérios subjetivos: A propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana. Além de passear pela lei de Locação. Para o debate proposto, buscou-se entendimentos das Procuradorias Estaduais e de Tribunais Superiores. A metodologia utilizada é desenvolvida por meio de pesquisa bibliográfica, documental, qualitativa e exploratória, através de informações e documentos sobre o tema. Nesse sentido, inseriu-se a temática entendimentos de Procuradorias Estaduais que se filiam a tese da imunidade tributária quando a Administração Pública figura como locatária. Objetivou-se, assim, identificar que há teses que proporcionam a aplicação da imunidade tributária, especialmente, entendimentos de PGEs, no tocante ao IPTU, nos casos de locação de imóveis particular pela Administração Pública.

PALAVRAS-CHAVE: imunidade; IPTU; locatário; Administração Pública.

1 INTRODUÇÃO

Cuida-se o tema sobre a imunidade tributária recíproca, no tocante ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), quando a administração pública figura como locatária de um imóvel particular.

No cenário atual de contensão de dispêndios públicos, a administração pública tem buscado pelo equilíbrio das contas públicas, e uma das ferramentas utilizadas é a locação de imóveis ao invés da aquisição de um imóvel próprio.

A administração ao trilhar por essa alternativa, traz a reboque o impacto de um possível pagamento, no caso, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Esse possui

✉ Analista de Controle Interno no Ministério Público do Estado do Piauí. Bacharel em Direito pela UESPI. Tecnólogo em Gestão da Tecnologia da Informação pela Estácio. Bacharel em Ciências Contábeis pela UFPI. Bacharel em Administração pela UESPI. Pós-graduado em Contabilidade e Controle na Administração Pública pela UFPI. Pós-graduando em Auditoria, Controladoria e *Compliance* no Setor Público pela Escola do Legislativo do Piauí. E-mail: sidneyfeitosa@mppi.mp.br

como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse. Contudo, sabe-se que os Entes Públicos são acobertados pela imunidade tributária recíproca.

Nessa seara, pretende-se buscar o tratamento dado a temática por meio de revisão de literatura utilizando-se de pesquisa bibliográfica, documental, qualitativa e exploratória, através de informações e documentos sobre o tema para fundamentar a locação de um imóvel particular pela Administração Pública, abordando as limitações do poder de tributar, especialmente, a imunidade tributária recíproca, esposado na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional (CTN) de 1966. A exemplo, buscou-se julgados e posicionamentos de Procuradorias Estaduais, e sem olvidar da lei de inquilinato, a fim de trazer à tona o instituto da imunidade tributária recíproca quando o ente público estiver no papel de locatário de um imóvel particular.

2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

O Estado tem o condão de ofertar políticas públicas e para tal necessita de recursos para realizar essas políticas. Nesse sentido, utiliza-se do orçamento que se trata de uma peça fundamental que fixa as despesas e prever as receitas.

O desenvolvimento das políticas públicas requer que o Estado possua recursos financeiros. Nesse condão, esse ente utiliza-se do seu poder de império e por meio da tributação sejam impostos, sejam taxas e/ou contribuições, adquirir os recursos financeiros.

Cumprir mencionar a definição de tributo é esposado no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) de 1966 que traz: é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Contudo, o constituinte originário trouxe uma espécie de freios e contrapesos, ou seja, as limitações ao poder de tributar, como forma de proteção ao cidadão, que visa impedir que o Estado não exceda o exercício de suas atribuições, como impor ao contribuinte uma carga onerosa de tributação.

Conforme Pinto (2018), na temática das imunidades tributárias, forçoso engendrar considerações concernentes à competência tributária, porquanto, a imunidade é um expediente restritivo ao poder de tributar, excluindo, do âmbito de competência de um ente federativo, hipóteses previamente disciplinadas.

2.1 Imunidade Tributária Recíproca

No tocante a imunidade recíproca o Estado Brasileiro limitou-se aos impostos, assim não abrangendo as taxas e as contribuições. Fato que é notório na Magna Carta de 1988.

Na parte que diz respeito ao direito tributário na CF/88, há o princípio constitucional que impõe imunidade recíproca entre os entes federados. Essa imunidade é uma espécie de hipótese de não-incidência, ou seja, a Constituição impede que a lei tributária abranja determinados fatos na hipótese de incidência dos impostos, isto é, uma regra negativa de competência.

