

**Acórdão nº 18.962**

Sessão do dia 12 de dezembro de 2024.

**Publicado no D.O. Rio de 21/02/2025**

**RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.067**

Recorrente: **AUTOPARK S.A.**

Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E  
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**

Relator: Conselheiro **RENATO DE SOUZA BRAVO**

Representante da Fazenda: **SIDNEY LEONARDO SILVA**

***IPTU – PROCESSO – PRELIMINAR DE  
NULIDADE DO LANÇAMENTO –  
INFORMAÇÕES DA GUIA***

*Não padece de nulidade o lançamento que contenha dados suficientes para a identificação do sujeito eleito pela Administração Tributária para figurar no polo passivo. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.*

***IPTU – CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS  
TRIBUTÁRIAS – IMPOSSIBILIDADE DE  
DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA***

*A discussão da constitucionalidade da legislação tributária municipal foge à competência do Conselho de Contribuintes, como órgão integrante do Poder Executivo Municipal e submetido a seus regramentos.*

***IPTU – IMÓVEL DE ENTE PÚBLICO – CESSÃO  
A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO –  
EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA –  
CONTRAPRESTAÇÃO POR PREÇO OU  
TARIFA***

*Incide IPTU sobre o imóvel de ente público em que haja exploração de atividade econômica ou atividade remunerada por preço ou tarifa, por pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora.*

## **Acórdão nº 18.962**

### ***IPTU – REVISÃO DE VALOR VENAL***

*Mantém-se a redução da base de cálculo do IPTU efetuada pela decisão de primeira instância administrativa, respaldada na manifestação técnica do órgão de avaliação imobiliária da Secretaria Municipal de Fazenda e Planejamento, quando a peça recursal não oferecer elementos que justifiquem a alteração da decisão de piso.*

*Recurso Voluntário improvido. Decisão por maioria.*

### **IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA**

## **RELATÓRIO**

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 298/308, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por AUTOPARK S.A em face de decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (a então FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ), constante de folhas 148 a 156, que rejeitou a preliminar de nulidade e, no mérito, julgou parcialmente procedente a impugnação ao lançamento de IPTU do exercício 2021 realizado para o imóvel localizado na Avenida Presidente Antônio Carlos, s/n, Centro, inscrito no Cadastro Imobiliário municipal sob a inscrição imobiliária de nº 3.145.814-4.

Considerando que o relatório apresentado como apoio à decisão recorrida descreve com exatidão os fatos até então ocorridos, peço vênia para incorporá-lo à presente promoção e a ele me reportar (cf. folhas 148 a 149-verso):

Trata-se de impugnação tempestiva aos lançamentos de IPTU e TCL e ao valor venal de IPTU relativos ao exercício de 2021 para o imóvel de inscrição supracitada.

Ao presente processo encontra-se apenas o processo 04/99/307.544/2021, no qual a Requerente apresenta novamente impugnação de valor venal do IPTU para o exercício de 2021.

Dessa forma, por economia processual, a questão relativa ao valor venal do imposto será decidida nos presentes autos.

## **Acórdão nº 18.962**

Em sua petição de fls. 04/23, a Impugnante alega, em breve síntese, que firmou com o Município do Rio de Janeiro, em 03 de maio de 1999, contrato de concessão de serviço público para a operação de serviço de estacionamento de veículos.

Em 2021, recebeu cobrança referente ao valor do IPTU do imóvel. No entanto, a referida cobrança não pode prevalecer, posto que a Impugnante não integra a relação jurídica que permite a cobrança do IPTU, nos termos do que preceituam os arts. 156 da Constituição Federal, 32 do Código Tributário Nacional e 62 da Lei 691/84, no forma (sic) que passa a expor:

1) Da preliminar de afastamento da aplicação dos RE's 601.720 e 594.015, julgados em sede de repercussão geral pelo STF.

Nos casos julgados pelo STF, analisou-se a existência de imunidade recíproca entre os entes da Federação (art. 150, VI da CF) para fins de decidir acerca da possibilidade de os Municípios exigirem IPTU de empresas privadas que explorem atividade econômica em imóvel de propriedade da União (Município x União).

No presente caso, discute-se a impossibilidade de o Município exigir IPTU sobre imóvel próprio.

Todo o exame do STF no julgamento dos RE's 601.720/RJ e 594.015/SP pautou-se na existência de dois entes federativos envolvidos na relação, além da concessionária e da empresa privada, e a consequente necessidade de respeito à imunidade recíproca prevista no art. 150 da Constituição Federal. Não se analisou, portanto, a incidência do IPTU quando o imóvel cedido ao particular é de propriedade do próprio ente municipal tributante, como se verifica no caso em testilha, hipótese em que não se cabe falar do art. 150, VI, "a" da Constituição Federal.

Por essa razão, o caso concreto não se amolda àqueles analisados recentemente pelo STF em sede de Repercussão Geral (RE's 601.720/RJ e 594.015/SP), afastando-se, in casu, os citados precedentes.

Ademais, cabe destacar que o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro vem afastando a aplicação do que decidiu o STF no julgamento do RE 601.720/RJ nas situações semelhantes ao presente caso - em que não há de se falar em imunidade recíproca, visto que o imóvel é de propriedade do Município, não sendo aplicável o disposto no art. 150, VI da Constituição Federal. Além disso, o TJRJ também reconheceu a inaplicabilidade do RE 601/720/RJ em um caso onde o imóvel foi cedido para possibilitar a prestação de um serviço público, como ocorre no presente.

Na mesma linha, o próprio STF, em julgado recente, afastou a aplicação do precedente firmado em caso análogo ao presente, reconhecendo a não incidência do IPTU nos casos em que o imóvel é utilizado para a exploração de serviço público (RE 1.212.751/RJ).

## **Acórdão nº 18.962**

Dessa forma, deve ser reconhecida a inaplicabilidade das teses firmadas pelo STF no julgamento dos RE's 601.720 e 594.015 diante da inexistência de similitude fática.

### 2) Da decisão proferida pelo núcleo de Coordenadoria do IPTU desta Município, em caso idêntico ao presente.

Em caso idêntico ao ora apresentado (inscrição fiscal 2.988.880-7), no qual se discutia a cobrança de IPTU relativa ao exercício de 2003, a Coordenadoria do IPTU proferiu decisão que afastou a exigência do imposto, justamente por reconhecer a impossibilidade da mesma nos casos em que o imóvel é de propriedade do Município, ainda que cedido a terceiros (processo 04/374.597/2002). Portanto, não há de se falar em exigência de IPTU para o caso em tela.

### 3) Da Inconsistência da Notificação de Lançamento à realidade dos fatos.

A Notificação de Lançamentos ora contestada indica a Impugnante como proprietária do imóvel. No entanto, o imóvel em tela é de propriedade do Município do Rio de Janeiro e apenas foi cedido à impugnante para a prestação de serviços de estacionamento.

Assim, a informação de que a impugnante é proprietária do imóvel é inverídica, o que enseja a nulidade da Notificação de Lançamento em questão.

### 4) Da impossibilidade de a Impugnante ser compelida ao recolhimento do IPTU em comento.

O imóvel em análise é de propriedade do Município do Rio de Janeiro, assim não há obrigação tributária a ser exigida, uma vez que a figura do sujeito passivo se confunde com a figura do sujeito ativo da referida obrigação.

A Impugnante exerce tão somente a posse do imóvel, necessária à prestação dos serviços fruto do contrato de concessão firmado com o próprio Município. Conforme previsto no contrato celebrado, ao final da concessão os bens concedidos serão revertidos ao Município, o que atribui caráter de precariedade à posse detida pela Impugnante. Assim, não pode ser considerada sujeito passivo do IPTU na forma dos arts. 32 do CTN e 62 da Lei 691/84, conforme abaixo demonstrado.

