Acórdão nº 18.555

Acórdão mantido pela decisão da Secretária Municipal de Fazenda e Planejamento, publicada no D.O. Rio de 02/07/2024, fls. 12.

Sessão do dia 23 de novembro de 2023.

Publicado no D.O. Rio de 26/01/2024

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.462
Recorrente: **LÍDER TÁXI AÉREO S.A. - AIR BRASIL**
Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**
Relator: Conselheiro **MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO**
Representante da Fazenda: **ANDRÉ BRUGNI DE AGUIAR**

IPTU/TCL – PRELIMINAR DE COISA JULGADA

Não há de ser acolhida a alegação de coisa julgada, uma vez que a exação contestada está fora do alcance dos efeitos da decisão judicial apontada nos autos. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

IPTU/TCL – IMÓVEL DE ENTE PÚBLICO – CESSÃO À PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO – EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA

Incide o IPTU sobre imóvel de ente público em que haja exploração de atividade econômica, por pessoa jurídica de direito privado, sendo essa a devedora. Recurso Voluntário improvido. Decisão por maioria.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA/TAXA DE COLETA DOMICILIAR DO LIXO

R E L A T Ó R I O

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 710/720, que passa a fazer parte integrante do presente.

Acórdão nº 18.555

"Trata-se de Recurso Voluntário interposto tempestivamente por LÍDER TÁXI AÉREO S.A. – AIR BRASIL, em face da decisão do Senhor Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/REC-RIO/CRJ) de julgar improcedente impugnação apresentada ao lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e da Taxa de Coleta Domiciliar de Lixo – TCL do exercício de 2022, para o imóvel localizado na Av. Ayrton Senna, nº 2.541, Hangar 80, Rua B, identificado no cadastro municipal sob o nº 3.380.935-1.

Em sua impugnação, a contribuinte suscitou questão preliminar de sobrestamento do processo administrativo, por força de pendência de uma ação judicial por ele movida.

Argumentou que parte essencial da discussão no presente processo administrativo se referiria à extensão (temporal) dos efeitos da decisão judicial transitada em julgado no Mandado de Segurança de nº 0001523-10.2002.4.02.5101, que teria tramitado no TRF-2 e na qual se teria declarado a inexistência de relação jurídico tributária entre a impetrante e o Município do Rio de Janeiro no que concernisse ao IPTU (de 2002) dos aeroportos de Jacarepaguá e Santos Dumont.

Destacou que a discussão no MS abrangia, na época do ajuizamento da demanda, imóvel inscrito no cadastro municipal carioca sob o nº 2.071.157-8. Sustentou que tal inscrição apontaria para o mesmo imóvel que, atualmente, seria identificado no cadastro pelo nº 3.380.935-1 (isto é, aquela para a qual foi efetuado o lançamento impugnado nos presentes autos).

Relatou que o referido MS estaria agora no estágio de cumprimento de sentença, e admitiu que o Juízo da 4ª Vara Federal do TRF-2 teria proferido decisão fixando, como limite objetivo do título judicial executado, a declaração de inexistência da relação jurídico tributário que fundamentasse a cobrança de IPTU <u>para a competência de 2002</u> (apenas).

Em face da referida sentença, a impetrante teria apresentado Agravo de Instrumento ao E. TRF-2 (para obter extensão de seus efeitos a todos os exercícios posteriores a 2002). Afirmou a Recorrente que nesse Agravo, identificado pelo nº 0000117-61.2021.4.02.0000, teria sido proferida decisão em 17/02/2021 pelo Desembargador Relator, concedendo-lhe efeito suspensivo.

No entender da Recorrente, em virtude do referido efeito suspensivo no Agravo de Instrumento, o presente processo administrativo teria de ser sobrestado, até que se dirimisse a controvérsia judicial.

Ainda na impugnação, iniciando a sua parte denominada "Mérito", a contribuinte alegou que a manutenção dos lançamentos impugnados violaria coisa julgada material, formada em 2015 no citado MS de nº 0001523-10.2002.4.02.5101. Relatou que a primeira decisão judicial lhe havia concedido a segurança, declarando a inexistência de relação tributária relativa ao IPTU (sem fixação expressa de algum exercício específico).

Acórdão nº 18.555

Por força de Apelação e remessa necessária, tal decisão foi apreciada pela 4ª Turma Especializada do TRF-2, que entendeu por reformá-la e declarar exigível o IPTU. Na sequência, o STF teria dado provimento a Recurso Especial da Líder para restabelecer a sentença que concedera a segurança. Na sequência, o STF teria rechaçado Recurso Extraordinário manejado pelo Município do Rio de Janeiro, de modo que teria se formado coisa julgada em favor da Líder naquele MS (quanto ao exercício de 2002).

Sustentou a impugnante que tal coisa julgada a seu favor espraiaria efeitos a quaisquer exercícios, sempre vedando a tributação do IPTU sobre os imóveis objeto da controvérsia. Acusou o Município de violar a vedação ao comportamento contraditório em relações jurídicas continuativas. Invocou em seu amparo, no ponto, o art. 505 do CPC, cuja dicção é:

> Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:
>
> I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;
>
> II - nos demais casos prescritos em lei.

Assim, deveria a Fazenda Pública carioca declarar inexigível o tributo de 2022, em razão da existência de decisão judicial prévia, transitada em julgado, supostamente neste sentido.

No que tange à argumentação de direito material propriamente dita, a impugnação alegou ser inconstitucional a tributação pretendida, vez que a Líder não se encaixaria na definição de contribuinte prevista no art. 34 do CTN. Sustentou que não seria titular de domínio útil nem possuidora com ânimo de dono. Opinou que a posse a princípio tributável seria apenas a da Infraero, concedente do imóvel, a qual, todavia, estaria protegida pela imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”, da CRFB). Invocou antigo precedente do STF a respeito do tema (ARE 638.315).

Sustentou, por outro lado, haver inadequação do presente caso à tese do Tema nº 437 de Repercussão Geral[1] do STF, fixada por aquela Corte no julgamento do RE nº 601.720. Tal inadequação derivaria, alegadamente, de discrepâncias nas respectivas situações fáticas e jurídicas entre o presente caso e o do referido RE.

Pontuou que, no caso do RE nº 601.720, tratava-se de imóvel utilizado em atividade desprovida de interesse público, sob regime exclusivamente de mercado e sem qualquer intervenção estatal. Ao passo que, no seu caso, o imóvel estaria sendo usado para realização de interesse público, em atividade inerente e atrelada ao complexo aeroportuário em que instalada.

---

[1] "Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo".

Destacou que o objetivo da imunidade era preservar o Pacto Federativo e resguardar a isonomia entre os entes políticos. Por isso, não se poderia admitir que atividades da esfera da União fossem oneradas por tributação municipal. Tanto que autarquias e até mesmo empresas públicas vinham sendo reconhecidas pelo STF como imunes. Citou o caso da ECT e agregou que, quanto à empresa de correios, o fundamento havia sido exatamente o fato de ela prestar serviço público. O que comprovaria que pessoas jurídicas de direito privado também podem ser destinatárias da imunidade recíproca, quando desenvolvessem, no imóvel, alguma atividade de interesse público.

Asseverou que a situação discutida no RE nº 601.720 envolvia uma concessionária de automóveis, atividade que em nada tangia a aeroportos, configurando hipótese totalmente diversa daquela em que a atividade desempenhada em imóveis da União por sociedades privadas se faz em prol do interesse público na função aeroportuária.

Invocou os julgados do STF no RE nº 951.445 AgRg e no ARE nº 947.142, ambos de 2016, bem como a Súmula nº 724 do STF, segundo a qual o imóvel pertencente a entidades assistenciais permanece imune mesmo se alugado a terceiros, desde que o valor dos alugueres seja destinado à atividade essencial do sujeito passivo.

Citou excerto do Voto do Ministro Alexandre de Moraes no já mencionado RE que deu origem à tese nº 437 do STF. O excerto refere que, naquele caso, tratava-se de imóvel *"já não mais afetado a qualquer destinação social, funcionando apenas como elemento para alavancar o desempenho de atividade particular de propósitos exclusivamente econômicos*".

Citou excertos também dos Votos, no mesmo julgado, dos Ministros Marco Aurélio (referindo tratar-se de atividade de fins exclusivamente privados, de modo que a imunidade seria ali uma vantagem indevida ao particular), Gilmar Mendes (referindo tratar-se de imóvel não utilizado para a finalidade estrita ou do interesse estrito do Poder Público) e Carmen Lúcia (referindo tratar-se de empresa privada sujeita exclusivamente ao regime da isonomia, em livre concorrência).

Afirmou que não poderiam ser sujeitas ao IPTU pessoas jurídicas de direito privado que prestassem serviços homologados pela Agência Nacional de Aviação Civil - ANAC), pois tais pessoas jurídicas exerceriam atividades alinhadas com os propósitos da Infraero, consistindo em parte da própria infraestrutura dos aeroportos.

Alegou que não se lhe seria aplicável o § 3º do art. 150 da CRFB, pois suas atividades, reguladas pela ANAC, não poderiam ser consideradas como "*regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados*". Quanto à cobrança de tarifas, invocou o julgado pelo STF em 2019 no RE 1.152.681, no sentido de que tal cobrança, isoladamente considerada, não possuiria aptidão para descaracterizar a imunidade recíproca.

Acórdão nº 18.555

Agregou que suas atividades não poderiam ser prestadas em outra localidade que não em áreas contíguas a aeroportos, cedidas à impugnante pela Infraero. Sustentou que a imunidade não acarretaria, no caso, qualquer prejuízo à livre concorrência, visto que todas as concorrentes do mesmo ramo atuariam nas mesmas condições.

Citou julgado em que o STF considerou inaplicável a tese do Tema nº 437. Trata-se de caso da Cia. Docas do Estrado de São Paulo (Reclamação nº 32.717, de 2019). Ali, o Ministro Luiz Fux teria firmado que, para se verificar se a pessoa jurídica é detentora ou não da imunidade tributária prevista na Constituição Federal, o cerne da questão residiria na natureza jurídica do serviço prestado, e não na natureza de pessoa pública ou privada de quem o presta. Citou, ainda, precedentes do TJ-RJ em seu amparo.

Noutra vertente de defesa, a impugnante sustentou não ser possível determinar uma base de cálculo para o IPTU aqui discutido, na medida em que não se poderia apontar valor venal para o respectivo imóvel. Isso porque o imóvel do aeroporto seria insuscetível de livre transação no mercado e, portanto, insuscetível de avaliação patrimonial.

Invocou o art. 38 do Código Brasileiro de Aeronáutica, segundo o qual os aeroportos constituem universalidades, equiparadas a bens públicos federais, enquanto mantida a sua destinação específica, ainda que eventualmente não tenha a União a propriedade de todos os imóveis onde se situam.

Por fim, alegou que não poderia o Município adotar, para o imóvel em questão, os parâmetros da Lei de Planta de Valores, pois isso significaria estabelecer base de cálculo idêntica para imóveis em situações fáticas completamente distintas: aquele necessariamente afetado às atividades do aeroporto e os ocupados por empreendimentos comerciais ordinários, nas cercanias.