Neste interim, cita-se o conceito de Aliomar Baleeiro, a imunidade tributária nada mais é do que vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivos) e, às vezes, uns e outras. Imunidade tornam inconstitucionais as leis que as desafiam.

Importante, também, citar o entendimento de Hugo de Brito Machado, ou seja, a imunidade é uma espécie de obstáculo da Constituição à incidência da regra jurídica de tributação, sendo digna a seguinte transcrição:

[...] imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação de competência”. (2011, p. 285)

Conforme Ricardo Alexandre (2022, p. 242-262), é oportuno apresentar outras situações de imunidade no direito pátrio, além da imunidade recíproca, como forma de aclarar a temática:

- a) Imunidade tributária Religiosa - o legislador visou proteger as entidades religiosas, a liberdade de cultos, é uma cláusula pétrea;
- b) Imunidade tributária dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos - este instituto é sinônimo de imunidade Privada;
- c) Imunidade tributária Cultural - visa a proibição de instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinados à sua impressão – configura cláusula pétrea;
- d) Imunidade tributária na música nacional - decorreu da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) da música. Fora introduzida pela Emenda Constitucional nº 75/2013 que proíbe a instituição de impostos sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral, interpretadas por artistas brasileiros;

e) Demais imunidades previstas na CF/1988 - Obtenção de certidões, Exportações de mercadorias e serviços, etc.

Consoante Santos (2018), a imunidade recíproca é uma forma de expressão do princípio federativo, não se podendo conceber uma federação sem a referida imunidade, estando a regra imunizante protegida, inclusive, contra eventual emenda constitucional, na forma que preceitua o art. 60, § 4º, I da Constituição Federal de 1988.

3 A SUJEIÇÃO PASSIVA DO IPTU, NO CENÁRIO DA LEI DE LOCAÇÃO E DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN)

Ante de mais nada, ao adentrar na temática da sujeição passiva do IPTU no cenário da relação do CTN (1966) e da lei de locação, é relevante discorrer um pouco sobre o Imposto Predial Territorial urbano (IPTU) a fim de sedimentar as circunstâncias que norteiam o citado imposto, a exemplo, definição, fato gerador, base de cálculo, entre outros.

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial e Urbana (IPTU) está no rol da competência dos municípios, do distrito federal, e até pela união, caso haja territórios sem divisão de municípios, estabelecido na Constituição Federal de 1988, bem como no Código Tributário Nacional (CTN) (1966).

Conforme Afonso, Araújo e Nóbrega (2018), os entes políticos devem criar o imposto através de Lei Ordinária Municipal ou Distrital ou Lei Ordinária Federal, ainda, relata que tal norma deve trazer seus elementos essenciais, ou seja, sua regra-matriz de incidência, com seus critérios: material, territorial espacial e subjetivo (indicação dos sujeitos) e quantitativo (indicação da base de cálculo e da alíquota).

Ao tratar-se de tributo, especialmente, o imposto não se deve omitir a importância do fato gerador, da obrigação tributária e do sujeito passivo, pois estes institutos são as molas impulsionadoras da arrecadação e da própria relação entre o sujeito ativo, ente público, e o sujeito passivo – contribuinte.

Ademais, a lei brasileira que define as normas gerais sobre a base de cálculo, o fato gerador e as hipóteses de incidência do IPTU é o Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/66) que estabelece, em seu art. 32, que esse imposto incidirá sobre a propriedade predial e territorial urbana.

O imposto tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel, não podendo considerar as condições pessoais do sujeito passivo, sobretudo sua capacidade

econômica. O IPTU acompanha a “coisa” quando de suas transmissões ou transformações (art. 130, CTN). Tanto isso é verdade que, se um determinado imóvel for vendido e estiver com qualquer débito de IPTU, esse valor será transferido, juntamente com a propriedade do imóvel, para o adquirente.

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel (CTN, art. 33) e deverá corresponder ao valor à vista de venda, sendo calculado pelo somatório do valor do terreno e da construção, e tendo como instrumento adequado para essa aferição a planta genérica de valores, que somente poderá ser alterada mediante envio de projeto de lei para a Câmara Municipal.

Ademais, os autores retro, ainda, pronunciaram-se em relação a temática da imunidade e isenções.