### 5) Da não caracterização da posse do imóvel arrendado pela Impugnante como fato gerador do IPTU.

Os arts. 32 do CTN e 62 da Lei 601/84 (sic) estipulam que o IPTU incide sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel. A posse a que se referem os citados dispositivos não se coaduna com a detida pela Impugnante, haja vista que a posse apta a gerar a incidência do IPTU é a posse "ad usucapionem", capaz de revelar a capacidade contributiva do possuidor, e não a posse direta - detida pela Impugnante na qualidade de prestadora de serviço de

## **Acórdão nº 18.962**

estacionamento de veículo, em imóvel de propriedade do Município do Rio de Janeiro.

### **6) Da Manifesta Inconstitucionalidade da Lei 691/94.**

O parágrafo único do art. 62 da Lei 691/84 é inconstitucional, por estabelecer a figura do possuidor a qualquer título como contribuinte do IPTU, consagrando a posse em seu sentido amplo como hipótese de incidência do imposto, o que não é possível no ordenamento jurídico vigente, face ao previsto no inciso I do art. 156 da Constituição Federal.

### **7) Da impossibilidade de se identificar a base de cálculo do tributo.**

A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel urbano.

O imóvel em questão é de propriedade do Município do Rio de Janeiro, sendo, dessa forma, um bem público e, portanto, inalienável. Por conseguinte, não é possível identificar o valor venal do referido imóvel, ou seja, o valor de mercado por meio do qual se daria eventual alienação, tendo em vista que tal alienação jamais se consumará.

Sendo assim, não sendo possível a identificação da base de cálculo do imposto, não há de se falar em incidência do tributo.

### **8) Do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão firmado.**

Caso prevaleça a exigência do IPTU em face da Impugnante, ter-se-á evidente ruptura do equilíbrio econômico-financeiro do contrato firmado, haja vista que a Impugnante teria que suportar o ônus de recolher o IPTU ora em discussão, custo este que não estava previsto inicialmente. Nesse sentido, seria imperioso a revisão do contrato de concessão firmado por ruptura do [equilíbrio] econômico-financeiro, situação esta que não se pode admitir.

### **9) Do valor venal exorbitante atribuído pela Municipalidade ao imóvel.**

Ainda que se admita a devida cobrança do crédito tributário a título de IPTU pela Impugnante, o valor venal arbitrado ao imóvel pela Municipalidade é exorbitante.

O imóvel consiste em área subterrânea de 6.990m<sup>2</sup>, localizada na região central do Rio de Janeiro. Para o exercício de 2021, o valor venal atribuído ao mesmo pela Prefeitura foi de R\$17.965.174,00.

O valor exorbitante atribuído ao imóvel foi reconhecido pelo Município do Rio de Janeiro no bojo do processo 04/66/302.765/2020.

Em discussão de IPTU travada no exercício de 2019 no processo 04/66/302.676/2019, a Impugnante contratou empresa independente e especializada para a avaliação do imóvel, que reconheceu que o mesmo, por pertencer ao Município do Rio de Janeiro e estar sendo explorado por concessão, não é passível de comparação com outro[s]

## **Acórdão nº 18.962**

imóveis similares no mercado, por se tratar de res extra commercium.

Ainda, com escopo de atender à solicitação que lhe foi endereçada, a Impugnante apresentou laudo técnico, elaborado sob a premissa de que o imóvel pertenceria a pessoa jurídica de direito privado e que poderia ser explorado sem solução de continuidade, o qual apurou um suposto valor de mercado de R\$10.900.000,00 para o imóvel.

Portanto, a Requerente vem, também, impugnar o valor venal, requerendo, para tanto, juntada do laudo pericial que auferiu, com precisão, o valor venal do imóvel.

Pelo exposto, requer o cancelamento da notificação de lançamento referente ao IPTU de 2021.

À fl. 142, a Autoridade Lançadora informa que inibiu a cobrança guia 00/2021, tendo substituído as guias 01/2021 e 02/2021 emitidas no processo administrativo 04/99/307.544/2021, apenso.

Às fls. 145/145-verso, o presente processo foi encaminhado à FP/SUBEX/REC-RIO/AAT, para análise do laudo de avaliação.

Com base no parecer de fls. 252/254 do processo apenso 04/99/307.544/2021, a FP/SUBEX/REC-RIO/AAT se manifestou pelo deferimento parcial do pedido de revisão de valor venal do imóvel, para atribuir ao mesmo o valor de R\$9.300.000,00 (nove milhões e trezentos mil reais) no exercício de 2021.

Em sua promoção (cf. Parecer IPTU nº 121/2022 em folhas 150 a 155), a ilustre parecerista da FP/SUBEX/REC-RIO/CRJ opinou pela rejeição da preliminar de nulidade e pela procedência parcial do pleito impugnatório, considerando, em resumo, que o fundamento da decisão do STF no RE 601.720 foi o fato de que o particular que atua livremente no desenvolvimento de atividade econômica não deve usufruir de vantagem advinda da utilização de bem público (imunidade recíproca), sob pena de afetar a livre concorrência, ou seja, se o particular possui capacidade contributiva advinda de suas atividades econômicas, ele deve contribuir com a coletividade por meio da arrecadação tributária; que, se o intuito do referido julgado foi proteger a livre concorrência, a tese deve ser aplicada não somente nos casos de imunidade recíproca, mas também aos próprios municipais, concedidos a particular, mediante concessão, quando esse explorar atividade econômica; que deve ser observado, no presente caso, o princípio da isonomia (art. 150, inciso II, da CF); que o art. 62 da Lei nº 691/1984, em seu parágrafo único, também considera como contribuintes do IPTU os ocupantes de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ou a quaisquer outras pessoas isentas do imposto ou a ele imunes; que a Impugnante é pessoa jurídica de direito privado, com fins lucrativos, ocupante de imóvel pertencente ao Município, sendo, portanto, considerada pela lei municipal contribuinte do IPTU, ainda que a ocupação do imóvel seja decorrente de contrato de concessão de serviço público, posto que a Lei nº 691/1984 não excepcionou nenhuma hipótese à sua regra; que as decisões da Coordenadoria do IPTU são tomadas para cada caso concreto, observando as diversas situações específicas, não possuindo efeito vinculante; que a situação em análise enquadra-se no disposto no parágrafo único do art. 62 da Lei nº

## Acórdão nº 18.962

691/1984 e na tese de Repercussão Geral firmada pelo STF no julgamento do RE 601.720/RJ; que o campo “proprietário” constante na Nota de Lançamento, por limitações na impressão da guia, é meramente indicativo do sujeito passivo do imposto; que a Impugnante não consta cadastrada como proprietária do imóvel, e sim como sujeito passivo, junto com o Município do Rio de Janeiro (proprietário), em conformidade com o art. 1º da Portaria F/SUBTF/CIP nº 001/2018; que não é cabível se falar em posse direta ou posse *ad usucapionem*, por não ser esse o mérito da questão, mas sim o fato de que empresa exploradora de atividade econômica com fins lucrativos não deve se beneficiar da não incidência do imposto, pelo fato de que gera riquezas e possui capacidade contributiva; que lhe conceder tal benefício causaria prejuízo à livre concorrência, colocando empresas similares em situação de desvantagem financeira/econômica; que inconstitucionalidade de lei não é matéria a ser tratada na esfera administrativa, somente na esfera judicial; que a base de cálculo do IPTU é o valor venal da unidade imobiliária, assim entendido como o valor que esta alcançaria para compra e venda à vista, segundo as condições de mercado; que os três tipos de bem público são passíveis de alienação, ainda que a alienação dos bens de uso comum e de uso especial seja condicionada à desafetação dos mesmos; que, portanto, os bens públicos podem ser avaliados para compra e venda, possuindo valor de mercado; que o contrato de concessão, firmado em abril de 2000, já previa em suas cláusulas a obrigação de a concessionária arcar com as despesas decorrentes dos impostos incidentes sobre suas atividades, lucros, serviços, bens e outros; que, nesse contexto, a cobrança do IPTU sobre o imóvel em tela, prevista no parágrafo único do art. 62 da Lei nº 691/1984 desde sua publicação, não pode ser considerada como um tributo novo incidente sobre o imóvel que ocasione alteração da relação contratual estabelecida; que deve ser julgada parcialmente procedente a impugnação apresentada no tocante ao valor venal do imóvel, nos termos da análise do órgão técnico em folhas 252 a 254 do processo apenso nº 04/99/307.544/2021, que reputou adequado o valor venal de R\$9.300.000,00 para o exercício de 2021.