Em sua instrução para o julgamento de primeira instância (fls. 603 e 606), as autoridades do IPTU relataram que a inscrição nº 3.380.935-1 <u>não era remanescente daquela de nº 2.071.157-8</u> e não possuía, no sistema informatizado fazendário, qualquer vinculação com alguma inscrição maior-porção (isto é, com alguma inscrição da qual tivesse se originado). Agregaram que a única inscrição remanescente daquela de nº 2.071.157-8 era a de nº 3.380.947-6, distinta, portanto, daquela tratada nos presentes autos. Por fim, pontuaram que havia processo judicial aberto, razão pela qual a CRJ deveria se pronunciar sobre a continuidade da impugnação administrativa.

Na sequência, a impugnante veio mais uma vez aos autos, agora para sustentar, contraditoriamente, que não se poderia declarar a perda de objeto deste processo pela existência do supracitado MS, na medida em que trataria de matérias diversas. Isto porque, nos presentes autos, a Líder pretendia sobrestamento do processo e cancelamento dos tributos de 2022, ao passo que, em juízo, o objeto se restringira ao exercício de 2002.

Recebidos os autos, a FP/REC-RIO/CRJ encaminhou-os à D. PG/PTR, para que esta informasse:

(1) se o presente processo deveria ser sobrestado em observância de decisão no AI nº 000017-61.2021.4.02.0000; e

(2) se os lançamentos impugnados contrariavam decisão transitada em julgado proferido no supracitado MS de nº 0001523-10.2002.4.02.5101.

Em resposta, a D. PG/PTR informou que a Fazenda Pública não estava violando a coisa julgada, pois esta abrangeria apenas o IPTU e TCL do exercício de 2002. Além disso, o julgado definitivo do supracitado MS abrangia apenas os imóveis de inscrições 1.878.325-6, 2.064.954-7, 2.064.955-4, 2.064.956-2 e 2.071.157-8.

Enfatizou que o juízo de primeiro grau do MS teria inclusive acolhido as alegações do Município sobre a restrição temporal dos efeitos do julgado, de modo a restringi-los ao exercício de 2002.

Sublinhou que, nos presentes autos administrativos, a contribuinte impugnava apenas os tributos de 2022. Pontuou que, à luz da adstrição do pedido formulado no MS, não haveria violação da coisa julgada, na medida em que os lançamentos em questão tratavam de exercício diverso daquele para o qual a decisão judicial definitiva invocada pela impugnante havia desconstituído o lançamento de IPTU.

Por outro lado, manifestou-se a D. PG/PTR no sentido de que não devia ser sobrestado o presente feito administrativo. Relatou que, em decisão de 18/10/2022, o TRF-2 teria negado provimento ao supracitado Agravo de Instrumento de nº 0000117-61.2021.4.02.0000/RJ - bem como julgado prejudicado Agravo Interno, vez que seu objeto restava perdido pelo julgamento do Agravo de Instrumento. Cópia dessa decisão de 18/10/2022 segue às fls. 624-628.

Destacou a D. PG/PTR ter o TRF-2 salientado, na decisão de 18/10/2022, que, embora a sentença transitada em julgado no MS não referisse exercícios específicos, o pedido formulado pelo impetrante do referido MS mencionava apenas o de 2002. Agregou que a decisão havia inclusive deixado claro inexistir óbice à cobrança dos tributos para 2022.

Finalizando sua resposta, a D. PG/PTR informou que, após a decisão do Agravo de Instrumento, a contribuinte havia oposto Embargos de Declaração, ainda não julgados. Referiu que, tendo em vista a clara pretensão de efeitos modificativos dos embargos, bem como o acolhimento pretoriano da tese do Município, havia baixíssima possibilidade de êxito dos embargos em modificar a decisão do Agravo.

Consigne-se que, na referida decisão do Agravo de Instrumento, o TRF-2 assinalou que, conforme o Município do Rio, a impetrante havia ajuizado outros Mandados de Segurança contra a cobrança do IPTU carioca para os mesmos imóveis que o do supracitado MS de nº 0001523-10.2002.4.02.5101, porém abarcando exercícios posteriores a 2002, e que, em alguns desses outros MS, houvera trânsito em julgado desfavorável à contribuinte. Logo, era de ser mantido o limite de 2002 para o cumprimento da coisa julgada no MS de nº 0001523-10.2002.4.02.5101.

Acórdão nº 18.555

Em suas razões de decidir, a FCP/REC-RIO/CRJ destacou a negativa de provimento ao Agravo de Instrumento de nº 0000117-61.2021.4.02.0000, relatada pela D. PG/PTR. Agregou que, embora a Líder tivesse oposto embargos de declaração em face tal negativa, haveria baixíssima chance de êxito no sentido de modificar a decisão embargada. Enfatizou que a inscrição imobiliária em tela sequer era objeto da ação judicial. De modo que não era de prosperar a tentativa da contribuinte de sobrestar o andamento do presente processo administrativo.

A CRJ rechaçou, igualmente, a alegação de violação à coisa julgada no supracitado MS e de violação à vedação de comportamento contraditório nas relações continuativas, pois, conforme a informação da D. PG/PTR, tal coisa julgada se limitava ao exercício de 2002 e abrangia apenas inscrições imobiliárias diferentes daquela tratada nos presentes autos.

No Mérito, a CRJ rejeitou a alegação de inconstitucionalidade da sujeição passiva utilizada no lançamento. Destacou que, por limitações de espaço nas guias de lançamento do IPTU, usava-se apenas a palavra "proprietário" para indicar o campo destinado ao sujeito passivo do imposto.

Agregou que o art. 34 do CTN e o art. 62, parágrafo único, da Lei nº 691/1984 possibilitavam a atribuição de tal sujeição passiva aos "*ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ou a quaisquer outras pessoas isentas do imposto ou a ele imunes*". Destacou que o texto do referido parágrafo único do art. 62 não previa exceções em favor de concessionários de bens públicos.

Referiu a tese firmada pelo STF no RE 601.720/RJ, segundo a qual "*incide o IPTU considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora*". Realçou que o fundamento basilar do STF ao prolatar sua decisão naquele RE havia sido o fato de que não se pode eximir de tributos o particular situado em bem público, se nele explorava atividade econômica com intuito de lucro.

Invocou o art. 150, § 3º, da CRFB e destacou que o fato de a impugnante exercer atividade em aeroporto federal em nada afetava a tributação do IPTU. Isto porque, como se tratava de particular usando bem público para atividade econômica com fins lucrativos, aplicava-se o referido § 3º do art. 150. Destacou excertos dos Votos dos Ministros Alexandre de Moraes, Marco Aurélio Mello, Luís Roberto Barroso e Ricardo Lewandowski no RE nº 601.720.

No que tange à adequação do caso presente à tese do Tema nº 437 do STF, assinalou a CRJ que, embora o julgamento concreto do STF no RE 601.720 abrangesse situação de pessoa jurídica em regime de livre concorrência, a tese dele decorrente não se referia apenas a tal situação, mas sim a toda e qualquer pessoa jurídica de direito privado, inclusive as que exerciam atividade em regime de monopólio, livre concorrência, por delegação ou por concessão.

Acórdão nº 18.555

Agregou que, devido ao conectivo "ou" presente no texto do § 3º do art. 150 da CRFB, a existência de contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário das atividades exercidas pelo ocupante particular de imóvel público era condição suficiente, por si só, para impedir extensão da imunidade recíproca a tal ocupante particular.

Por fim, quanto às alegações impugnatórias sobre a base de cálculo, pontuou que as balizas legais para aferição do valor venal para fins do IPTU carioca são aquelas do art. 63 da Lei nº 691/1984, onde se prevê que tal valor deve ser aquele que se alcançaria em uma compra e venda à vista segundo as condições de mercado. Agregou que mesmo os bens de uso comum do povo e os de uso especial poderiam vir a ser alienados, se um dia fossem desafetados, tendo, portanto, valor patrimonial.

A decisão recorrida englobou todas as questões em um só desfecho, que foi o de improcedência da impugnação, com base nas razões acima.

A notificação da decisão recorrida à impugnante ocorreu em 29/03/2023, uma 5ª feira, conforme comprovante postal de fls. 639-v. De modo que o trintídio para interposição regulamentar do Recurso teve início na 6ª feira, dia 31/03/2023, e se encerraria no dia 29/04/2023. Todavia, o dia 29/04/2023 recaiu num sábado, de modo que o vencimento do prazo se deslocou para o primeiro dia seguinte. Tendo em vista o feriado do Dia do Trabalhador na 2ª feira, dia 1º de maio, tal deslocamento foi para a 3ª feira, dia 02/05/2023. De todo modo, o Recurso foi recebido em 19/04/2023, conforme termo de juntada aposto por agente fazendário no primeiro despacho de fls. 705-v (não se deve confundi-lo com o despacho de baixo na mesma página, de mero encaminhamento e datado de 03/05/2023).

Em suas razões recursais, a contribuinte não insiste em seu pleito de sobrestamento do feito administrativo. Mas reitera sua alegação de descumprimento de coisa julgada material. Insiste que a inscrição tratada nos presentes autos (3.380.935-1) estaria abrangida no MS nº 0001523-10.2002.4.01.5101. Mas não traz elementos probatórios que amparem essa premissa de sua argumentação. Repete a peroração efetuada em sua impugnação no sentido de que a coisa julgada nesse MS espraiaria efeitos para além de 2002.

Reitera sua argumentação sobre vedação a comportamentos contraditórios em relações continuativas. Reitera sua argumentação de inconstitucionalidade da sujeição passiva imposta nos lançamentos impugnados. Reitera sua argumentação de inadequação do caso à tese do Tema nº 437 de Repercussão Geral do STF.

Agrega precedentes do TJ-RJ em favor de alguns ocupantes de área pública (entre eles o Shopping Bossa Nova e o Prodigy Hotel, no aeroporto Santos Dumont). Tais precedentes teriam aplicado o *distinguishing* em relação à tese do Tema nº 437 do STF, na medida em se trataria de imóveis onde se desempenhariam atividades alinhadas com o interesse público.

Invoca, ainda, julgado prolatado em 16/05/2019 na supracitada Reclamação Constitucional nº 32717 no STF. Refira-se que, na ocasião do julgamento daquela Reclamação, o Ministro Luiz Fux deixou claro que o *distinguishing* era ali aplicado porque não se tratava de atividade com finalidade essencialmente lucrativa[2].

Invoca Votos Vencidos nos Acórdãos do E. FP/CCM para os Recursos Voluntários de nº 19.190 e 19.357).

Por fim, reitera sua argumentação relativa ao valor venal. Agrega a Recorrente não haver formas de se observar comportamento de compradores e vendedores em compras à vista de áreas aeroportuárias, visto que se trata de bem público, que jamais experimentou alguma alienação do tipo e que não teria similares em torno para comparação. Sua alienação seria, pois, inviável e incogitável.

No Recurso, assim como já ocorrera com a impugnação, inexiste argumentação específica relativa à TCL."

A Representação da Fazenda requereu a rejeição da preliminar de coisa julgada suscitada pelo Contribuinte e, no mérito, opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

V O T O
Conselheiro **RELATOR**
(Vencedor quanto ao mérito)

À partida, é de rejeitar-se a arguição de coisa julgada de molde a tentar afastar a tributação municipal em causa. Com efeito, longe de asseverar a inexistência coisa julgada material em mandado de segurança, o decisivo é estabelecer os seus limites angustos, vale dizer, a coisa julgada material em mandado de segurança em matéria tributária se conforma e se exaure quanto ao lançamento em determinado exercício financeiro, fruto de procedimento administrativo [concreto] e privativo de autoridade administrativa (art. 142, *caput*, do CTN), contra o qual o mandamus se volta.