Também é importante observar como o sistema jurídico brasileiro trata das imunidades e isenções do IPTU. Em primeiro lugar, cumpre diferenciar uma da outra considerando que as isenções são definidas por lei ao passo que as imunidades estão, de pronto, estabelecidas no texto constitucional.

Nesse último caso, o art. 150, VI da Constituição Federal determina a chamada “imunidade recíproca”, segundo a qual a união, os estados e os municípios não poderão instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Esse é o caso do IPTU (BRASIL, 1988).

Neste ínterim, o prédio sede do Ministério Público Estadual não poderá ser tributado pelo município a respeito do IPTU, e o mesmo se aplica a um imóvel pertencente a união.

Quanto às isenções e anistias, não é incomum a prática dos municípios de concedê-las com grande liberalidade.

Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal (lei complementar nº 101/00) estabelece algumas regras que procuram mitigar essas concessões (art. 14). Para tanto, as isenções de IPTU deverão estar acompanhadas da estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência; atender os parâmetros estabelecidos na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), cumprindo pelo menos uma das seguintes condições: a) demonstração de que a renúncia está contemplada na Lei Orçamentária Anual (LOA), assim como não afeta as metas de resultados fiscais contemplada em anexo próprio da LDO e; b) estarem acompanhadas de medidas de compensação pelo aumento permanente da receita.

Interessante pontuar que a lei complementar referida no art. 146 da Carta Cidadã de 1988, isto é, a Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional) que traz no seu art. 32 e por inexistir contradição com o texto da nova Constituição foi recepcionado pelo sistema, esse normativo traz o seguinte: o imposto, de competência dos municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana.

Ao se tratar de IPTU, é importante discorrer sobre a definição de propriedade, de posse e de domínio útil.

A propriedade vem a ser o direito que determinada pessoa, seja física ou jurídica, tem de possuir, usar, gozar ou dispor de um bem ou readquiri-lo, nos termos da lei, de quem, de forma injusta o possua ou o detenha. Cumpre dizer ainda que a propriedade deve cumprir sua função social, princípio de ordem pública, ou seja, deve ela ser direcionada visando o bem da coletividade, o interesse social.

Maria Helena Diniz (2005), a respeito da propriedade, enuncia: o direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar, dispor de um bem corpóreo ou incorpóreo, bem como reivindicá-lo de quem injustamente o detenha.

Para Melo (2010), o domínio útil é considerado como fato ou situação jurídica, que se refere à propriedade, em que o proprietário outorga a outrem os direitos de usar, gozar e dispor do bem ficando apenas com o título. A exemplo, enfiteuta.

Para o Código Civil, considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (BRASIL 2002).

Para Washington de Barros Monteiro (1979), a posse constitui o sinal exterior da propriedade, é o *juspossidendi*, o direito de possuir, e pelo qual o proprietário, de modo geral, afirma seu poder sobre aquilo que lhe pertence.

Importante salientar o que traz o art.123 do CTN (1966), salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Neste cenário, cumpre ressaltar que a lei de locação - Lei nº 8.245/91 traz várias obrigações ao locador, especialmente, a de pagar os impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato (BRASIL, 1991)

O contrato de locação é o contrato pelo qual um sujeito se compromete, mediante remuneração, a facultar a outro, por certo tempo, o uso e gozo de uma coisa; a prestação de serviços; ou a executar uma obra. (VENOSA, 2009)

Diante o exposto, há uma relação entre o que estabelece o CTN e a lei de locação, especialmente, a responsabilidade pelo pagamento do IPTU.

A lei do inquilinato estabelece que cabe ao locador a responsabilidade pelo pagamento de imposto, e o CTN estabelece que o contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Na relação de inquilinato, o locador é o proprietário do imóvel e o locatário detém a posse. Este sem o *ánimus Domini* (intenção de ser dono).

Interessante apontar a seguinte situação, quando o CTN traz em seu art. 123 a expressão: salvo disposições de lei em contrário, e a lei de locação, em seu inciso VIII do art. 22, traz a expressão: salvo disposição expressa em contrário no contrato.

Na situação narrada, a lei de locação não tem o condão de modificar o sujeito passivo estabelecido no CTN, consoante o Agravo em Recurso Especial - ARES 1.566.893/SP, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria - 1ª Turma do STJ.