Em 01/04/2022, tendo por supedâneo o parecer acima aludido, foi exarada pelo titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, no manejo da competência que lhe foi outorgada pelo art. 91 do Decreto nº 14.602/1996, a decisão ora recorrida, que rejeitou a preliminar de nulidade, julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada e determinou a redução da base de cálculo do IPTU de 2021 para R\$9.300.000,00, mantidos os demais termos do lançamento (cf. folha 156).

Irresignada com a sobredita decisão, da qual foi notificada em 12/04/2022, a contribuinte interpôs, em 11/05/2022, o Recurso Voluntário autuado às folhas 159 a 203, acompanhado dos documentos de folhas 204 a 284.

Em suas razões recursais, a Recorrente reaviva todas as teses de sua peça impugnatória, já relatadas detalhadamente acima e às quais me reporto para evitar desnecessária repetição, estando sublinhados adiante, em forma resumida, tão somente os pontos centrais de seus argumentos de defesa e alguns poucos acréscimos neles empreendidos por meio da peça recursal.

## Acórdão nº 18.962

Assim é que a Recorrente alega que seriam inaplicáveis ao caso em tela as teses firmadas pelo STF no julgamento dos temas 385 e 437, sob a sistemática de repercussão geral, já que nestes julgados se teria discutido a aplicação, ou não, da imunidade recíproca prevista no art. 150, inciso VI, "a", da CF/1988, quando imóvel da União fosse cedido a empresa privada que explorasse atividade econômica, matéria que seria completamente diversa da que tratada na presente lide.

Afirma que, ao contrário do que debatido nos RE 594.015 e 601.720, o presente litígio diria respeito à impossibilidade de incidência do imposto quando o imóvel fosse de propriedade do Município, em razão da identidade entre sujeitos passivo e ativo da obrigação tributária.

Reporta que o STF possuiria o entendimento de que a atividade econômica seria gênero que compreenderia duas espécies: a *atividade econômica em sentido estrito* e o *serviço público*, sendo que na atividade econômica em sentido estrito o particular agiria exclusivamente em interesse próprio e deveria ser posto em condição de equilíbrio com os demais agentes em nome da igualdade de concorrência, enquanto que na prestação de serviço público o particular agiria em nome do Estado e, por força de lei e de contrato administrativo, seria sempre obrigado a agir em benefício da coletividade e, muitas vezes, sem concorrência nenhuma em razão da natureza do serviço prestado.

Na esteira desse raciocínio, realça que o caso em exame não versaria sobre imóvel cedido a particular para a exploração de atividade econômica lucrativa, mas sim para a prestação de um serviço público, conforme expressa especificação no Contrato de Concessão firmado entre a Recorrente e o Município, de modo que, por mais esta razão, a jurisprudência do E. STF formada no bojo dos RE 601.720 e 594.015 não poderia ser aplicada ao caso em apreço.

Colaciona à peça recursal precedentes do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro em que aquela Corte afastou a aplicação das citadas teses do STF em casos nos quais o imóvel fora cedido a particular para possibilitar a prestação de um serviço público, tal como ocorreria na hipótese presente.

Agrega que o próprio STF teria afastado a aplicação das teses por ele fixadas em caso supostamente análogo ao presente, reconhecendo a não incidência de IPTU nos casos em que o imóvel fosse utilizado para a exploração de serviço público (RE nº 1.272.751/RJ).

Insiste na tese de que decisão proferida pela Coordenadoria do IPTU em caso alegadamente idêntico ao ora apresentado, afastando a exigência do imposto sobre imóvel de propriedade do Município utilizado por terceiros, deveria ser estendida ao caso sob exame, sob pena de ofensa à isonomia, ao devido processo legal e à estabilidade das decisões administrativas.

Repisa o argumento de que a informação trazida na Notificação de Lançamento de que a Recorrente seria proprietária do imóvel colidiria com a realidade dos fatos, o que ensejaria a nulidade do lançamento em questão.



## Acórdão nº 18.962

Pontua que o bem imóvel sobre o qual incide o IPTU é de propriedade do Município do Rio de Janeiro, de modo que, na exigência ora em discussão, a figura do sujeito passivo se confundiria com a do sujeito ativo.

Assinala que a posse do imóvel que a Recorrente detém, na condição de prestadora de serviço de estacionamento de veículo, seria precária e não caracterizaria o fato gerador do IPTU.

Reafirma que o parágrafo único do art. 62 da Lei nº 691/1984 seria inconstitucional, vez que estabeleceria a figura do possuidor a qualquer título como contribuinte do IPTU, consagrando a posse em seu sentido amplo como hipótese de incidência do imposto, o que não seria possível no ordenamento jurídico vigente, face ao previsto no inciso I do art. 156 da Constituição Federal.

Reitera que no caso vertente seria impossível a identificação da base de cálculo do IPTU que incide sobre o imóvel, uma vez que, sendo este um bem público, seria inalienável.

Assevera que, a prevalecer a exigência de IPTU ora em discussão, seria imperioso que se fizesse a revisão do contrato de concessão firmado, tendo em vista a quebra do respectivo equilíbrio econômico-financeiro.

Por derradeiro, aduz que o valor venal constante do lançamento combatido seria exorbitante e que deveria prevalecer, em prestígio ao princípio da verdade material, o valor apresentado em Laudo Técnico juntado aos autos.

Especificamente em relação ao valor venal do imóvel, alega que, a despeito da metodologia adotada pela Assessoria de Avaliações e Análises Técnicas, os fundamentos utilizados para o deferimento parcial da redução da base de cálculo não mereceriam prosperar; que se trataria de estacionamento subterrâneo e, portanto, teria sido basicamente construído de concreto em toda a sua área, não havendo construção relevante no imóvel que justificasse o valor adotado pelo Fisco; que o imóvel, por pertencer ao Município do Rio de Janeiro e estar sendo explorado por concessão, não seria passível de comparação com outros imóveis similares no mercado; que, em se admitindo pertencer o imóvel a uma pessoa jurídica de direito privado e que a atividade pudesse ali ser explorada pelo período da concessão, a avaliação máxima alcançada no laudo (R\$8.200.000,00) fora significativamente inferior àquela alcançada pelo Município; que o critério utilizado no laudo foi a rentabilidade da atividade desenvolvida no imóvel; que, como bem reconheceu a AAT, a metodologia utilizada no laudo, qual seja, Capitalização de Renda, se adequava perfeitamente às peculiaridades do imóvel; que, por envolver um imóvel pertencente ao Município e que está sendo explorado por meio de contrato de concessão, o laudo não poderia considerar a venda hipotética simulando o princípio da perpetuidade e nem comparar o bem com outros similares no mercado; que não se trataria o imóvel em questão de empreendimento imobiliário tradicional, mas sim de investimento cujo valor estaria intrinsecamente associado ao desempenho operacional da organização que o utiliza; que a legislação não exigiria a apresentação de Laudo de Avaliação que atendesse à fundamentação metodológica imposta pela AAT; que, quanto à afirmação da AAT de que não fora feita a análise do fluxo de caixa

## Acórdão nº 18.962

indicada no laudo, não restaria clara a que tipo de análise se referia o órgão técnico, vez que teria sido demonstrado pela Recorrente de maneira pormenorizada o seu fluxo de caixa anualizado; que o laudo mostraria que a atividade viria sofrendo um decréscimo nos últimos anos

Sustentada nos argumentos acima indicados, a pretensão da Recorrente consiste no conhecimento e provimento do seu recurso, para que seja reformada a decisão recorrida e cancelado o lançamento de IPTU referente ao exercício 2021 realizado para o imóvel ora em foco ou, subsidiariamente, para que seja reformada parcialmente a decisão de primeira instância, com o acolhimento do pleito de redução do valor venal do imóvel em discussão para R\$8.200.000,00.