Seja sob essa perspectiva da teoria e prática do *writ* em matéria tributária, seja pela teoria das cargas das sentenças, que no caso do mandado de segurança é primacialmente mandamental, isto é, desfazedora de um ato ou procedimento, ou mesmo a ameaça destes, e não declaratória, impossível se torna a protaíção no tempo pretendida pela Recorrente de sentença mandamental, de molde a perenizar o

[2] https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5600632

pretenso direito liquido e certo da Administrada, em face de ato ou procedimento administrativo que se pratica a cada exercício, salvo em hipótese de demanda declaratória onde se obtenha a certeza do direito de não ter relação jurídica com o Ente Público tributante.

Ante o exposto, e por tudo mais do iter processual que vai exposto na promoção da d. Representação da Fazenda, REJEITO a preliminar de coisa julgada.

No mérito, meu voto é pelo DESPROVIMENTO ao Recurso Voluntário, pedindo vênia para fundamentá-lo, *per relationem*, nas razões de decidir da Conselheira HEVELYN BRICHI CARDOZO, i. Relatora do **Recurso Voluntário nº 19.57**1, em pleito idêntico entre as partes, julgado em 09 de março de 2023, cujo **Acórdão de nº 18.283**, se tornou decisão definitiva, e de observância obrigatória por este eg. Colegiado, por força de decisão da Exma. Sra. Secretária de Fazenda e Planejamento, conforme publicação no D. O. Rio de 12/04/23. Eis o teor do referido voto:

> Em apertada síntese, as Notificações de Lançamento em análise dizem respeito à cobrança de IPTU e TCL, referentes ao exercício de 2020, incidentes sobre o bem imóvel localizado Av. Ayrton Senna, nº 2.541, CTR 2017.001 GLP 76 RUA A RA 24, identificado no cadastro municipal sob o nº 3.380.912-0, de propriedade da União e concedido à empresa privada que nele explora atividade econômica.
>
> Inicialmente, como bem destacado pela Representação da Fazenda:
>
> [...] o único instrumento de contrato de concessão juntado a estes autos é aquele de fls. 52-75, entre a Infraero e a Líder Táxi Aéreo S.A. - Air Brasil. Embora referido contrato preveja, em seu item VII (fls. 73), a possibilidade de subcontratação, em nenhum momento ele refere ter se materializado tal possibilidade, nem faz qualquer menção à Composite Technology. Tampouco se faz presente nos autos algum instrumento de subcontratação das avenças havidas entre a Infraero e a Líder.
>
> Em sua peça recursal, a Recorrente pugna pelo cancelamento das exigências de IPTU e TCL, uma vez que estariam eivadas de vícios e ilegalidades, ao (i) exigir tributo de pessoa jurídica que não é contribuinte; (ii) exigir tributo em contrariedade à jurisprudência do STF no sentido de que a imunidade recíproca se aplica a pessoas jurídicas de direito privado que exercem atividades imbuídas de interesse público; e (iii) exigir tributo a partir de base de cálculo manifestamente inaplicável ao imóvel em questão.
>
> Primeiramente, devo relembrar que o tema aqui tratado não é inédito neste Colendo Conselho. Por diversas vezes, em oportunidades bastante recentes, inclusive, a matéria foi analisada de forma muito rica por mim e pelos demais Colegas Conselheiros, sob a ótica da tese de Repercussão Geral nº 437 do Supremo Tribunal Federal, fixada quando do julgamento do RE nº 601.720/RJ.

Faço também atenção às conclusões da Representação da Fazenda em sua promoção, com as quais coaduno integralmente. Os pormenores do caso concreto ora julgado foram minuciosamente analisados pelo i. Representante da Fazenda, que formulou alegações que dispensam retoques e, assim, são por mim adotadas.

Apenas para fazer consignar em meu voto, pontuo que, ao contrário do que defende a tese crucial levantada pela Recorrente, não há de se aplicar o *distinguishing* em relação ao precedente firmado no Recurso Extraordinário nº 601.720.

No mencionado RE nº 601.720/RJ, a discussão tratava de um terreno cedido a uma empresa de direito privado revendedora de veículos, que ocupava terreno da União, próximo ao aeroporto de Jacarepaguá, para exercer suas atividades comerciais. Naquele feito, foi firmado o Tema 437 da Repercussão Geral: "Incide o IPTU considerado o imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido à pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo."

Nessa trilha, entendo que, no caso concreto, o debate tem como cenário de fundo empresa de direito privado que utiliza contratos de concessão de uso de área de propriedade da União para exercer sua atividade comercial e, assim, auferir lucro nos seus negócios.

Seja para a taxa, seja para o imposto, não merece prosperar a alegação de ilegitimidade passiva da Recorrente A tese firmada pelo STF no Tema nº 437 de Repercussão Geral deixa clara, em sua parte final que, em imóvel público cedido a ente privado, o contribuinte do IPTU é o ente privado (con)cessionário. Logo, emerge, como consequência necessária da referida tese, a conclusão de que concessionário que ocupa e explora bem público atende ao teor do art. 34 do CTN e, portanto, ao teor do art. 2º da Lei nº 2.687/1998.

O CTN autoriza a sujeição passiva do IPTU na pessoa do *dominus*, mas também na do titular do domínio útil e na do possuidor a qualquer título. A lei municipal vai na mesma linha, ao permitir, inclusive, a tributação do ocupante (a qualquer título) de imóvel da União, situação que se pode enquadrar, a depender das circunstâncias, como domínio útil ou posse tributável, quando sua situação exteriorizar condição econômica típica de proprietário, manifestando capacidade contributiva.

Ademais, não há que se falar na imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição da República. Como é visto nos recentes julgados sobre a matéria, proferidos por este Conselho de Contribuintes, todos à luz do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, a imunidade recíproca, nos casos de cessão/concessão de uso de terreno de propriedade de ente federativo, apenas é aplicável quando a empresa privada concessionária **não atua como exploradora de atividade econômica com fins lucrativos**.

O caso em tela e o descrito no *leading case,* portanto, são muito semelhantes, não há como negar. À luz da ligeira digressão acima, não vislumbro, aqui, qualquer circunstância fática, ou mesmo jurídica, apta a justificar a distinção vindicada pela Recorrente.

Tanto é assim que, em 23 de março de 2020, em demanda judicial envolvendo a Líder Táxi Aéreo, a Ministra Assusete Magalhães, em decisão monocrática proferida nos autos do AgInt no AgInt nos EDcl no Agravo em Recurso Especial nº 964.034/RJ, conheceu do Agravo em Recurso Especial, para negar provimento ao REsp, em estrita observância da especial eficácia vinculativa do precedente qualificado do STF (RE 601.720/RJ, em repercussão geral (Tema 437/STF)) e na esteira dos mais recentes precedentes do STJ.

Ainda no STJ, em outro caso envolvendo a empresa Líder, os Ministros da Segunda Turma, por unanimidade, deram provimento ao agravo interno para negar provimento ao Recurso Especial nº 1.381.034/RJ manejado pela Lider Táxi Aéreo, após exercido juízo de retratação pelo Relator, tendo sido adotada a tese relativa ao Tema 437 do STF.

No mais, também falece o argumento da Recorrente de que o lançamento seria impossível, uma vez que não existiria valor venal, que é a base de cálculo do IPTU, posto que o terreno cedido é um bem público, e, como tal, inalienável.

Como sabido, a alienabilidade dos bens públicos não é absoluta, conforme muito bem elucidado pela Ilustre e querida Conselheira Lucia Rosa Dutra Cid Cruz, Relatora do Acórdão nº 17.796, lavrado na sessão de 02 de setembro de 2021. Veja-se:

Apenas não são absolutamente alienáveis os bens que, pela sua natureza, não têm valor patrimonial. São os bens de uso comum do povo, tais como rios, mares e praias, que não podem ser avaliados, sendo classificados pela doutrina como bens indisponíveis por natureza.

Os demais bens públicos podem ser alienados, desde que precedidos dos requisitos legais constantes da Lei n° 8.666/1993: demonstração do interesse público, prévia avaliação, licitação e, no caso de bem imóvel, autorização legislativa.

Cumpre, ainda, que se observe a definição legal da base de cálculo do IPTU no art. 66 da Lei n° 691/1984:

‘Art. 66. A base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o valor venal do imóvel não edificado, assim entendido o valor que este alcançaria para compra e venda à vista, segundo as condições do mercado’.

Observe-se que ao definir o valor venal, base de cálculo do imposto, o texto legal não condiciona a incidência do imposto a sua disponibilidade no mercado, não sendo importante para esse cálculo

se o imóvel está ou não livre para negociação, bastando que ele possa ser avaliado.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo-se integralmente o crédito tributário consubstanciado no lançamento.

É como voto.

Voto, pois, pelo DESPROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO - MÉRITO
Conselheiro **GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS**

De início enalteço o cuidado presente no voto do Ilmo. Conselheiro Relator Marco Antônio, ao delimitar detalhadamente os contornos fáticos, jurídicos e documentais do presente processo, a quem, respeitosamente, pedirei vênia, para divergir, quanto às suas conclusões, pelas razões expostas a seguir.

Pois bem.

Em síntese, podemos verificar que a matéria de fundo cincunscreve-se à questão amplamente debatida no Plenário desta Corte Administrativa, qual seja: "*a manutenção, ou não da imunidade recíproca do IPTU aos bens de titularidade da União Federal, que tenham sido objeto de contrato de concessão (ou subconcessão, no caso) a particulares"*.

Assim, inicio a análise direta do "tema central de mérito" especificamente quanto à *aplicabilidade ou não da imunidade do IPTU, nos termos do art. 150, VI, a, da Constituição Federal, ao caso concreto da Recorrente*, que têm sob análise os imóveis constituídos por: **hangar destinado à manutenção e abastecimento de aeronaves** ocupado pela da Recorrente, situado em terreno aeroportuário de propriedade da UNIÃO/INFRAERO – Aeroportos Santos Dumont e de Jacarepaguá.