EMENTA TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEL SUBMETIDO AO USUFRUTO. PROPRIETÁRIO. SUJEIÇÃO PASSIVA. RECONHECIMENTO. 1. Com o julgamento pela Primeira Seção desta Corte Superior dos Recursos Especiais 1.111.202/SP e 1.110.551/SP pela sistemática dos repetitivos, assentou-se a orientação jurisprudencial segundo a qual o art. 34 do CTN elenca como contribuintes do IPTU tanto o proprietário quanto o detentor de domínio útil e o possuidor da coisa, este desde que tenha *ánimus domini*, cabendo à lei local de regência eleger sobre quem irá recair a sujeição passiva do imposto no âmbito daquela municipalidade. 2. Aplicando esse entendimento à espécie, no caso de imóvel gravado com usufruto, tanto o proprietário, que remanesce com o domínio indireto, quanto o usufrutuário, que exerce a posse direta e detém o domínio útil, são contribuintes do IPTU, podendo a lei municipal disciplinar a sujeição passiva de qualquer um deles ou, ainda, de ambos. 3. Hipótese em que o proprietário também pode ser contribuinte do IPTU incidente sobre o imóvel objeto de usufruto. 4. Agravo conhecido para dar provimento ao recurso especial. (BRASIL, 2022, p.1).

Posto isto, traz-se à baila quando o inquilino invocando legitimidade para impugnar o lançamento tributário ao encontrar sustentáculo no contrato de locação, que é uma convenção particular, e, atribuindo legitimidade, também estar-se-ia modificando a sujeição passiva tributária, nesse sentido é vedado expressamente pelo Código Tributário Nacional (CTN) tal fato, o CTN é uma lei complementar nacional que vincula a todos, inclusive, o município.

De outra maneira, frisa-se que o Supremo Tribunal Federal ao tratar da imunidade recíproca, prevista na Constituição, a qual impede entes federativos de cobrarem tributos uns dos outros, não alcança imóveis públicos ocupados por empresas que exerçam atividade lucrativa, consoante os REs 594015 e 601720.

IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público. (BRASIL, 2017, p.1)
IPTU – BEM PÚBLICO – CESSÃO – PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. (BRASIL, 2017, p.1).

De outra banda, as Procuradorias Estaduais as quais exercem a representação judicial e a consultoria dos Estados Membros estão trilhando no debate da imunidade tributária, o entendimento que cabe a imunidade recíproca, prevista na Constituição de 1988, que impede entes federativos de cobrarem tributos uns dos outros. Portanto, quando estes ocupem imóveis particulares com a finalidade de interesse público, entende-se que exista a imunidade recíproca.

4 ENTENDIMENTOS DAS PROCURADORIAS ESTADUAIS SOBRE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NA LOCAÇÃO DE IMOVÉIS PARTICULARES POR ESTADOS MEMBROS

Inicialmente, ao discorrer sobre entendimentos por meio dos Pareceres das Procuradorias, é sápioe relatar suas funções e atribuições na Magna Carta (BRASIL, 1988).

Neste cenário, cabe destacar que a Constituição de 1988 traz na seção II, do Capítulo IV, das funções essenciais à justiça, a Advocacia-Geral da União (AGU), bem como as Procuradorias Estaduais (PGE) e Procuradoria Distrital (PGDF).

A AGU representa a união, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do poder executivo. A PGE e a PGDF exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas.

Na esteira desta temática, é importante saber se o ente público pode ser albergado pela imunidade tributária recíproca quando figure como locatário de imóvel particular.

A imunidade tributária recíproca, impede que os entes políticos instituíam ou criem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros, situa-se claramente no conceito de imunidade subjetiva.

Quando a administração pública realiza um contrato de locação, ela está se submetendo aos ditames do direito privado, e nestes contratos se aplica o código civil.

Neste cenário, o Estado ou Distrito Federal na condição de locatário do imóvel urbano particular, assume contratualmente a obrigação de adimplir o pagamento do IPTU. Nesta seara, haveria a transferência da sujeição passiva albergada pela conjugação do artigo 123, do Código Tributário Nacional e os artigos 22 e 25, da Lei do Inquilinato.

Traz ao debate uma situação ocorrida no Estado de Rondônia, em que a Procuradoria-Geral do Estado de Rondônia (PGE/RO) em um parecer setorial da PGE/RO entendeu pela imunidade recíproca, ou seja, o não pagamento do IPTU de um imóvel locado pelo Estado de Rondônia, e posteriormente, o órgão máximo da PGE/RO entendeu pela não aplicação da Imunidade.