Em atenção ao comando insculpido no inciso II do *caput* do art. 118 do Decreto nº 14.602/1996, seguiram os autos, uma vez mais, para a Assessoria de Avaliações e Análises Técnicas, de modo a que o seu titular prestasse a esta instância recursal as informações concernentes ao valor venal do imóvel em questão, desincumbindo-se deste mister nos termos da manifestação de 13/08/2024 (cf. folha 295, *in fine*), por meio da qual aprovou o parecer técnico elaborado pelo Fiscal de Rendas Creso M. G. de Andrade, que opinou pelo **não provimento** do Recurso Voluntário interposto.

Uma vez prestadas pelo competente órgão técnico as devidas informações, os autos foram encaminhados a este Egrégio Conselho de Contribuintes para análise e julgamento das pretensões recursais, *ex vi* do disposto no *caput* do art. 103 do Decreto nº 14.602/1996.”

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

É o relatório.

### VOTO

Conselheiro **RELATOR**  
(Vencedor quanto ao mérito)

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por AUTOPARK S.A em face da decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários, de fls. 148 a 156, que rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, julgou parcialmente procedente a impugnação ao lançamento de IPTU do exercício 2021 realizado para o imóvel localizado na Avenida Presidente Antônio Carlos, s/n, Centro, inscrição imobiliária nº 3.145.814-4, reduzindo a base de cálculo do lançamento para o valor de R\$9.300.000,00 (nove milhões e trezentos mil reais), mantendo-se os demais termos do lançamento.

## Acórdão nº 18.962

Em sede recursal, conforme relatado, a defendente reiterou a preliminar de nulidade do lançamento. No mérito, pugnou pela reforma da decisão recorrida, com vistas ao cancelamento do lançamento do IPTU acima referido, insurgindo-se, em plano subsidiário, contra a base de cálculo estabelecida pela decisão de piso.

### PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

A Recorrente respalda o seu pleito de nulidade do lançamento na alegação de que teria havido equívoco na indicação do sujeito passivo, uma vez que o proprietário do imóvel é o Município do Rio de Janeiro, sendo ela sua mera ocupante.

Em sintonia com a manifestação da d. Representação da Fazenda, adianto-me em afirmar que não merece acolhida a alegação de nulidade da peça de lançamento.

Inicialmente, deve-se registrar que o documento trazido aos autos para respaldar a nulidade do ato de lançamento (documento de fls. 44/45) não qualifica a Recorrente como “proprietária” do imóvel. No referido documento, a Recorrente é apresentada como “contribuinte” tanto do IPTU quanto da TCL objeto do lançamento de 2021. O termo contribuinte é utilizado para qualificar o sujeito passivo dos referidos tributos, condição na qual se encontra a Recorrente, conforme mais adiante será demonstrado.

Também não consta do Cadastro Imobiliário a informação de que a Recorrente seria a proprietária do imóvel em tela. Deve-se consignar que os titulares desse imóvel foram cadastrados em conformidade com os critérios estabelecidos pelo art. 1º, incisos I e II, da Resolução SMF nº 3.092/2019:

**Art. 1º O cadastramento fiscal de imóveis pertencentes à União, aos Estados e aos Municípios cedidos, a qualquer título, a terceiros que explorem atividade econômica com fins lucrativos será efetuado no sistema informatizado do IPTU utilizando-se a rotina ‘Manter Titulares do Imóvel – PROPA’ e tomará por base os seguintes critérios:**

**I – o ocupante deverá ser inserido como ‘titular principal’ no código 08 (cessionário), no campo ‘titularidade’; e**

**II – o ente público deverá ser inserido como ‘titular secundário’ no código 01 (proprietário), no campo ‘titularidade’. (grifei)**

Percebe-se, portanto, que nos termos da legislação tributária municipal são dois os titulares cadastrados para o imóvel, sendo a Autopark S.A, ora Recorrente, cadastrada como “titular principal”, na condição de concessionária, e o ente público, no caso, o Município do Rio de Janeiro, cadastrado como “titular secundário”, na condição de proprietário. Tal cadastramento reflete-se no relatório juntado aos autos pela Representação da Fazenda em fls. 297.

## Acórdão nº 18.962

Para além das considerações acima expendidas, deve-se ressaltar o fato de que a par do documento de fls. 44/45 a Recorrente pôde ter perfeita compreensão do lançamento objeto do presente litígio, tanto é assim que manejou robusta defesa desde a sua impugnação. Ausente, portanto, qualquer cogitação quanto à preterição ou prejuízo ao seu direito de defesa.

Em vista do exposto, tendo sido rechaçada a alegação utilizada pela Recorrente para respaldar a preliminar de nulidade do ato de lançamento, e não demonstrado prejuízo ao seu direito de defesa, voto por REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento.

### MÉRITO

No que se refere ao mérito, a questão central que merece a atenção deste Colegiado no presente caso refere-se, em síntese, à análise da higidez jurídica de lançamento do IPTU sobre bem imóvel de propriedade do Município do Rio de Janeiro (próprio municipal) cedido a empresa privada para exploração de atividade econômica (estacionamento).

Adianto-me em afirmar que a controvérsia ora em julgamento tem como ponto fulcral a alegação da Recorrente de que o caso em tela não se amolda aos precedentes julgados com repercussão geral pelo STF no âmbito dos REs nº 594.015/SP e nº 601.720/RJ e que, além disso, todas as demais alegações apresentadas no curso do presente contencioso são periféricas a esse ponto central.

A Recorrente sustenta que os referidos precedentes não se prestam a respaldar a tributação ora contendida, sendo necessário fazer o devido *distinguishing*, tendo em vista que: *i*) no julgamento dos Temas 385<sup>1</sup> e 437<sup>2</sup>, o STF teria se limitado a discutir a aplicabilidade, ou não, da imunidade tributária recíproca, quando imóvel de titularidade da União fosse cedido a empresa privada que explorasse atividade econômica, ao passo que no presente caso o bem imóvel é de propriedade do próprio ente tributante (Município do Rio de Janeiro), não havendo de se falar em imunidade recíproca, mas em hipótese extintiva da obrigação tributária decorrente de confusão, configurada pela identidade dos polos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, ocupados, ao mesmo tempo, pela municipalidade carioca; e que, além disso, *ii*) o bem público cedido pelo Município, objeto do lançamento contestado, estaria afetado à prestação, pela Recorrente, de um serviço público (o serviço de estacionamento rotativo), e não de uma atividade econômica de cunho privado, sujeita à lógica concorrencial de mercado.

---

<sup>1</sup> 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. (Tema 385)

<sup>2</sup> Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo. (Tema 437)

## Acórdão nº 18.962

Com relação ao primeiro ponto acima destacado, entendo que os Temas 385 e 437 do STF não têm aplicação restrita aos casos em que a discussão de fundo seja a manutenção ou o afastamento da imunidade tributária recíproca, não se restringindo, portanto, aos casos em que se discuta a incidência do IPTU sobre imóvel de titularidade de unidades federativas distintas do município tributante.

A *ratio decidendi* em ambos os casos consiste, de forma mais ampla, na salvaguarda dos princípios da isonomia e da livre concorrência. Para verificar a observância a tais princípios, deve-se perquirir, no caso concreto, se o afastamento da tributação (manutenção da imunidade) tem o condão de funcionar como mecanismo de desequilíbrio concorrencial.

Assentada essa premissa inicial, não há de prevalecer o entendimento defendido pela Recorrente no sentido de que tais precedentes terão aplicação restrita a hipóteses em que o ente tributante seja distinto daquele que é titular do imóvel.