Inclusive, no caso concreto, importante trazer *a lume* reprodução do Cartão do CNPJ da Recorrente onde constam suas atividades econômicas: serviços de taxi aéreo e locação de aeronaves com tripulação, manutenção e reparação de aeronaves, atividades auxiliares dos transportes aereos, dentre outros (elementos relevantes para a análise jurídica da finalidade a que se propõe a utilização do imóvel em análise):

Acórdão nº 18.555

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA

NÚMERO DE INSCRIÇÃO	COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DE ABERTURA
17.162.579/0001-91 MATRIZ		**12/03/1969**

NOME EMPRESARIAL
LIDER TAXI AEREO S/A - AIR BRASIL

TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA)
LIDER AVIACAO

PORTE
DEMAIS

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL
51.12-9-01 - Serviço de táxi aéreo e locação de aeronaves com tripulação

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS
33.16-3-01 - Manutenção e reparação de aeronaves, exceto a manutenção na pista
47.89-0-99 - Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente
51.12-9-99 - Outros serviços de transporte aéreo de passageiros não-regular
51.20-0-00 - Transporte aéreo de carga
52.40-1-99 - Atividades auxiliares dos transportes aéreos, exceto operação dos aeroportos e campos de aterrissagem
64.63-8-00 - Outras sociedades de participação, exceto holdings
85.99-6-04 - Treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial
86.22-4-00 - Serviços de remoção de pacientes, exceto os serviços móveis de atendimento a urgências

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA
205-4 - Sociedade Anônima Fechada

LOGRADOURO	NÚMERO	COMPLEMENTO
AV SANTA ROSA	**123**	********

CEP	BAIRRO/DISTRITO	MUNICÍPIO	UF
31.270-750	**PAMPULHA**	**BELO HORIZONTE**	**MG**

ENDEREÇO ELETRÔNICO	TELEFONE
FISCAL@LIDERAVIACAO.COM.BR	**(31) 3490-4500**

ENTE FEDERATIVO RESPONSÁVEL (EFR)
*****

SITUAÇÃO CADASTRAL	DATA DA SITUAÇÃO CADASTRAL
ATIVA	**03/11/2005**

MOTIVO DE SITUAÇÃO CADASTRAL

SITUAÇÃO ESPECIAL	DATA DA SITUAÇÃO ESPECIAL
********	********

Acórdão nº 18.555

Como sabemos, o referido imóvel, invariavelmente, é componente do conceito de **"infraestrutura aeroportuária"**, insculpido nos termos do art. 21, XII, "c", da Constituição Federal, cuja exploração compete ***privativamente*** à União Federal, que poderá explorá-los de forma direta ou mediante autorização, concessão ou permissão.

Destaca-se, aqui, que **não se deve confundir a exploração de serviço privativo da União, mediante concessão, com a "privatização" ou a atuação mercadológica de "agentes econômicos comuns".**

A União, no exercício da sua competência constitucional e legislativa privativa, criou a **INFRAERO**, que é uma empresa pública cuja finalidade é implantar, administrar e explorar a infraestrutura aeroportuária que lhe for atribuída pela Secretaria da Aviação Civil da Presidência da República (Lei nº 5.862/1972).

Durante muitos anos, a **INFRAERO** foi a única empresa responsável pela exploração da infraestrutura aeroportuária no Brasil e, embora alguns municípios tenham buscado exigir dela o pagamento do IPTU, tal pretensão nunca prosperou no Poder Judiciário (vide ARE 638315, julgado em 2011 sob o regime de repercussão geral).

Ou seja, nos imóveis federais ***afetados*** para o desenvolvimento das diversas valências da atividade aeroportuária, cuja exploração se dava pela **INFRAERO**, não havia espaço para a exigência do IPTU.

Posteriormente, com o aumento da demanda nos aeroportos, o Governo Federal entendeu necessária a viabilização de melhorias na qualidade e estrutura desse serviço público. Portanto, a partir de 2011, se iniciou um amplo projeto de modernização planejada pela Administração Pública, com a concessão dos imóveis destinados aos serviços aeroportuários, de modo que ele pudesse ser ampliado, modernizado e aprimorado pela iniciativa privada.

Atualmente, há aeroportos (neste conceito entendido **todo o complexo aeroportuário**) no Brasil que ainda são explorados, exclusivamente, pela **INFRAERO** e outros que possuem a sua gestão e áreas específicas à consecução de **serviços aeronáuticos** e **aeroportuários**, explorados por concessionárias, hipóteses em que há a formalização de contrato específico entre poder concedente e concessionário.

E no caso específico, o contrato de concessão do imóvel firmado entre INFRAERO e a ora Recorrente se deu sob as regras da Lei Federal nº 5.332/1967, cujo art. 1º, caput, dispõe, expressamente, sobre a **finalidade específica e afetação dos imóveis objeto da concessão e sua vinculação direta à atividade fim do sítio aeroportuário**:

> Art. 1º Ficam dispensados do regime de concorrência pública os arrendamentos **de áreas aeroportuárias destinadas às instalações para abrigo, reparação, abastecimento de aeronaves e outros serviços auxiliares, que interessarem diretamente às empresas ou pessoas físicas ou jurídicas concessionárias do serviço aéreo ou de serviços pertinentes à aviação**, assim julgados pela

autoridade competente.

Destaca-se, aqui, que o imóvel objeto da concessão em análise é destinado, a ***"hangaragem, reparação, manutenção e abastecimento de aeronaves e outros serviços auxiliares"*** atividades que, certamente, além de representarem serviços aeroportuários propriamente ditos, se vêm indissociavelmente integradas ao complexo aeroportuário.

Além do mais, o que se observa é que, em consonância ao art. 22, I, da Constituição Federal, a União exerceu sua competência privativa para legislar sobre direito aeronáutico ao dispor sobre o Código Brasileiro de Aeronáutica (CBA), por meio da Lei 7.565/1986 e, nesse diploma legislativo, positivou-se que os aeroportos ***constituem universalidade de direito***, equiparadas a bens públicos federais, nos termos do art. 38 do CBA, *verbis:*

> Art. 38. Os aeroportos **constituem universalidades**, **equiparadas a bens públicos federais, enquanto mantida a sua destinação específica**, embora não tenha a União a propriedade de todos os imóveis em que se situam.
>
> § 1º Os Estados, Municípios, entidades da Administração Indireta **ou particulares poderão contribuir com imóveis ou bens para a construção de aeroportos, mediante a constituição de patrimônio autônomo que será considerado como universalidade.**
>
> § 2º Quando a União vier a desativar o aeroporto por se tornar desnecessário, o uso dos bens referidos no parágrafo anterior será restituído ao proprietário, com as respectivas acessões.

Destaca-se, neste particular, que o CBA, Lei Ordinária Federal, traz em seu texto legal o ***conceito jurídico determinado*** de "infraestrutura aeroportuária", definido no art. 21, XI, "c", da Constituição Federal, elemento intrinsecamente vinculado ao Serviço Público aeroportuário, como privativo de operação pela União Federal (ainda que por meio de concessão).

Ademais, o artigo 39 da lei precitada dispõe sobre a utilização das áreas aeroportuárias, definindo como parte integrante de sua universalidade, a existência de estabelecimentos de suporte à operação do aeroporto, em si. **Por seu teor explícito e elucidativo, vale transcrever o citado artigo 39, do CBA,** da lei precitada, que dispõe sobre a utilização e conceito universal da área de infra- estrutura aeroportuária, listando dentre as suas hipóteses a existência de estacionamentos, serviços auxiliares e comércio apropriado ao aeroporto, **verbis:**

> Art. 39. **Os aeroportos compreendem áreas destinadas:**
> I - à sua própria administração;
> II - **ao pouso, decolagem, manobra e estacionamento de aeronaves;**
> III - ao atendimento e movimentação de passageiros, bagagens e cargas;

> IV - **aos prestadores de serviços aéreos**; (Redação dada pela Lei nº 14.368, de 2022)
> V - ao terminal de carga aérea;
> VI - aos órgãos públicos que, por disposição legal, devam funcionar nos aeroportos internacionais;
> VII - ao público usuário e estacionamento de seus veículos;
> VIII - aos serviços auxiliares do aeroporto ou do público usuário;
> IX - ao comércio apropriado para aeroporto.

Frise-se que o imóvel de matrícula objeto do lançamento analisado engloba, exatamente, estabelecimento físico que, nos termos do art. 39 do CBA, ***integra o complexo aeroportuário***, considerando se tratar de **hangar destinado à manutenção, reparo e abastecimento de aeronaves**, **atividades vinculadas à aeronáutica e infraestrutura aeroportuária**, e mais, exprimem obrigações atreladas a própria concepção legal do conceito de "aeroporto", conforme expressa definição legal, compondo parcela essencial da prestação do serviço público aeroportuário.

Sendo assim, parece-me inafastável concluir que a imunidade recíproca, nos termos do art. 150, VI, "", da Constituição Federal, aplicável à **INFRAERO,** estende-se à Recorrente, mormente pelo fato de o imóvel sob análise abrigar **serviços aeronáuticos**, e, por fim, pelo fato de o Código Brasileiro de Aeronáutica determinar, objetivamente, quais as áreas aeroportuárias que compreendem a universalidade de sua infraestrutura, necessária à prestação do Serviço Público.

No mais, parece-nos de grande relevância trazer trechos do Parecer nº 358/2022/CONJUR-MINFRA/CGU/AGU, exarado pela AGU, que analisa, sob a ótica da Análise Econômica do Direito e da hermenêutica kelseana de primazia constitucional, a peculiaridade do setor aeroportuário brasileiro, especificamente, quanto à ***aplicação da imunidade do IPTU às zonas aeroportuárias objeto de concessão***, exatamente como ocorre no presente caso, *verbis*:

> [...] De início, urge recordar que, segundo o Código Brasileiro de Aeronáutica – CBA, **os sítios aeroportuários constituem universalidades equiparadas a bens públicos federais**, trazendo consigo a importante ressalva no sentido de que assim o são, mesmo quando a União não detém a propriedade de imóveis em que se situam. Convém apontar, ainda, que, em sua maioria, os aeroportos civis públicos estão integralmente localizados em imóveis da União, todavia, há aeroportos com matrículas de imóveis pertencentes a Estados, Municípios e até mesmo pessoas jurídicas de direito privado.
>
> Outro ponto digno de nota é o fato de o art. 36 do CBA deixar claro que os aeródromos públicos são construídos, mantidos e explorados: i) diretamente, pela União; ii) por empresas especializadas da Administração Federal Indireta ou suas subsidiárias; iii) mediante convênio com os Estados ou Municípios; e iv) por concessão ou autorização, ou seja, mesmo quando concedidos não se desnaturam como tal. Outrossim, os aeroportos, nomenclatura mais próxima do cotidiano dos usuários, são aeródromos públicos dotados de instalações e facilidades para apoio de operações de aeronaves e de embarque e desembarque de pessoas e cargas (art. 31, I, do CBA).

A fim de delinear as áreas compreendidas pelos aeroportos, o art. 39 do CBA as tem como aquelas destinadas: i) à sua própria administração; ii) ao pouso, decolagem, manobra e estacionamento de aeronaves; iii) ao atendimento e movimentação de passageiros, bagagens e cargas; iv) aos concessionários ou permissionários dos serviços aéreos; v) ao terminal de carga aérea; vi) aos órgãos públicos que, por disposição legal, devam funcionar nos aeroportos internacionais; vii) ao público usuário e estacionamento de seus veículos; viii) aos serviços auxiliares do aeroporto ou do público usuário; e ix) ao comércio apropriado para aeroporto.
Tal contextualização é essencial para demonstrar que os **precedentes do STF (RE 594.015 e RE 601.720) têm servido de supedâneo para interpretações equivocadas por parte das cortes inferiores, passando a reconhecer a incidência de IPTU sobre imóveis localizados em sítios aeroportuários**.

[...] Conforme os supracitados ditames conceituais insertos no CBA, é induvidoso que: i) a concessão de um aeroporto não o desnatura como tal (art. 36, IV); e ii) os aeroportos constituem universalidades equiparadas a bens públicos federais, enquanto mantida a sua destinação específica (art. 38), o que, por si só, já seria suficiente para manutenção da imunidade recíproca a todas as áreas que compõem determinado sítio aeroportuário que respeite sua destinação, cujas atividades são aquelas listadas no seu art. 39.