OPINA Pela não possibilidade jurídico-constitucional de a Prefeitura de Porto Velho (ou qualquer outra) cobrar do Estado o IPTU sobre bens próprios ou sobre bens utilizados pelo Estado (alugados).

ESCLARECE que é vedado aos Municípios e a União cobrar impostos sobre patrimônio, renda ou serviços do Estado.

RECOMENDA a SEAS-DAF efetuar levantamento relativo a valores pagos a título de IPTU por esta Secretaria de Estado a Municípios nos últimos 06 (seis) anos, para fins de municiar a PGE em ação de repetição de indébito tributário. (SILVA, 2020, p. 10).

Assim, na contramão, o órgão máximo da PGE/RO entendeu de forma contrária:

O IPTU tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. Em sendo assim, a jurisprudência é assente no sentido de que a imunidade tributária recíproca tem espaço apenas quanto o Ente for proprietário do bem, não quando figure como possuidor.

Isto é, o fato do Estado ser locatário do bem imóvel não faz incidir sobre ele a imunidade tributária recíproca, uma vez que o fato gerador é devido pela propriedade.

Nesse sentido, entendo pertinente a obrigação do Estado de arcar com o ônus do IPTU durante o período da locação - 28.11.2011 a abril/2018.

Noto ainda que a obrigação do pagamento do tributo restou consignado no termo de referência - ID 2424920.

Dito isto, recebo pedido de reconsideração, concedendo em parte a pretensão, entendo pertinente a obrigação do Estado de arcar com o ônus do IPTU durante o período da locação - 28.11.2011 a abril/2018. (SILVA, 2020, p.12).

Nesta contenda, a PGE/RO posicionou-se no que tange à cobrança do imposto a partir da análise do seu fato gerador: a propriedade do imóvel.

Outro caso interessante, o parecer da Advocacia-Geral de Minas Gerais AGE/MG por meio do Parecer Jurídico nº 15.950/2018, tratou da temática.

IMUNIDADE RECÍPROCA. IPTU. ESTADO-MEMBRO COMO LOCATÁRIO DE IMÓVEL URBANO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TEMAS 385 E 437 DO STF. Legitimidade de cessionárias de imóveis de propriedade de entes imunes figurarem no polo passivo da obrigação tributária relativa ao IPTU. Aplicação do preceito imunitório na hipótese inversa, ou seja, quando o ente imune figurar como cessionário de imóveis de propriedade de particular. (MINAS, 2021, p. 1)

No citado Parecer a AGE/MG, conclui que:

42. Diante do exposto, considerando o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal consagrado nas Teses de Repercussão Geral 385 e 437, em 06/04/2017, e considerando que os precedentes que ensejaram a Súmula 614 do STJ são todos anteriores às decisões do STF, entendemos que, assim como não há mais dúvidas quanto à legitimidade da cobrança do IPTU relativamente a imóvel de propriedade de pessoa jurídica imune, cedido, porém, a particular, a mesma ratio leva-nos a concluir pela legitimidade do ente estatal – pessoa jurídica imune – na condição de locatário ou cessionário de imóvel de particular, pleitear a imunidade do IPTU, razão pela qual não vislumbramos no presente momento razões para rever as conclusões expostas no Parecer Jurídico nº 15.950/2018.

43. Destacamos que as probabilidades de êxito de ação judicial de repetição de indébito estão atreladas à comprovação de que o encargo relativo ao IPTU compete ente público imune (lei de locação, edital de licitação, se for o caso, e contrato de locação), e de que a lei municipal relaciona como sujeito passivo do tributo também o locatário ou o possuidor a qualquer título, na linha do disposto no art. 34 do CTN.

44. Por fim, e apenas como reforço argumentativo, recomendamos que na causa de pedir seja afastada a incidência do art. 123 do CTN, que trata da inoponibilidade à Fazenda Pública das convenções entre particulares, uma vez que o contrato de locação firmado pela Administração não se enquadra nessa qualificação.

45. É o parecer, que submetemos à douda consideração superior. (MINAS, 2021, p. 9)

Observa-se que o parecer retro trilhou o caminho do Parecer setorial da PGE/RO.