A esse respeito, peço vênias para trazer à colação excerto da fundamentação do voto da Ministra Carmén Lúcia, que na ocasião acompanhou a divergência inaugurada pelo Ministro Marco Aurélio e votou pelo provimento do Recurso Extraordinário manejado pelo Município do Rio de Janeiro no âmbito do RE nº 601.720/RJ, donde é possível concluir que o afastamento da imunidade ao IPTU teve como vetores axiológicos o art. 150, § 3º e o art. 170, IV, ambos da Constituição, em clara alusão aos princípios da livre iniciativa e da igualdade concorrencial:

A incidência da imunidade tributária, na espécie, não resiste a uma **interpretação sistemática** dos dispositivos constitucionais (**art. 150, §3º c/c art. 170, inc. IV**), **contrários à concessão reflexa de benesse tributária, a favorecer não o ente federado, mas empresa privada que se sujeita, exclusivamente, ao regime da isonomia, em livre concorrência.** (grifei)

Assim dispõem os referidos comandos constitucionais:

Art. 150 [...]

[...]

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

[...]

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

## Acórdão nº 18.962

[...]

IV – livre concorrência;

Quanto a esse ponto, em que a Recorrente defende a aplicação do Tema 437 de Repercussão Geral do STF de maneira restritiva aos casos de afastamento da imunidade tributária recíproca, mostra-se oportuno evidenciar que foram apresentadas algumas propostas de fixação da referida tese mencionando expressamente o art. 150, VI, “a”, da Constituição, mas, no entanto, a redação aprovada para o referido tema não fez a restrição defendida no ponto pela Recorrente, tendo sido aprovada a tese nos termos em que proposta pelo Ministro Marco Aurélio, condutor do voto divergente pelo provimento do Recurso Extraordinário manejado pelo Município do Rio de Janeiro, *verbis*:

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

Nesse sentido, valho-me do mesmo precedente colacionado na promoção da d. Representação da Fazenda, em que o STF reformou Acórdão do TJRJ no âmbito do Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.384.169/RJ, na mesma linha de entendimento adotada no presente voto:

Não procede o argumento do acórdão recorrido de que a tese do Tema 437 seria inaplicável a presente hipótese em face da distinção da matéria que, no precedente, teria envolvido imunidade tributária recíproca para fins de cobrança de IPTU entre entes federados diversos (União e Município), e no caso em comento, o debate consiste em imóvel de propriedade do próprio Município do Rio de Janeiro. Efetivamente, a razão de decidir nos paradigmas pautou-se na premissa de que pessoa jurídica de direito privado com o objetivo de auferir lucro não pode usufruir de vantagem advinda da utilização de bem público.

No que se refere ao segundo ponto levantado pela Recorrente, no sentido de que os precedentes do STF (Temas 385 e 437) não seriam aplicáveis ao presente caso porque o bem público a ela cedido pelo Município estaria afetado à prestação de um serviço público, entendo também não lhe assistir razão. E a razão é simples, o serviço em tela é o de exploração de estacionamento rotativo de veículos em área de grande demanda por vagas no centro da Cidade do Rio de Janeiro. Não vislumbro a menor possibilidade de que o serviço em tela seja enquadrado como serviço público *stricto sensu*. Ao contrário, tendo em conta a existência de diversos outros agentes privados que se dedicam à mesma atividade na área central da cidade, a manutenção da imunidade ao IPTU no presente caso representaria verdadeira assimetria concorrencial, o que justamente se busca evitar a partir das decisões acima aludidas do STF.

## Acórdão nº 18.962

Quanto à alegação da Recorrente no sentido de que no presente caso a exigência fiscal não deveria prosperar porque o IPTU seria inexigível em relação a bem imóvel de titularidade municipal (próprio municipal), tendo em vista que a obrigação tributária sequer se aperfeiçoaria, porquanto o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídico-tributária seriam o mesmo ente, no caso, o Município do Rio de Janeiro, configurando-se hipótese de confusão, comungo do entendimento expresso na manifestação fazendária, no sentido de que no caso em tela não há de se cogitar de confusão.

Sem dúvida alguma, o sujeito ativo da relação jurídico-tributária ora em discussão é o Município do Rio de Janeiro. No entanto, o sujeito passivo não é a municipalidade, mas a Recorrente.

A eleição do sujeito passivo no presente caso mostra-se em consonância não apenas com a atual jurisprudência do STF sobre o tema, mas, sobretudo, com a legislação municipal de regência, art. 62 da Lei nº 691/1984 (Código Tributário do Município), em sua redação originária; art. 16, §2º, do Decreto nº 14.327/1995 (Regulamento do IPTU), com a redação conferida pelo Decreto nº 47.518/2020; e *caput* do art. 1º da Instrução Normativa SMF nº 29/2018, a partir dos quais se estabelece que o sujeito passivo do lançamento vergastado é a pessoa jurídica de direito privado que ocupa o imóvel pertencente à pessoa jurídica de direito público e nele explore atividade econômica com intuito lucrativo.

Abaixo seguem transcritos os dispositivos acima mencionados:

Art. 62. Contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Parágrafo único. São também contribuintes os promitentes-compradores imitidos na posse, os posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ou a quaisquer outras pessoas isentas do imposto ou a ele imunes.

[...]

Art. 16. [...]

[...]

§2º Estando o imóvel de pessoa jurídica de direito público, na data do fato gerador, cedido a pessoa jurídica de direito privado por meio de contrato de cessão de uso, esta será considerada contribuinte do imposto.

[...]

## Acórdão nº 18.962

Art. 1º Consideram-se contribuintes do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU e da Taxa de Coleta Domiciliar de Lixo – TCL os particulares que explorem atividade econômica com fins lucrativos, ocupantes de imóveis pertencentes à União, aos Estados, ao Município ou a quaisquer outras pessoas isentas ou imunes ao imposto.

Nesse ponto, peço vênias para incorporar ao presente voto excerto da fundamentação constante do voto divergente do Ministro Marco Aurélio no âmbito do RE nº 601.720/RJ, cujos termos conduziram a maioria do STF ao entendimento consubstanciado no Tema 437, no âmbito do qual é feita expressa menção ao art. 62 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro, *litteris*:

Há de observar-se o disposto no artigo 32 do Código Tributário Nacional quanto à hipótese de incidência do IPTU, bem como a relação de contribuintes descrita no artigo 34. Eis os preceitos:

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

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

Com a leitura dos preceitos, fica evidente que, em momento algum, o Município do Rio de Janeiro extrapolou a própria competência ao instituir e cobrar referido imposto do particular, **nos termos do disposto no Código Tributário municipal**:

**Art. 62. Contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.**

**Parágrafo único. São também contribuintes os promitentes-compradores imitados na posse, os posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ou a quaisquer outras pessoas isentas do imposto ou a ele imunes.**

**A hipótese de incidência do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU não está limitada à propriedade do imóvel, incluindo o domínio útil e a posse do bem. O mesmo entendimento vale para o contribuinte do tributo, que não se restringe ao proprietário do imóvel, alcançando tanto o titular do domínio útil quanto o possuidor a qualquer título. Não há falar em ausência de legitimidade do ora recorrido para figurar em polo passivo da relação jurídica tributária. (grifei)**

Confirma-se, portanto, que a eleição da Recorrente como sujeito passivo do lançamento ora em litígio se deu em consonância com a atual jurisprudência do STF e nos termos da legislação tributária municipal.



## **Acórdão nº 18.962**

Seguindo a mesma linha do entendimento estampado no Tema 437, mostram-se desimportantes para manter o lançamento em tela quaisquer considerações acerca da modalidade da posse exercida sobre o imóvel, uma vez que no referido precedente o STF venceu os óbices à tributação respaldados na precariedade e no desdobramento da posse exercida sobre o imóvel pelo particular, vetores que nortearam a fundamentação do voto vencido do Ministro Edson Fachin, Relator do caso.