Assim, especificamente no que tange aos espaços destinados ao "comércio apropriado para aeroporto" (art. 39, IX, do CBA), a única conclusão que sobressai é a de que entendimentos como o do TJDFT, supostamente com esteio no decidido no RE 601.720, **se apresentam em dissonância da legislação de regência do tema - o CBA -, pois, se são "imóveis cedidos a particulares pela concessionária do aeroporto", por óbvio, compõem tal instalação e, por consequência, devem ser tidos como bens públicos federais com destinação específica reconhecida em lei, fazendo jus, portanto, à imunidade recíproca mesmo quando destinados à exploração de "comércio apropriado para aeroporto"**.

O referido dispositivo é fundamental para o deslinde da controvérsia, haja vista coadunar-se com as receitas não tarifárias tratadas em tópico anterior. Nesse sentido, vale ressaltar que há diversas áreas arrendadas para atividades que geram receitas não oriundas de tarifas – como lojas, restaurantes, empreendimentos duty free, espaço para prestadores de serviços às empresas aéreas, estacionamentos etc –, mas que são importantes fontes de receita da concessão, levadas em consideração no oferecimento das propostas nos leilões (1ª premissa da AED – resposta a incentivos), decisão essa tomada num contexto mercadológico (2ª premissa).

Destarte, posicionamentos externados pela corrente vencedora no julgamento do RE 594.015 e do RE 601.720 parecem não ter observado tais peculiaridades do setor aeroportuário. A corroborar, cita-se o comentário da Min. Carmén Lúcia quando dos debates

referentes ao julgamento desse último, no qual afirmou que "há particulares quebrando até mesmo a concorrência. Quer dizer, alguém que esteja dentro de uma rodoviária e tem ali um cafezinho com pão de queijo não paga nada, não paga IPTU, e o que está lá fora paga. Então nós temos outros princípios a serem ponderados.
Ora, tal visão horizontal, replicada por algumas cortes de justiça, olvida o racional de modelagem e as particularidades de cada setor. A título de exemplo, tem-se que o CBA é claro ao estabelecer que os aeroportos compreendem áreas destinadas a estacionamento dos veículos dos usuários (art. 39, VII) e ao "comércio apropriado para aeroporto" (art. 39, IX). Assim, apresenta-se desarrazoado afirmar que o fato de o poder público anuir com a possibilidade de as concessionárias cederem a particulares a exploração de estacionamentos, lojas, restaurantes, empreendimentos *duty free*, etc., atrelados aos aeroportos públicos, autorizaria a exação de IPTU sobre tais imóveis.

Por conta disso, diversos efeitos poderão ser observados, tais como: i) aumento tarifário; ii) repasse do imposto aos preços, encarecendo produtos e serviços aos consumidores, inclusive de passagens aéreas, uma vez que áreas são arrendadas aos diversos prestadores de serviços ao transporte aéreo (ESATAS); iii) encarecimento da atividade comercial no aeroporto; iv) redução das receitas com futuros contratos, afetando negativamente as receitas das concessionárias e, consequentemente, as contribuições variáveis devidas ao Fundo Nacional de Aviação Civil (FNAC); e v) eventual desincentivo ao investimento em infraestrutura, diante da dificuldade de arrendamento da infraestrutura para fins comerciais, bem como por conta da insegurança jurídica gerada. [...]

[...] Em ambos os casos, a exação sobre todo o sítio aeroportuário ou sobre áreas equivocadamente tidas como "alheias ao serviço aeroportuário e ao transporte aéreo", pode provocar, como se observou, a diminuição da atratividade do projeto, a redução da competitividade e, no limite, a ausência de licitantes. Em suma, a não-observância das particularidades de cada modo de transporte é capaz de gerar efeitos deletérios, os quais, ao fim e ao cabo, poderão recair sobre o usuário. [...]

[...] A visão isolada sobre os empreendimentos geradores de receitas não tarifárias, como ressaltado ao longo deste parecer, não se mostra correta e pode induzir a entendimentos como o que se verificou no âmbito do RE 594.015 e do RE 601.720, os quais alteraram a jurisprudência do STF no sentido de que a imunidade recíproca plasmada constitucionalmente não se aplicaria aos casos analisados.

Para além da questão puramente tributária, observou-se que a incidência de IPTU no âmbito de contratos de concessão, conforme o novo entendimento do STF, replicado também por outras cortes, poderia afetar o usuário do correspondente serviço público, seja pela oneração com uma tarifa a maior seja pela inviabilidade econômico-financeira do projeto.

> Nesse contexto de mudança jurisprudencial, com o condão de impactar não apenas os contratos em discussão, mas o setor de infraestrutura como um todo, pareceu-nos que a análise neoconstitucionalista não era suficiente para bem delinear o problema e alcançar a interpretação que trouxesse a justiça fiscal e material por todos perseguida.
>
> Dessa forma, revelou-se pertinente a avaliação do imbróglio em tela sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito, importante ferramenta da juseconomia, a fim de se buscar as reais consequências da referida alteração de entendimento nos contratos de concessão. [...]
>
> [...] Contudo, após todo o arrazoado, qual seja, pelo descabimento da incidência de IPTU sobre qualquer parcela dos bens públicos destinados a concessões da infraestrutura de transportes - que é a tese primeira sufragada por esta manifestação -, revela-se curial salientar que, subsidiariamente, se apresenta como possível que se pleiteie, ao menos, o reconhecimento da imunidade tributária sobre os bens estritamente afetados à aludida infraestrutura, tais como pistas de pouso, torres de comando, terminais portuários, faixas de domínio das rodovias, etc. Tal *distinguishing* teria o condão de evitar decisões equivocadas, como o precedente do TJDFT citado neste parecer, que não esclareceu o que seria "atividade alheia ao serviço aeroportuário e ao transporte aéreo [...]
>
> [...] Diante do exposto, é salutar reconhecer que a posse ou o uso de imóveis públicos por cessionários particulares, quando inseridos no conglomerado de direitos pertinentes a um contrato de concessão, constitui fontes de receitas (alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados) vinculadas à prestação de serviços públicos, encontrando albergue na norma constitucional de imunidade recíproca, **logo, não pode figurar como fato gerador de IPTU**. Em razão disso, a atribuição de interpretação conforme aos arts. 11 e 18, VI, da Lei nº 8.987, de 1995, é medida que se impõe, sob pena de surgimento de consequências negativas ao prosseguimento de ações, programas e políticas públicas do setor de transportes. [...]

O Parecer, cujos trechos principais transcrevi acima, analisa cuidadosamente situação **idêntica à que analisamos nos presentes autos**, não havendo razões para que se conclua em sentido diverso daquele endereçado pela d. Advocacia Geral da União na obra citada, a ótica trazida pela d. Advocacia Geral da União, prismada pela **Análise Econômica do Direito**, sensibiliza e expõe a necessária conformação da interpretação jurídica dos fatos com os as suas necessárias consequências econômicas e verdadeira justiça intrínseca às relações jurídicas analisadas.

Ora, os contratos de concessão, especificamente os de concessão de imóveis componentes da infraestrutura aeroportuária, podem ser definidos como instrumentos de longo prazo entre um ente público e uma parte privada, para o desenvolvimento e/ou prestação de serviços específicos vinculados à aeronáutica e de suporte à toda a estrutura legalmente exigida na prestação do serviço público de

transportes aéreos, em que o agente privado arca com risco significativo e com a responsabilidade pela gestão ao longo da vida do contrato, sendo a remuneração significativamente vinculada ao desempenho e/ou à demanda ou uso do bem ou serviço.

Assim, os contratos de concessão firmados nos sítios aeroportuários, em regra, são caracterizados como "contratos de investimento" por parte da concessionária (e por consequência da subconcessionária), que agregam e dispendem valores na modernização, adequação e ampliação da infraestrutura de prestação do serviço vinculado à atividade aeroportuária, modelando cenários sobre a remuneração do capital investido e dependendo de avaliação da expectativa de retorno (bem como cálculos projetados para o futuro).

Em suma, quem faz o aporte inicial é o **contratado** (concessionária). A concessionária precisa captar recursos, em bancos ou diretamente com os acionistas, e financiar as obras inaugurais (de alguns meses até vários anos) para, ao final do prazo da concessão, efetivamente perceber resultado positivo, se existente, apenas após dedução das despesas e investimentos iniciais. Essa é a percepção da doutrina especializada sobre o tema, *verbis:*

> [s]ó depois de realizado o investimento nos bens públicos é que se poderá cobrar a tarifa dos usuários (e/ou a contraprestação do contratante público, no caso das parcerias)". Por consequência, cada tarifa, "significa ínfima parcela dos aportes inicialmente feitos pelo contratado – e só a respectiva somatória no tempo poderá implicar a compreensão da receita do projeto concessionário" (MOREIRA, Egon Bockmann. Contratos administrativos de longo prazo: a lógica de seu equilíbrio econômico-financeiro. In: MOREIRA, Egon Bockmann (Coord.). Contratos administrativos, equilíbrio econômico-financeiro e a taxa interna de retorno: a lógica das concessões e parcerias público-privadas. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 83-84.)

Diante deste cenário é certo que **não se pode tentar equiparar** a concessionária ou a subconcessionária que tenha a si concedidos imóveis componentes de complexos aeroportuários, com finalidade de prestação de serviços integrados ao ecossistema aeronáutico, aos demais "agentes econômicos de mercado", que exercem sua atividade com a finalidade precípua a simples percepção de lucro a ser distribuído aos seus acionistas.

Por outro giro, a relação da ora Recorrente com toda a Sociedade tende a se aproximar mais do exercício do múnus público da Administração Federal, especialmente, mas não se limitando, ao imóvel em que se promove a **manutenção, reparo e abastecimento de aeronaves que atendem passageiros**, sendo, portanto, condição *sine-qua-non* para a manutenção do equilíbrio financeiro do contrato de concessão, **a necessária aplicação da imunidade do IPTU, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal**.

Acórdão nº 18.555

Mais uma vez, nos valendo da teoria da Análise Econômica do Direito e do certeiro conteúdo do Parecer nº 358/2022/CONJUR-MINFRA/CGU/AGU, se faz necessário reconhecer a imunidade do IPTU aos imóveis destinados à exploração dos complexos aeroportuário.

A esse teor, veja-se a conteúdo central da ementa do citado Parecer, datado de **junho de 2022**, *verbis:*

> [...] Os contratos de parceria, nos quais se incluem as concessões e os arrendamentos, nos termos do § 2º do art.1° da Lei n° 13.334, de 2016, caracterizam-se por serem instrumentos de longo prazo, que envolvem vultosos investimentos e a prestação de serviços públicos mediante remuneração da concessionária, a qual se dá por receitas tarifárias e não tarifárias, essas últimas muitas vezes não tão compreendidas por serem advindas de atividades que parecem ser alheias ao projeto, mas, em verdade, **são um importante pilar da modelagem, auxiliando na modicidade tarifária e, até mesmo, na viabilidade econômico-financeira da concessão**.
> O art. 150, VI, "a", da Constituição, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem tributos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. É a conhecida imunidade tributária recíproca. Nesse sentido, tanto o Supremo Tribunal Federal (STF) quanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tinham entendimento pacífico no sentido da não incidência do IPTU quando se tratava de delegação de serviços públicos.
> [...] a **não-observância do racional que permeia as modelagens dos contratos de parceria, bem como das particularidades de cada setor, é capaz de gerar efeitos deletérios**, os quais, para além da questão puramente tributária, fazem com que a incidência de IPTU no âmbito de tais contratos, conforme o novo entendimento do STF, replicado por outras cortes, tenha o potencial de afetar o usuário do correspondente serviço público, seja pela oneração com tarifa a maior seja pela inviabilidade econômico-financeira do projeto. Por conta disso, recorreu-se à AED, a fim de se buscar as reais consequências da referida alteração de entendimento nos contratos de parceria. [...]
> A posse ou o uso de imóveis públicos por cessionários particulares, quando inseridos no conglomerado de direitos pertinentes a um contrato de parceria, constitui fontes de receitas (alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados) vinculadas à prestação de serviços públicos, encontrando albergue na norma constitucional de imunidade recíproca, logo, não pode figurar como fato gerador de IPTU. [...]