Nesta temática, na ocasião da Administração pública figurar como locatária de um imóvel particular, para o entendimento ventilado pelo STJ, consoante o Agravo em Recurso Especial - ARESP 1.566.893/SP, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria - 1ª Turma do STJ que menciona: a lei de Locação não tem o condão de modificar o sujeito passivo estabelecido

no CTN, consoante o Agravo em Recurso Especial - ARESP 1.566.893/SP, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria - 1ª Turma do STJ, ou seja, a Administração Pública ao pactuar um contrato de locação com um particular, a lei de locação não será capaz de alterar a sujeição passiva do IPTU, no caso, o sujeito passivo continuará a ser o proprietário do imóvel.

Noutra esteira, Procuradorias Estaduais já tem colacionados Pareceres, a exemplo da PGE/RO, essa em um parecer setorial e AGE/MG que ventilam a possibilidade da imunidade recíproca, na ocasião dos estados membros pactuarem locações de imóveis de propriedades de particulares quando da finalidade do interesse público. Acrescenta-se que STF, consoante os REs 594015 e 601720, filiou-se ao entendimento de que a imunidade recíproca não alcança imóveis públicos ocupados por empresas que exerçam atividade lucrativa.

Ao que se depreende da análise da decisão do STF, sua interpretação se deu conforme a Constituição, adotando-se a interpretação finalística, a qual busca entender a lei por seu sentido finalístico; o motivo porque ela foi editada, a fim de aplicá-la ao caso concreto.

Da decisão, assentou-se a seguinte tese:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, b, 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. (SILVA, 2020, p. 7)

Com esse entendimento, foi superada a interpretação segundo a qual a tributação do IPTU seria apenas aquela afeta ao *animus domini*, assentando-se o entendimento que não se afigura apenas como fato gerador a propriedade, mas outrossim, admitindo-se o domínio útil ou a posse quando esses fenômenos não estão na titularidade daquele que normalmente os tem ou seja, o proprietário.

Neste cenário, é cabível e factível aos entes públicos pleitear a imunidade tributária recíproca, no tocante ao IPTU, nos casos de locação de imóvel particular, auxiliando-se de entendimentos de Procuradorias Estaduais, quiçá da PGE/RO e da AGE/MG, bem como ao adotar-se o próprio entendimento do STF, segundo REs 594015 e 601720.

Por fim, como forma de corroborar a temática de uma possível imunidade recíproca na locação de um imóvel particular por um ente público, é possível se estender uma interpretação extensiva de forma reversa. Pois o STF entende que não se estende a imunidade recíproca no caso de uma empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. E caso contrário, quando o ente público aluga um

imóvel particular para estabelecer sua sede com a finalidade de atender as necessidades da sociedade, seria plausível a imunidade recíproca?

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No discorrer da problematização proposta, observou-se que o tema imunidade tributária desperta os mais valorosos debates. Isto porque, de um lado, está a figura estatal pretensa a auferir renda por meio dos tributos; de outro, uma garantia constitucional como forma de controle ao poder de tributar: a imunidade.

Nessa seara, o pretenso artigo debruçou-se sobre a imunidade recíproca, especialmente, ao IPTU, na ocasião de locação de um imóvel particular por um ente público, passou-se pela temática abordada no Supremo Tribunal Federal (STF) por meio do RE 594.015 e RE 601.720, ambos sob o rito da repercussão geral.

No primeiro, a Corte Suprema enfrentou o debate do alcance ou não da imunidade recíproca quando a arrendatária do terreno em área pertencente à União, é sociedade de economia mista, sendo que o Pretório Excelso firmou o entendimento de que a imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, b, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos.

Entretanto, os debates permanecem na hipótese o Estado figure como locatário/cessionário de imóvel particular.

Além disso, como forma de robustecer a temática trouxe à baila posicionamentos, apesar de tímidos, mas que tende a verberar até pela crescente figura de aluguéis de imóveis particulares pela administração pública, a exemplo, os serviços de *built to suit* - contratos de locação sob medida.

O artigo em epígrafe discorreu sobre a eventual possibilidade do Ente Federado, em especial o Estado de Rondônia e o de Minas Gerais, ser albergados pela imunidade tributária recíproca quando da exação do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) enquanto locatário de imóvel urbano, trazendo, a partir da análise de um caso concreto, os posicionamentos da Procuradoria-Geral do Estado de Rondônia e da Advocacia Geral de Minas Gerais.