Com vistas a rechaçar a alegação da Recorrente no sentido de que o parágrafo único do art. 62 da Lei nº 691/1984 seria inconstitucional, para além de o referido dispositivo ter constado da fundamentação do voto vencedor no RE nº 601.720, cujo excerto seguiu acima transcrito, oponho o fato de que não é dado a nenhum órgão administrativo negar vigência ou aplicação a lei ou ato normativo sob fundamento de sua inconstitucionalidade. Tal prerrogativa, inerente à atuação de órgãos jurisdicionais, não se encontra no âmbito de atuação dos órgãos administrativos.

Especificamente em relação a esse tema e à atuação deste c. Conselho, não se pode perder de vista o que dispõe o art. 82-A da Resolução SMF nº 2.694/2011, com redação da Resolução SMF nº 3.061/2019 (Regimento Interno do Conselho de Contribuintes), que estabelece:

Art. 82-A. Fica vedado aos Conselheiros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo, sob fundamento de sua inconstitucionalidade.

Ainda com relação a esse ponto, devem-se destacar os diversos precedentes deste Conselho de Contribuintes sobre a impossibilidade de que seja discutida em seu âmbito a constitucionalidade da legislação tributária municipal. Por todos, peço vênias para incorporar ao presente voto a ementa do Acórdão nº 17.625, de 04/03/2021, cuja relatoria coube ao i. Conselheiro Mário Moreira Padrão Neto:

ISS – CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS – IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA – A discussão da constitucionalidade da legislação tributária municipal foge à competência do Conselho de Contribuintes, como órgão integrante do Poder Executivo Municipal e submetido a seus regimentos. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

A Recorrente também questiona o lançamento sob a alegação de que no caso em tela seria inexistente a base de cálculo do IPTU, tendo em vista que o bem a ela cedido, por se tratar de próprio municipal, seria inalienável e, assim, desprovido de valor venal.

Não há de prosperar a alegação da Recorrente quanto à ausência de base de cálculo do IPTU.

Todo e qualquer bem público pode ser objeto de alienação, ainda que para tal, em alguns casos, seja necessária a sua desafetação ao uso público e a prévia autorização legislativa, em se tratando de bem imóvel.

## Acórdão nº 18.962

Quanto a esse ponto, valho-me da percuente análise feita pelo d. Representante da Fazenda:

Neste ponto, cabe o registro de que a alegada inexistência de valor venal do bem cedido – público e, a princípio, inalienável -, o que tornaria ausente a base de cálculo utilizada pelo Fisco na feitura do lançamento vergastado, carece de qualquer amparo jurídico, como adiante se passa a demonstrar.

De pronto, deve ser afastada a ideia de que a inalienabilidade dos bens públicos seja absoluta.

Como bem preleciona JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO FILHO<sup>3</sup>:

É comum ouvir-se que os bens públicos têm como característica a inalienabilidade. Na verdade, porém, a afirmação não resulta de análise precisa sobre o tema.

Se é certo que, em algumas situações especiais, os bens públicos não podem ser alienados, não é menos certo que, na maioria das vezes, podem ser alteradas tais situações de modo a tornar possível a alienação.

De fato, **é possível à Administração Pública alienar quaisquer bens**, mesmo aqueles de uso comum do povo e os de uso especial, sendo suficiente para tanto que ela previamente os **desafete**, convertendo-os em bens dominiais, e, em seguida, observe os requisitos legais previstos na Lei nº 8.666/1993, a saber: demonstração do interesse público, prévia avaliação, licitação e, caso se trate de bem imóvel, autorização legislativa<sup>4</sup>.

A rigor, atualmente encontra-se pacificado o entendimento segundo o qual a inalienabilidade absoluta recai somente sobre aqueles bens que, pela sua própria natureza, não têm valor patrimonial. Nesta categoria enquadram-se os bens de uso comum do povo insuscetíveis de avaliação econômica, tais como os rios, os mares e as praias, sendo, por essa razão, classificados pela doutrina como bens indisponíveis por natureza.

Todavia, ainda que existisse um impedimento absoluto à alienação do imóvel sob exame, do que se cogita apenas a título de argumentação, esta circunstância não teria o condão de subtraí-lo à tributação do IPTU.

---

<sup>3</sup> CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 31ª ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 660.

<sup>4</sup> Art. 17. A alienação de bens da Administração Pública, subordinada à existência de interesse público devidamente justificado, será precedida de avaliação e obedecerá às seguintes normas:

I – quando imóveis, dependerá de autorização legislativa para órgãos da administração direta e entidades autárquicas e fundacionais, e, para todos, inclusive as entidades paraestatais, dependerá de avaliação prévia e de licitação na modalidade de concorrência, dispensada esta nos seguintes casos: (...)

## Acórdão nº 18.962

Com efeito, o art. 63 do Código Tributário do Município do Rio de Janeiro (CTM) assim dispõe:

Art. 63. A base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial é o valor venal da unidade imobiliária, assim entendido o valor que esta alcançaria para compra e venda à vista, segundo as condições do mercado.

Da leitura do texto legal, infere-se que o legislador, ao definir como base de cálculo in abstracto (ou base normativa) do IPTU o valor venal do imóvel, não condicionou a tributação do bem à sua disponibilidade no comércio jurídico. Noutra dizer, é desinfluyente, para fins de determinação da base de cálculo do IPTU, a circunstância de o imóvel estar, ou não, desimpedido para negociação, bastando que ele seja passível de avaliação mercadológica.

Corroborando o entendimento acima esposado a norma estatuída no art. 17-A, caput, inciso I, do Decreto nº 14.327/1995, in verbis:

Art. 17-A. Para fins de apuração do valor venal, serão observados os seguintes critérios:

I – as unidades imobiliárias serão avaliadas como **livres e desembaraçadas de quaisquer ônus**, abstraída qualquer relação jurídica que o titular de direitos sobre o imóvel venha a ter com terceiros; (...) (grifou-se)

Consigne-se que, a prevalecer a proposição da Recorrente, que enxerga na alienabilidade do imóvel uma premissa implícita na definição da base de cálculo do IPTU, situações estúrdias encontrariam guarida na lei.

Assim, todo aquele que recebesse mediante doação, por escritura pública devidamente registrada na Serventia Imobiliária, imóvel gravado com cláusula de inalienabilidade, situação não incomum, estaria desobrigado do pagamento de IPTU.

Tome-se como exemplo, ainda, o caso de dois imóveis idênticos, de localização contígua, ambos transmitidos por sucessão testamentária a sucessores distintos, com cláusula de inalienabilidade imposta pelo de cujus a apenas um desses dois imóveis.

Seria flagrantemente contrário ao Direito aceitar que aquele sucessor que adquiriu a propriedade do imóvel com a referida cláusula de inalienabilidade pudesse eximir-se do IPTU, não obstante revelasse a mesma capacidade contributiva, ostentasse o mesmo signo presuntivo de riqueza que seu vizinho, bem como, ainda por cima, usufruísse de todos os benefícios e utilidades oferecidos pelo Município e custeados com o dinheiro proveniente, dentre outras exações, da cobrança do imposto do qual estaria desonerado, cobrança esta que atingiria, inclusive, o sucessor seu vizinho que, desafortunadamente, foi contemplado com bem não gravado com aquele ônus.

## **Acórdão nº 18.962**

Diversas outras consequências teratológicas advindas do acolhimento da tese propugnada pela Recorrente poderiam ser aqui enumeradas, mas os exemplos acima são suficientemente elucidativos.

Portanto, como a exegese articulada pela Recorrente, além de não se coadunar com os preceitos legais que regem o tema, conduz a manifestas ilogicidades, sua adoção deve ser rechaçada.