Para além da Análise Econômica do Direito, de necessária observância na contemporaneidade neoconstitucionalista, devemos perceber que o Tema 385 (RE 594.015) de Repercussão Geral do STF afirma, genericamente, que "*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*" e, em linha similar, o Tema 437 (RE 601.720) firma tese no sentido de que "Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a

pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo".

Entretanto entendo que **<u>o caso concreto que estamos a analisar</u>** se enquadra na hipótese de ***<u>distinguishing</u>*** dos precedentes representativos de controvérsia citados, por 2 (duas) razões principais:

> - Em razão da natureza das atividades praticadas nos imóveis em análise, que caracterizam atividades intrinsecamente vinculadas à aeronáutica e necessárias à regular operação de todo o sítio aeroportuário com vistas ao transporte de passageiros, em conformidade com o CBA e o próprio contrato de concessão, que a diferencia de demais "agentes econômicos"; e
>
> - Pela necessária observância ao equilíbrio econômico do contrato originário de concessão.

Relevante destacar que, mesmo após à publicação dos Temas 385 e 437, o Eg. STF já se manifestou pelo **<u>afastamento</u>** da aplicação desses Temas de Repercussão Geral em casos que analisavam extensão da imunidade recíproca, conforme se verifica nos acórdãos da RCL 32717 / SP, RE 1313226 AgR e RE 1313502 AgR, bem como nos votos do e. Ministro Luiz Fux nos acórdãos do ARE 1372466 AgRe e dos RE's 1411101 e 1411264, justamente pela aplicação de técnica do ***<u>distinguishing</u>***.

Nesse particular, entendo de extrema relevância destacar que o próprio Eg. STF tem revisto a aplicação, indiscriminada, das teses firmadas nos temas nº 385 e 437 da Repercussão Geral, pois os i. Ministros da Suprema Corte identificaram a pluralidade de circunstâncias subjacentes aos casos de imóveis públicos objeto de concessões e **<u>limitaram</u>** a aplicação das teses fixadas nos temas 385 e 437 da Repercussão Geral, seja em razão das distinções fáticas (conforme já realizei no primeiro tópico deste voto), seja em razão da interpretação dos fatos e dos direitos sob o prisma da AED.

Nesse sentido, podemos citar recente manifestação do Eg. STF nos autos do Agravo Regimental na Reclamação 60.726, julgada em outubro de 2023, em que o a 1ª Turma reconhece que os imóveis em que são prestados serviços essenciais e integrados ao Serviço Público de Infraestrutura Aeroportuária devem se valer da imunidade do IPTU, *verbis*:

> Rcl 60726 AgR
> Relator(a): Min. LUÍS ROBERTO BARROSO
> Julgamento: 02/10/2023
> Publicação: 20/10/2023
>
> DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NA RECLAMAÇÃO. IPTU. AEROPORTO. DECISÕES RECLAMADAS QUE RECONHECERAM A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A TODOS OS SEGMENTOS DO COMPLEXO AEROPORTUÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE ATIVIDADES ACESSÓRIAS DISSOCIADAS DO SERVIÇO

> PÚBLICO DE INFRAESTRUTURA AEROPORTUÁRIA. IMÓVEIS CEDIDOS A PARTICULARES PARA EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS COM INTUITO DE LUCRO. INAPLICÁVEL A IMUNIDADE. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. TEMAS 385 E 437. 1. Agravo interno contra decisão monocrática que cassou acórdãos proferidos na origem, cujo objetivo é ver aplicada a imunidade tributária quanto ao IPTU sobre a totalidade da área do aeroporto. 2. No caso em julgamento, as circunstâncias fáticas não permitem seja reconhecida a imunidade tributária em relação a todos os segmentos do complexo aeroportuário. Conquanto seja inconteste a existência de atividades obrigatórias, vinculadas diretamente ao serviço público de infraestrutura aeroportuária, também existem atividades acessórias, que consistem na exploração de atividades econômicas por empresas privadas, com nítida finalidade lucrativa, realizadas no complexo aeroportuário e que estão dissociadas da prestação do serviço público essencial. 3. A partir do julgamento dos paradigmas dos Temas 385 e 437, esta Corte fixou entendimento no sentido da incidência de IPTU em relação a imóveis públicos cedidos ou arrendados a particulares para exploração de atividade econômica com intuito de lucro. Precedentes. 4. **Nesse contexto, devem ser excluídos da imunidade tributária recíproca quanto ao IPTU os imóveis pertencentes ao complexo aeroportuário cedidos a particulares para a exploração de atividade econômica com intuito de lucro, e que sejam alheios ao serviço público stricto sensu de infraestrutura aeroportuária**. 5. Merecem parcial reforma os acórdãos proferidos pelo tribunal reclamado nestes autos, diante da não aplicação dos paradigmas dos Temas 385 e 437 ao caso em exame, que permitiu o afastamento da incidência do IPTU em relação à totalidade da área que engloba o complexo aeroportuário, em contrariedade aos precedentes vinculantes desta Corte. 6. Agravo interno a que se dá parcial provimento.

No mesmo sentido, bastante relevantes os votos proferidos pelos Ministros Luiz Fux e Luis Roberto Barroso em casos diversos, aplicando a técnica do *distinguishing* para reconhecer a imunidade do IPTU para concessionárias de serviços públicos, ainda que sejam pessoas jurídicas de direito privado, utilizando, inclusive, a já citada Teoria Econômica do Direito, que deu lastro ao do Parecer nº 358/2022/CONJUR-MINFRA/CGU/AGU, exarado pela AGU. Por essa razão transcrevo os trechos mais importantes dos recentes votos, *verbis:*

> RE 1412662 AGR / MG
>
> **Voto do Ministro Luis Roberto Barroso:**
>
> [...] 8. Também nesse julgamento, a desafetação do imóvel figurou como fundamento relevante para a conclusão alcançada pela corrente majoritária. Assim, consta do voto do Ministro Alexandre de Moraes que "[a] desafetação do imóvel de suas finalidades públicas, além de implicar estreitamento da cobertura da imunidade recíproca, faz surgir, no quadro territorial das cidades, uma nova plataforma de riqueza que antes não existia, e que é compatível com a noção de propriedade embutida na norma do art. 156, I, da CF, cuja amplitude não é

prisioneira do purismo conceitual do termo no direito civil".
9. No caso ora em julgamento, todavia, as circunstâncias fáticas não autorizam a aplicação da mesma ratio decidendi para permitir a cobrança do imposto municipal. Na presente hipótese, embora tenha havido a transferência do uso de bem público a concessionária privada, verifico que restou firmado pela Corte de origem que o imóvel constitui bem operacional vinculado à prestação de serviço público. **Trata-se de elemento de distinção que, a meu ver, conduz ao afastamento dos precedentes obrigatórios e à conclusão pela não incidência do imposto na hipótese.**
10. **Em outras palavras, se fixado pelo Tribunal recorrido que o bem é necessário à prestação do serviço e, por essa razão, está na posse da concessionária, é de se reconhecer a imunidade tributária e a impossibilidade de cobrança da exação na espécie**.
[...]

Voto do Ministro Luiz Fux

[...] É forçoso estabelecer, para a devida compreensão da questão, que o modelo jurídico atual, no que concerne à prestação de serviços públicos, envolve o exercício de atividades por cinco espécies de entidades: (i) o poder público, administração direta, quando presta o serviço diretamente; (ii) o poder público, administração indireta, quando executa a atividade por meio de suas autarquias e fundações públicas; (iv) o poder público, administração indireta, representado por sociedades de economia mista, empresas públicas e fundações privadas; e (v) empresas permissionárias e concessionárias de serviço público que recebem a delegação, autorização ou concessão do ente estatal para a prestação do serviço público.

A leitura do histórico de precedentes da Corte dá conta de que os julgados a respeito da matéria transitaram entre as definições de exercício de atividade econômica e prestação de serviço público, no afã de pontificar a aplicabilidade ou não da regra imunizante. (...)

Estabelecidas as questões controvertidas para o caso, cumpre neste momento definir os objetivos a serem alcançados com o provimento jurisdicional ora almejado.

Encontram-se em voga, como dito, direitos fundamentais que permeiam a relação entre a Administração Pública (seja na condição de Estado prestador de serviços públicos, seja na condição de Estado entidade tributante) e o cidadão.

Objetivamente, o ponto em debate resume-se à ponderação a ser feita entre, de um lado, a prevalência dos princípios que norteiam a prestação dos serviços públicos (especialmente a modicidade de tarifas e a generalidade), e, via de consequência, a melhora da qualidade de vida das populações tomadoras de tais serviços; e, de outro, a preservação da incidência tributária sobre o patrimônio da empresa particular, em respeito à isonomia e à capacidade contributiva, ainda quando este patrimônio se encontre afetado à oferta de um serviço público concedido.

Acórdão nº 18.555

Em uma Análise Econômica do Direito, a melhor decisão a ser tomada será aquela que resulte na melhor alocação de recursos com o menor dispêndio possível. É dizer que em uma economia normativa, a escolha deve recair sobre a opção que se mostre mais eficiente, ou seja, uma ação deve ser julgada por sua eficácia na promoção do bem estar social. (POSNER, Richard. A Economia da Justiça. WMF. Página 59).

***In casu*, o objetivo a ser buscado na relação da eficiência alocativa é a máxima qualidade do serviço com o maior benefício possível para a população a ser alcançada por meio de um procedimento que resulte em um consumo ótimo de recursos.**

A definição da melhor prestação do serviço para o maior número de pessoas como premissa a ser buscada na ponderação econômica resulta, de maneira imediata, dos princípios que norteiam os serviços públicos, mas, em última instância, dos objetivos da própria República Federativa do Brasil, que, no art. 3º de sua Carta Constitucional anuncia como objetivos garantir o desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais.

Neste aspecto, é de se ver que a situação ora em pauta tem o condão de contribuir para que elementos possam ser agregados a estes objetivos colimados no texto da Constituição. [...]

[...]

Aponta o economista que a tendência nesses casos é o regulador do mercado calibrar o preço de maneira a manter o ganho do fornecedor do produto ou serviço, ainda que o referido preço (P) possa representar custo diverso para cidadãos diferentes. É dizer que, em geral, o regulador ignorará completamente o fato de que os ônus para determinado cidadão para arcar com o referido preço são maiores do que para outro cidadão, no que ele promoverá a mudança do preço, buscando, em alguns casos, valer-se de medidas que possam anular as eventuais perdas sofridas pela empresa prestadora (como políticas de subsídios cruzados, ou a adoção de um modelo regulador-amortecedor).