Isto posto, nota-se, por parte da PGE, a posição mais cautelosa acerca da extensão da imunidade tributária aos imóveis onde a Administração figure como locatária, entendendo

que, havendo previsão contratual, o Estado, enquanto locatário, deverá arcar com os custos referentes ao IPTU.

Por derradeiro, é notório que a temática tende a ganhar mais visibilidade e força, até mesmo pelo cenário atual, pois com a limitação do orçamento público, a Administração Pública tende a buscar novas alternativas, como alugueis de imóveis, Parcerias Pública Privada (PPP), por conseguinte, ao tentar se amoldar em novas formas, traz repercussão no direito, no presente caso, no direito tributário que deve se amoldar as mudanças da sociedade.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. **O IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. Rio de Janeiro: FGV, 2013. 79p. (FGV Projetos/ IDP; v. 4)

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 16 ed. rev. atual e ampl. Salvador: Juspodium, 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BISNETO, Pedro Bentes Baranda; BASTOS, Luiza Fernanda Gama; DE SANTANA NETO, Hamilton Gomes. A RESPONSABILIDADE CIVIL DO LOCADOR E DO LOCATÁRIO DE IMÓVEIS. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, v. 8, n. 7, p. 582-595, 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 out. 1966 Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. **Lei n. 8.245, de 18 de outubro de 1991**. Dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 out. 1991 Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18245.htm. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de Janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 10 de jan. 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 05 jun. 2023

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial Nº 1.566.893 - SP (2019/0243465-3)**. Agravante: Município de São José do Rio Preto. Agravado: GOMES & COELHO S/S. Relator: min. Gurgel de Faria. Brasília, 14 de junho de 2022. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201902434653&dt_publicacao=15/08/2022. Acesso em: 06 jun. 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 594.015. São Paulo. Recorrente: Petróleo brasileiro s/ a -Petrobras**. Recorrido: Município de Santos. Relator: min. Marco Aurélio. São Paulo, 6 de abril de 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13440489>>. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 601.720 Recorrente: Município do Rio de Janeiro**. Recorrido: Barrafor veículos Ltda. Relator: min. Edson Fachin. Rio de Janeiro, 19 de abril de 2017. Disponível em: <[file:///C:/Users/jainy/Downloads/texto_312638871%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/jainy/Downloads/texto_312638871%20(1).pdf)>. Acesso em: 06 jun. 2023.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Súmulas do STF e STJ anotadas e organizadas por assunto**. 7 ed., ver., atual. e ampl. – Salvador: Juspodium, 2020.

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

GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. **Definição de propriedade para fins de pagamento do iptu-imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. Revista de Direito Brasileira, São Paulo, v. 14, n. 6, p. 51-64, maio/ago. 2016.

MACHADO, Hugo Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010. MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. Tomo IV. 3. ed. Lisboa: Coimbra Editora, 2000

MINAS GERAIS. Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais. Parecer Jurídico nº 15.950/2018/MG. **DÍVIDA ATIVA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO**. Belo Horizonte.2021. Disponível em:<https://advocaciageral.mg.gov.br/wpcontent/uploads/2021/10/Parecer-16.385.pdf> Acesso em: 04 jun 2023.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1979.

PINTO, Julyane Kleymer Gomes. **Dissensão acerca da incidência ou imunidade tributária recíproca, no âmbito do iptu, quanto aos imóveis financiados pelo programa de arrendamento residencial (lei 10.188/2001)**. 2018.

SANTOS, Ramon Rocha. **O JULGAMENTO DOS RES 594.015 E 601.720 E A REVISÃO JURISPRUDENCIAL A RESPEITO DA LEGITIMIDADE PASSIVA DO IPTU NA HIPÓTESE DE POSSUIDOR SEM ANIMUS DOMINI**.

SILVA, Israel Evangelista da. A imunidade tributária do Estado membro locador de imóvel urbano: Perspectiva sobre o entendimento do Supremo Tribunal Federal no RE 594.015 e RE 601.720, sobre a imunidade tributária recíproca. *Conteúdo Jurídico*, Brasília-DF: 17 fev 2020, 04:55. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/54241/a-imunidade-tributaria-do-estado-membro-locador-de-imvel-urbano-perspectiva-sobre-o-entendimento-do-supremo-tribunal-federal-no-re-594-015-e-re-601-720-sobre-a-imunidade-tributaria-recproca>. Acesso em: 03 jun 2023.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil**: contratos em espécie. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009. Vol. 3.