No que se refere à alegação da Recorrente de que a manutenção da exigência do IPTU no presente caso representaria fator de desequilíbrio econômico-financeiro do contrato, assevero que eventual desajuste nessa seara deve ser solucionado na via própria, não se impondo ao Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, ao analisar a higidez do lançamento tributário objeto do litígio ora em curso, tal ônus.

A respeito desse tema, valho-me da oportuna lembrança feita pelo d. Representante da Fazenda em relação ao voto vencedor do i. Conselheiro Fernando Miguez Bastos da Silva no julgamento que deu ensejo ao Acórdão nº 18.078, de 25/08/2022, em que a mesma alegação foi enfrentada. Assim asseverou o d. Conselheiro Presidente: *“o que não se pode, concessa venia, é pretender manietar a competência constitucional tributária a pretexto da necessidade de manter-se o equilíbrio financeiro de um contrato público, seja ele de que espécie for”*.

Deve-se enfrentar, ainda, a alegação da Recorrente no sentido de que decisões proferidas pela Coordenadoria do IPTU em processos nos quais teriam sido discutidas matérias análogas as ora enfrentadas trariam para o caso em discussão solução diversa.

A esse respeito, deve-se ressaltar, na mesma linha que o fez a Representação da Fazenda, que as referidas decisões não vinculam este Colegiado e que, além disso, soluções jurídicas adotadas pelo referido órgão limitam-se às partes envolvidas nos casos concretos submetidos à sua apreciação, consideradas todas as suas especificidades. Desta feita, eventual decisão favorável a um outro contribuinte, proferida pela Coordenadoria do IPTU nos idos do ano de 2008 e no âmbito de processo administrativo relativo a imóvel distinto do tratado nestes autos, não pode ser automaticamente estendida à Recorrente.

Em plano subsidiário, a Recorrente insurgiu-se contra o valor venal atribuído ao imóvel pela instância de piso como base de cálculo do lançamento de IPTU relativo ao exercício de 2021, a qual reduziu o valor venal atribuído originariamente ao imóvel.

O valor atribuído inicialmente ao imóvel por ocasião do lançamento impugnado foi de R\$17.965.174,00 (conforme fls. 44-v).

## **Acórdão nº 18.962**

Com respaldo na manifestação técnica da AAT no âmbito do processo 04/99/307.544/2021 (apenso aos autos em que manejado o presente Recurso Voluntário), em fls. 252/254 do referido apenso, o titular da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários julgou parcialmente procedente a impugnação e reduziu a base de cálculo do IPTU relativo ao ano de 2021 para o valor indicado pelo órgão técnico, vale dizer, para o valor de R\$ 9.300.000,00 (conforme fls. 156 dos presentes autos).

A procedência parcial justifica-se pelo fato de a defendente ter juntado no processo em apenso o laudo de avaliação de fls. 173/224, datado de fevereiro de 2021, o qual atribuiu ao imóvel em tela o valor de R\$ 8.200.000,00 (conforme fls. 198 do apenso).

No que se refere à manifestação do órgão técnico em subsídio à discussão do valor venal do imóvel em sede recursal, peço vêcias para incorporar ao presente voto a síntese feita pelo d. Representante da Fazenda:

Chamado a analisar o recurso interposto, o órgão técnico, em resumo, expendeu as seguintes considerações: (i) paralelamente aos critérios da lei, era possível um contraditório de avaliação pontual, conforme procedimento próprio, observada a norma técnica brasileira para avaliação de imóveis; (ii) fazia parte da prática reiteradamente observada pela administração tributária a exigência de que a avaliação atingisse pelo menos o grau de fundamentação II da NBR 14.653-2; (iii) o laudo não apresentava as premissas e as hipóteses para determinação do valor da venda hipotética do imóvel ao cabo dos seus cabalísticos dez anos; (iv) não havia por que uma estrutura toda de concreto, mantida em funcionamento e com manutenção adequada, daqui a dez anos não permanecesse valendo um valor muito próximo do que valia hoje; (v) o imóvel não só iria existir, gerar renda e possuir um bom valor pelos próximos dez anos como, ao fim desses dez anos, iria continuar valendo muito próximo do que valia hoje; (vi) na avaliação de imóveis que podiam durar muitas dezenas de anos, o método da renda adotava sempre a avaliação pela perpetuidade; (vii) renovada a concessão ou trocado o concessionário, o imóvel continuará existindo, valendo e rendendo como hoje; (viii) o imóvel, mesmo sendo de propriedade do Município e objeto de concessão, podia ser comparado com outros estacionamentos similares; (ix) a prática universal da avaliação pelo método da renda pressupunha a capitalização de todas as rendas e despesas que o imóvel iria gerar ao longo de sua vida útil; (x) a vida útil do muito bem construído e sólido imóvel era certamente muito maior que o horizonte de anos assumido no laudo; e (xi) revelava-se desvinculada da realidade a taxa de desconto de 11% usada para deflacionar a renda mensal.

Com relação à matéria técnica, comungo do mesmo entendimento esposado pela Representação da Fazenda e entendo que a Recorrente não se desincumbiu do encargo de demonstrar a procedência das suas alegações no tocante a uma nova redução da base de cálculo atribuída ao imóvel para fins de lançamento do IPTU de 2021, para além da redução já determinada pela decisão de piso.

## **Acórdão nº 18.962**

Foi nesse mesmo sentido que decidiu este Colegiado quando do julgamento de Recurso Voluntário manejado pelo mesmo contribuinte e em relação ao mesmo imóvel, no tocante à impugnação ao valor venal de 2022. Trata-se do Acórdão nº 18.877, datado de 03/10/2024, assim ementado no ponto:

IPTU – REVISÃO DE VALOR VENAL – Mantém-se a redução da base de cálculo do IPTU efetuada pela decisão de primeira instância administrativa, respaldada na manifestação técnica do órgão de avaliação imobiliária da Secretaria Municipal de Fazenda e Planejamento, quando a peça recursal não oferecer elementos que justifiquem a alteração da decisão de piso. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

Chegando ao final do presente voto, quero deixar assentado que as mesmas razões nele aduzidas para sustentar a sujeição passiva da Recorrente com relação ao IPTU são aplicáveis à TCL, de modo que o lançamento relativo à referida taxa também deve ser mantido para o exercício abrangido no presente litígio.

Como argumento de reforço a tudo quanto foi trazido no presente voto, este Relator destaca o fato de que este e. Conselho de Contribuintes já teve a oportunidade de conhecer e decidir questões idênticas as ora postas, inclusive em relação à mesma Recorrente e ao mesmo imóvel, só que em relação a exercícios distintos. Entre todos os precedentes, destaco o Acórdão nº 18.875, de 03/10/2024, assim ementado nos pontos de intercessão com a discussão ora posta:

IPTU – PROCESSO – PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – INFORMAÇÕES DA GUIA – Não padece de nulidade o lançamento que contenha dados suficientes para a identificação do sujeito eleito pela Administração Tributária para figurar no polo passivo. Preliminar rejeitada. Decisão unânime.

IPTU – CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS – IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA – A discussão da constitucionalidade da legislação tributária municipal foge à competência do Conselho de Contribuintes, como órgão integrante do Poder Executivo Municipal e submetido a seus regramentos.

IPTU – IMÓVEL DE ENTE PÚBLICO – CESSÃO A PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO – EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA – CONTRAPRESTAÇÃO POR PREÇO OU TARIFA – Incide IPTU sobre o imóvel de ente público em que haja exploração de atividade econômica ou atividade remunerada por preço ou tarifa, por pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. Recurso Voluntário improvido. Decisão por maioria.

Em face de todo o exposto, voto, no mérito, por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário interposto, com vistas a que seja mantida a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos.

É como voto.

## Acórdão nº 18.962

### VOTO VENCIDO – MÉRITO

Conselheiro **GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS**

No que respeita ao mérito, peço vênias para divergir do entendimento exposto pelo ilmo. Conselheiro Relator, para construir meu raciocínio em sentido diverso.