Essa equação teórica pode ser bem representada no caso quando se toma, por exemplo, as concessões de rodovias. Conforme Parecer elaborado pela Advocacia-Geral da União, baseado na Nota Técnica Conjunta nº 7/2021 – juntado, entre outros, nos autos do RE 1328250, eDoc. nº 90, estimou-se o impacto da cobrança de IPTU sobre o patrimônio imobiliário administrado pelas concessionárias situado em áreas urbanas municipais. [...]

[...] Indubitavelmente o que se tem é o acréscimo do custo do serviço oferecido. Serviço este que ganhou considerável qualificação em diversas áreas em que a prestação foi concedida pelo Poder Público. Cite-se, à guisa de ilustração, o estudo

denominado "A ampliação da participação privada no setor rodoviário no Brasil: O potencial de um novo padrão de concessões" [...]

[...] Diante desses elementos, exsurge como critério para a avaliação alocativa do recurso o prejuízo de bem estar às populações envolvidas quando o custo do serviço público é atingido pelo incremento tributário.

Cumpre avaliar, no entanto, a outra possibilidade de alocação dos valores, qual seja, o eventual incremento dos orçamentos municipais por meio do recolhimento do IPTU.

Os argumentos em favor da incidência tributária no caso dos serviços públicos prestados por empresas privadas em regime de concessão transitam, principalmente, pelas vias da capacidade contributiva destas empresas, o que, em último grau, representa o dever de financiamento da coletividade a partir da tributação.

Inobstante a referenciada conclusão, tenho que a regra de incidência do imposto, in casu, encontra-se prejudicada pela limitação à competência tributária dos Municípios caracterizada pela imunidade recíproca.

Seguindo a linha do que já fora exposto alhures, a caracterização da hipótese de imunidade para a situação deflui do exame da situação a partir de uma análise econômica da imunidade recíproca aplicável às empresas concessionárias prestadoras de serviços públicos.

Em que pese a pertinência do argumento consubstanciado na capacidade contributiva das empresas concessionárias para o recolhimento do tributo, tenho que a simples menção a tal possibilidade não sustenta a exigência tributária no caso concreto. É que, como disposto linhas atrás, na situação em tela, estas premissas estão sendo cotejadas com outros elementos de gradiente também relevante do Texto Constitucional, no que o exame da matéria precisa ser melhor esmiuçado.

Dessarte, cumpre verificar a relevância da tributação pelo IPTU para os Municípios que venham a ser atingidos pela regra da imunidade porventura reconhecida por este Supremo Tribunal Federal.

Em estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP), em conjunto com a Fundação Getúlio Vargas (FGV), denominado "IPTU no Brasil. Um diagnóstico abrangente", (AFONSO, José Roberto; ARAÚJO, Érika Amorim e NÓBREGA, Marcos Antônio Rios), os autores traçam um panorama bastante profundo da situação do IPTU nos diversos municípios do país.

Os dados conduzem a algumas conclusões a respeito das políticas tributárias levadas a efeito pelos Municípios relativamente ao imposto imobiliário em questão.

De saída, é importante destacar o quanto o IPTU é um imposto subaproveitado por todos os Municípios do país. Pensando em termos de justiça fiscal, a tributação sobre o patrimônio deveria ser uma das mais onerosas em um sistema que se preocupe com a distribuição de renda a partir da tributação.

Entretanto, esta não é a realidade extraída a partir dos números do IPTU. Basta ver que a média de arrecadação nacional com o IPTU mal chega a risíveis US$ 50,00 por habitante (US$ 46,5 por habitante), sendo que este valor só é incrementado por uma parcela mínima de localidades que impõem regras mais rígidas para o recolhimento do tributo. Em verdade, mais da metade dos municípios do país não chegam a arrecadar US$ 5,00 por habitante com o IPTU.

Além disso, em todas as regiões geográficas do país, o IPTU não é a principal fonte de receita própria dos Municípios, perdendo para taxas e para o ISS em todos os casos.

Fica evidente que não há interesse dos Municípios em promover uma justiça fiscal a partir do imposto imobiliário de sua titularidade. A explicação imediata para o fenômeno é a de que as administrações locais preferem escamotear a arrecadação tributária por meio de taxas e do próprio ISS, que oneram populações muitas vezes de menor capacidade contributiva do que, efetivamente, investir na fiscalização, arrecadação e aumento das alíquotas do IPTU para a parcela da população municipal que detenha capacidade econômica para arcar com uma tributação maior.

Indubitavelmente o que se tem é um receio de perda de capital político a partir da implementação de medidas que promovam o melhor aproveitamento da competência tributária municipal relativa ao IPTU.

Neste aspecto, a exigência que vem sendo feita pelos Municípios de cobrar o imposto sobre os bens objeto de concessão para a prestação de serviços públicos também está inserida nessa inércia do administrador municipal. **Como se pôde verificar, a oneração da população nesta hipótese acontece de maneira indireta, sem que os cidadãos atingidos pelo aumento do custo do serviço possam verificar, de antemão, que o ônus se deve ao valor do tributo municipal.**

Dessa forma, a escolha a ser feita no caso em prejuízo da arrecadação municipal pode ser suprida por medidas que venham a implementar um melhor aproveitamento de outras bases para o recolhimento do IPTU.

Opta-se por desonerar a população tomadora do serviço público concedido, cuja capacidade contributiva não se pode averiguar a partir da utilização desta prestação, em detrimento do titular da

> **propriedade imobiliária urbana que ostenta signo presuntivo de riqueza evidente.**
>
> **Emerge de todo o arrazoado que a exigência de IPTU pelos Municípios incidente sobre o patrimônio imobiliário afetado à prestação de serviço público, ainda que concedido à empresa privada, não encontra respaldo no Texto Constitucional em vista do que se extrai da limitação ao poder de tributar estabelecida pela imunidade recíproca.**
>
> **Ex positis, DOU PROVIMENTO ao agravo interno interposto e PROVEJO o recurso extraordinário da empresa MRS Logística S/A, de modo a afastar a exigência do tributo municipal sobre o patrimônio que esteja afetado à prestação do serviço público, especificamente, as áreas das estações ferroviárias destinadas à execução do serviço de transporte concedido à agravante.**
> [...]

Por fim, entendo relevante tecer algumas considerações quanto à sujeição passiva da Recorrente, que apesar de se aplicar de maneira subsidiária à análise ao tópico acima, tem grande valor analítico para o presente caso e foi levantada pela Recorrente em seu recurso voluntário.

É relevante tratar do tema pois os imóveis objeto dos Recursos Voluntários sob análise sempre foram (e continuam sendo) de **propriedade** da UNIÃO FEDERAL. Com efeito, caso os respectivos bens estivessem desocupados (ou sendo ocupados diretamente pela UNIÃO FEDERAL/INFRAERO), não haveria dúvidas quanto à impossibilidade de se exigir o IPTU por força do já mencionado art. 150, VI, "a", da Constituição Federal e, se o cenário fosse de exploração direta pela União, poder-se-ia questionar a eficiência econômica e pragmática das atividades realizadas nos referidos imóveis (afinal, se assim não fosse, por qual razão, analisado o binômio conveniência e utilidade, a União concederia à Recorrente a exploração da área – destinada à prestação de serviços típicos da infraestrutura aeroportuária?)

Devemos seguir e aprofundar nosso estudo sobre todas as facetas e desdobramentos dos Direitos Reais analisados no presente caso, em especial os direitos de "Propriedade", o "Domínio Útil" e a "Posse".

Passemos ao conceito de "Propriedade", insculpido no direito civil (ao qual devemos nos curvar, nos termos dos arts. 109 e 110 do CTN). Nos termos do art. 1.228 do CC/02, o **proprietário**, além de deter o título de propriedade, (*in casu* a União Federal) tem a faculdade de **usar**, **gozar** e **dispor** da coisa.

A este teor, vejamos excertos da doutrina, *verbis:*

> [...] a) Conceito: Direito de Propriedade é o direito quem a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha;
> a) Elementos Constitutivos: *Jus utendi* é o direito de tirar do bem todos

> os serviços que ele pode prestar, sem que haja alteração em sua substância; *Jus abutendi* ou *disponendi* é o direito de dispor da coisa ou de poder aliená-lo a título oneroso ou gratuito, abrangendo o poder de consumi-la e o poder gravá-la de ônus ou submetê-la ao serviço de outrem; *Reivindicatio* é o poder que tem o proprietário de mover ação para obter de quem injustamente o detenha." (DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro, 4º Vol.: Direito das Coisas. 18º Ed. Aum. E atual. De acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406/2002) São Paulo: Saraiva, 2002.)
>
> [...] A propriedade resulta definida pelos poderes que imanta, conforme a retórica realista. Importa a propriedade, consoante o aforisma do caput do art. 1.228 do CCB, nos poderes de usar, fruir e dispor do bem, dentro de abstratos limites negativos que a lei impõe. (ARONNE, Ricardo. In 'Os direitos reais na constitucionalização do Direito Civil. Revista Direito & Justiça. V. 39. 2013. PP.175-196)

No caso concreto, não há dúvida que a titular da Propriedade dos imóveis em análise é a **UNIÃO FEDERAL/INFRAERO**, conforme discriminado nos próprios contratos de concessão anexado aos autos.

Quanto à presença do **domínio útil**, entendo igualmente inexistente sua percepção no caso concreto. Apesar de o Código Civil não trazer uma definição legal para esse instituto, é assente na doutrina sua definição, conforme lição abaixo transcrita, *verbis:*

> [...] configura-se o domínio útil quando o proprietário, despojando-se dos poderes de **uso, gozo e disposição** da coisa, outorga-os a outrem (denominado enfiteuta), reservando-se, tão só, o domínio direto ou eminentes" (BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (coords.). Curso de Iniciação em Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 174-175).

O domínio útil, portanto, envolve não só o direito ao uso e gozo da coisa, **mas também, cumulativamente, o direito dela dispor**. Consequentemente, analisando o contrato anexado aos autos, firmado entre a Recorrente e a Concedente, não há dúvidas de que inexiste a figura do domínio útil na presente hipótese, considerando que a Recorrente não poderia dispor livremente do bem concedido.

Segundo a lei civil e a construção histórica doutrinária, portanto, o **domínio útil**, embora seja um direito real, não passa de uma soma de direitos (uso, gozo e disposição) que se destacam da propriedade para serem exercidos por pessoa diversa do proprietário (compreendidos todos aqueles direitos citados, conjuntamente). Portanto, na hipótese de assinatura de contrato de concessão, para que se verificasse o exercício de **domínio útil** pela Recorrente, deveria ter-lhe sido outorgado, além do direito de uso e gozo, o direito de disposição do imóvel em questão, o que não ocorreu.

Acórdão nº 18.555

Ultrapassadas, portanto, as razões que denotam a inadequação de exercício de "**Propriedade**" ou "**Domínio Útil**" dos imóveis analisados pela Recorrente, a única hipótese admissível, para eventual incidência do IPTU seria a "**Posse**" que, nos termos do art. 1.196 do CC/02 corresponde ao *exercício, pleno ou não, de algum dos 2 (dois) primeiros poderes inerentes à propriedade e o domínio útil* (uso ou gozo).

Neste particular, é importante não perder de vista que a incidência do IPTU decorre do art. 156, I da Constituição Federal, o qual permite a incidência do imposto municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana. Assim, a análise da abrangência do conceito de "**Posse**" (tributável pelo IPTU) não pode ser dissociada do conceito de propriedade, de forma que até é possível o "Possuidor" figurar na condição de contribuinte do IPTU, mas não o é necessariamente.

Vejamos.

Da mesma maneira que a "Posse" serve para justificar a cobrança do IPTU do ***usucapiente***, ela **não justifica a cobrança do imposto de um locatário**, por exemplo.

Embora em ambos os casos, determinada pessoa esteja usando e gozando de determinado imóvel (sem ser proprietário ou mesmo dele podendo dispor), apenas o usucapiente possui *animus domini*. Inclusive, a completa impossibilidade de se considerar o locatário como sujeito passivo do IPTU encontra-se, mutatis mutandis, assegurada na Súmula 614 do STJ, a qual afirma que "o *locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos*."

Sobre o assunto, destacamos os seguintes excertos doutrinários:

> A Constituição de 1988... atribuiu aos Municípios a competência para instituição do imposto sobre a propriedade urbana. Nessa linha, ao mesmo tempo em que outorga uma competência, a Constituição a delimita, não cabendo ao aplicador da lei extrapolar os conceitos empregados no texto constitucional. ...não se pode chegar a outra conclusão, senão, pela impossibilidade de se tributar, na qualidade de sujeito passivo direito do IPTU, o simples cessionário de uso ou o locatário de imóvel público ou privado, porquanto a simples posse decorrente de direito pessoal – contrato de cessão e uso ou locação – não se confunde com a propriedade, esta sim, contida no campo de tributação municipal, nos termos do art. 156, I da Constituição. (AYRES, João Paulo Santarosa de Araújo; SANTOS, André Felipe Batista dos; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira. A imunidade tributária recíproca e o pacto federativo. Análise crítica do RE 434.251. RDDT 221/58, fev/2014).
> O caso de contrato de concessão de uso (negócio jurídico bilateral de natureza pessoal), **para fins tributários, não se equipara ao domínio útil de bem, não caracterizando expressão de *animus domini***. Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar como contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa.

> (PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 6ª Ed. Livraria do Advogado, 2011, p. 284)

Entendo, portanto, assentado na doutrina e na jurisprudência que o requisito essencial para a exigência do IPTU do ***Possuidor não-proprietário*** é, justamente, a presença do ***animus domini***, capaz de enquadrar-se na hipótese de incidência o tributo imobiliário.

Nesse sentido valemo-nos da importante lição doutrinária do ilustre professor Ricardo Lodi Ribeiro, que trata da Sujeição Passiva de ***possuidores***, na relação que exige o IPTU, *verbis:*

> [...] **não é qualquer posse que gera a incidência do tributo, sendo necessária uma redução teleológica na redação do art. 34 do CTN que prevê a tributação do possuidor a qualquer título**, uma vez que tributar a **posse não reveladora da propriedade não só viola a capacidade contributiva, mas extrapola a própria competência constitucional atribuída pelo art. 156, I, CF, aos Municípios**. Em consequência, é tributada a posse originária que não deriva de um negócio jurídico com o proprietário, onde o posseiro revela o animus domini (posse ad usucapionem), ou seja, naquelas que podem gerar usucapião. (RIBEIRO, Ricardo Lodi in Tributos: Teoria Geral e espécies. Niterói. Impetus. 2013. p. 304)

Inclusive, quando do julgamento do RE 601.720, o eminente Ministro Edson Fachin concluiu que a "Posse", sem a possibilidade de tornar-se propriedade (esvaziada de *animus domini*, desdobrada e precária do possuidor do imóvel de titularidade da União Federal), **não seria capaz de dar azo à tributação do IPTU**.

Embora este Conselheiro reconheça que a visão do eminente Ministro Fachin não seja a corrente majoritária no Plenário da Corte Suprema, é a corrente que me parece conferir solução mais adequada, valendo-se dos conceitos de direito privado que atinem a casos como o presente. Nesse sentido, entendo primordial transcrever trechos deste voto, que analisam o tema com presteza, *verbis*:

> [...] O IPTU é um tributo de competência do ente municipal que possui como base econômica o patrimônio, notadamente a propriedade imobiliária. Em termos classificatórios, pode-se compreendê-lo como um imposto real, direto, fiscal, progressivo e complexivo, à luz da normatividade constitucional vigente. [...]
> [...] Resta-nos, portanto, saber se o contrato de concessão de uso de área aeroportuária, firmado entre empresa pública imune e sociedade empresária com finalidades lucrativas, possui o condão de tornar o cessionário sujeito passivo de obrigação tributária referente ao IPTU, assim como converter o domínio patrimonial da estatalidade em regime atinente aos direitos reais de propriedade, pelo menos, para fins tributários.

Acórdão nº 18.555

Parece-nos majoritária na doutrina tributária a interpretação do art. 32 do Código Tributário Nacional no sentido de que **a liberdade de conformação legislativa do Poder Legislativo municipal está adstrita à posse que, per se, possa conduzir à propriedade, tendo em 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.** [...]

[...] Aliado a isso, na esteira de Marçal Justen Filho, tem-se a seguinte definição de concessão de uso de bem público:

A concessão de uso de bem público é um contrato administrativo por meio do qual um particular é investido na faculdade de usar de um bem público durante período de tempo determinado, mediante o cumprimento de requisitos estabelecidos, assegurando-se ao poder concedente as competências próprias do direito público. (Curso de Direito Administrativo. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1090)

Assim sendo, é irrelevante do ponto de vista tributário que "o próprio contrato de concessão de uso firmado pela Recorrida e pela INFRAERO contém cláusula expressa (nº 03) no sentido de que os ônus relativos aos tributos fundiários municipais serão repassados ao concessionário, no caso a impetrante". Isso porque a INFRAERO é imune aos impostos fundiários municipais, assim como eventuais instrumentos jurídicos de direito privado que transladem o ônus econômico relativo à tributação não são oponíveis à Administração Tributária.

[...] Por fim, convém notar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que a posse do concessionário de uso é precária e desdobrada, por conseguinte não é fato gerador do IPTU. A esse respeito, confiram-se os seguintes precedentes: RE 265.749, de relatoria do Ministro Maurício Corrêa, Segunda Turma, DJ 12.09.2003; e RE 253.394, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 11.04.2003, este último constando a seguinte manifestação do e. Ministro Moreira Alves: [...]

[...] Conclui-se, em síntese, negativamente a ambos os quesitos formuladas no início do presente voto, isto é, o particular concessionário de uso de bem público não pode ser eleito, por força de lei municipal, para figurar como sujeito passivo de obrigação tributária referente ao IPTU, **porquanto sua posse é precária e desdobrada**; ao passo que o imóvel qualificado como bem público federal, ainda que destinado à exploração comercial, remanesce imune aos tributos fundiários municipais, por força do art. 150, VI, "a", da Constituição Federal de 1988.

Acórdão nº 18.555

Não se nega que o art. 62, parágrafo único, da Lei nº 691/1984, estabelece que "*são também contribuintes do imposto os promitentes compradores imitidos na posse, os posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ou a quaisquer pessoas isentas do imposto ou a ele imunes".*

Entretanto, entendo que o caminho hermenêutico mais adequado para a leitura do citado art. 62, parágrafo único, da Lei nº 691/1984, seguindo o racional apresentado no voto do eminente Ministro Edson Fachin é de que: *"a liberdade de conformação legislativa do Poder Legislativo municipal* ***está adstrita à posse que, per se, possa conduzir à propriedade****,"* não sendo adequado, em meu entender, impor a obrigação tributária do IPTU ao possuidor precário (sem posse *ad usucapionem*), como é o caso da Recorrente.

Dessa forma, e com todas as vênias ao entendimento exposto pelo Ilmo. Conselheiro Relator, com base em todos os fundamentos acima, parece-me que, quanto à sujeição passiva, não há como sustentar a permanência da Recorrente na posição de contribuinte do IPTU.

Inclusive, mesmo reconhecendo a existência de julgados em sentido diverso, deve-se destacar a existência de julgados do próprio STF que determinam a **inaplicabilidade da tese genérica firmada no RE 594.015**, por distinção fática, quando a Concessionária, ainda que pessoa jurídica de direito privado, ***exerça atividade típica do Poder Público com o patrimônio afetado objeto vinculado ao contrato de concessão***, *i.e.* ARE nº 947.142/RJ e o RE nº 1.272.751/R, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, bem como os RE nº 1.315.581/RJ (de Relatoria do Ministro Roberto Barroso) e RE nº1.009.682/MG- AgR, de Relatoria do Ministro Celso de Mello. E destaco que esse me parece, exatamente, o caso dos imóveis em análise.

Assim, reconhecendo a substância e plausibilidade do voto do Ilmo. Conselheir Relator, peço vênias para divergir de suas fundamentadas conclusões, estou convencido de que **não é possível autorizar a incidência do IPTU sobre os imóveis que compõem a infraestrutura aeroportuária, ora analisados**, devendo ser reconhecida a imunidade do IPTU aos imóveis *sub examine* e reformada a r. decisão da d. CRJ, neste particular, seja pelas razões expostas pela Recorrente, quanto pelas lições trazidas pelo Parecer nº 358/2022/CONJUR-MINFRA/CGU/AGU, datado de junho de 2022.

No que respeita à alegação de inexistência de valor venal para a hipótese de incidência do IPTU, por se tratar de imóvel público, entendo ser indiferente a sua análise para a formação de convicção deste Conselheiro, uma vez que, pelas razões de mérito, acima, reputo inexistente o **aspecto material** do fato gerador (hipótese de incidência) no caso concreto, não havendo que se falar em seu desdobramento lógico, qual seja, o aspecto quantitativo (delimitação de base de cálculo).

Por todo o exposto, entendo que não pode ser exigido da Recorrente o IPTU sobre os imóveis relacionados aos autos de infração conexos, objeto desta análise, e, em consequência da conclusão adotada, voto pelo PROVIMENTO INTEGRAL do Recurso Voluntário, a fim de que seja reformada a r. decisão da d. CRJ, com o respectivo cancelamento dos lançamentos em questão e o reconhecimento da imunidade prevista no art, 150, VI, da CRFB em favor do imóvel ocupado pela Recorrente em decorrência do contrato de concessão aeroportuária firmado com a Recorrente.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **LÍDER TÁXI AÉREO S.A. - AIR BRASIL** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**.

Acorda o Conselho de Contribuintes:

1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de coisa julgada suscitada pelo Contribuinte, nos termos do voto do Relator; e

2) No mérito, por maioria, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Relator.

Vencidos os Conselheiros GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS e ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR, que davam provimento ao recurso, nos termos do voto do primeiro.

Ausente das votações o Conselheiro BERITH JOSÉ CITRO LOURENÇO MARQUES SANTANA, substituído pelo Conselheiro Suplente ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR.

Acórdão nº 18.555

Compôs o Colegiado o Conselheiro Suplente TIAGO CAMPOS SILVA, tendo em vista a vacância do mandato de Conselheiro representante do Município.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 23 de janeiro de 2024.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

MARCO ANTONIO FERREIRA MACEDO
CONSELHEIRO RELATOR

GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS
CONSELHEIRO