O ponto central deste recurso circunscreve-se à incidência do IPTU sobre imóvel público, **de titularidade do próprio Município**, cedido para a exploração de um serviço de estacionamento.

Como é de sabença geral, após a fixação da tese em Repercussão Geral nº 437 do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 601.720, o Município do Rio de Janeiro, de ofício, passou a reavaliar as situações jurídicas que até então implicavam a não incidência do IPTU para imóveis de entes públicos concedidos a particulares.

E no caso da Recorrente, houve a **reinterpretação**, a meu ver, do caso concreto por parte da Prefeitura, que até então, indicava em seu cadastro o próprio Município como proprietário do imóvel em questão, passando a indicar como contribuinte o ora Recorrente e, com isso, gerando alteração do critério jurídico adotado em períodos anteriores, com a determinação para que fossem excluídos os códigos de imunidade/isenção vinculados ao imóvel em análise.

Passou-se, assim, em decorrência da aplicação direta dos temas 385 e 437, tirados respectivamente nos julgamentos dos Recursos Extraordinários 594.015 e 601.720, a exigir-se da Recorrente o IPTU **sobre o imóvel do próprio Município onde desenvolvida atividade relacionada à administração e operação de estacionamento subterrâneo.**

A meu ver, é relevante destacar que, assim como já tive a oportunidade de me manifestar em casos similares anteriormente<sup>5</sup>, entendo que a aplicação de um Tema de Repercussão Geral ou tese repetitiva (em especial os temas 385 e 437 do STF), fixadas pelo Tribunais Superiores em recursos representativos de controvérsia, **não se dá de forma automática**, sendo necessário realizar o cotejo analítico, fático e jurídico, para observar se o caso concreto se amolda (ou não) à *ratio decidendi* e contexto fático daquele determinado julgado representativo de controvérsia.

Nesse sentido, e exatamente em casos como o presente, deve ser proposta, aplicada e seguida a técnica do *distinguishing* (que funciona como mecânica principal para a adequação do caso concreto ao representativo de controvérsia ou de sua distinção), a qual foi incorporada ao Direito Processual Brasileiro com o advento do CPC/2015.

---

<sup>5</sup> quando da prolação do voto nos Acórdãos 18.038, 18.283, 18.555, 18.377

## Acórdão nº 18.962

A esse teor, imperioso trazer os Enunciados do Fórum Permanente de Processualistas Civis – FPPC e da Escola Nacional e Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados – ENFAM que analisam as hipóteses em que seja necessária a realização da “análise distintiva” entre o precedente vinculante e o caso concreto, *verbis*:

### VIII Fórum Permanente de Processualistas Civis – FPPC

Enunciado 174. A realização da distinção compete a qualquer órgão jurisdicional, independente da origem do precedente invocado.

Enunciado 306. O precedente vinculante não será seguido quando o juiz ou tribunal distinguir o caso sob julgamento, demonstrando, fundamentalmente, tratar-se de situação particularizada por hipótese fática distinta, a impor solução jurídica diversa.

Enunciado 459. As normas sobre fundamentação adequada quanto à distinção e superação e sobre a observância somente dos argumentos submetidos ao contraditório são aplicáveis a todo o microssistema de formação de precedentes.

Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados – ENFAM.

Enunciado 9. É ônus da parte, para os fins do disposto no art. 489, § 1º, V e VI, do CPC/2015, identificar os fundamentos determinantes ou demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento, sempre que invocar jurisprudência, precedente ou enunciado de súmula.

Enunciado 11. Os precedentes a que se referem os incisos V e VI do § 1º do art. 489 do CPC/2015 são apenas os mencionados no art. 927 e no inciso IV do art. 332.

Enunciado 19. A decisão que aplica a tese jurídica firmada em julgamento de casos repetitivos não precisa enfrentar os fundamentos já analisados na decisão paradigma, sendo suficiente, para fins de atendimento das exigências constantes no art. 489, § 1º, do CPC/2015, a correlação fática e jurídica entre o caso concreto e aquele apreciado no incidente de solução concentrada.

No mesmo sentido, o E. STJ já definiu que a aplicação da tese jurídica firmada por um precedente repetitivo a um caso concreto deve, necessariamente, passar pelo crivo da aplicação da “técnica da distinção” (*distinguishing*) para aferição quanto à aplicabilidade de determinada *ratio decidendi* à situação fática posta. Nesse sentido: RE nos EDcl no REsp 1.504.753/AL, 3ª Turma, DJe 29/09/2017); REsp 1.414.391/DF, 3ª Turma, DJe 17/05/2016; e, AgInt no RE no AgRg nos EREsp 1.039.364/ES, Corte Especial, DJe 06/02/2018. AgInt no EDcl no AREsp 1254567/SP.



## Acórdão nº 18.962

Inicialmente, cabe frisar que a aplicação de um precedente representativo de controvérsia judicial apenas pode ocorrer após a aplicação da técnica da distinção (*distinguishing*) (seja para acomodar a tese ao caso concreto, seja para afastar a sua aplicação), a qual se refere a um método de comparação entre a hipótese em julgamento e o precedente que se deseja a ela aplicar.

Dessa forma, para a aplicação de um precedente, é imperioso que exista similitude fática e jurídica entre a situação em análise com o precedente que visa aplicar. Por essa razão, devemos delimitar e analisar os elementos do caso concreto contrapostos à tese de repercussão geral ou repetitiva que se pretende aplicar a este julgamento para podermos concluir pela sua aplicabilidade ou não ao caso concreto, in casu, os Temas 385 e 437 da Repercussão Geral, cujas teses principais restaram assim fixadas:

(i) Tema 385: 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;

(ii) Tema 437: Incide o IPTU considerado o imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido à pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.

Como expostos na síntese das teses acima transcritas, os Temas 437 e 385 do STF estabelecem que o IPTU incide sobre **imóveis públicos cedidos a entes privados para exploração de atividade econômica com fins lucrativos**.

No entanto, a atividade de estacionamento prestada pela Autopark, **em imóvel de propriedade do próprio Município**, em **local público e de alta demanda**, caracteriza-se, em meu entender, como serviço público, uma vez que atende diretamente a necessidades urbanísticas e de mobilidade da população, além de se inserir no contexto de políticas públicas para ordenamento do espaço urbano, conforme estabelecido pelo Município.

Essa função pública é reforçada pela vinculação contratual que determina à concessionária a execução do serviço em condições previamente definidas, alinhadas ao interesse coletivo e com remuneração baseada em tarifas.

É necessário distinguir aqueles casos tratados nos temas 385 e 437 do presente, visto que o serviço prestado pela Autopark não se caracteriza como uma atividade econômica privada, puramente, mas, no meu entender, mas mais se aproxima como um serviço público delegado e regulado pelo poder concedente, **em imóvel de titularidade do próprio Município**, o qual, não tivesse concedido a área para este serviço, teria de disponibilizar, ele próprio, meios para o atendimento a necessidades urbanísticas e de mobilidade da população. Seguem as hipóteses específicas de *distinguishing* entre o caso da Autopark e os temas fixados pelo STF.

## Acórdão nº 18.962

Ademais, veja-se que no acórdão tirado no julgamento do Recurso Extraordinário 601.720, a tese em repercussão geral estabelecida pelo STF foi a de que *“a imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, a, **não alcança bens imóveis da União** cedidos a empreendimentos privados exploradores de atividades econômicas com fins lucrativos”*.

O dispositivo estabelecido em repercussão geral deu-se especificamente para o caso concreto ali sob análise, que se relacionava com a exploração de atividade econômica própria da iniciativa privada, em imóvel da União Federal (no caso, tratava-se de uma agência de automóveis, onde havia comercialização e prestação de serviços relacionados a veículos automotores).

Já a tese em repercussão geral estabelecida no julgamento do Recurso Extraordinário 594.015 foi a de 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 de IPTU pelo Município”* – situação distinta se considerado o caso ora sob análise.

Sendo o imóvel em questão **propriedade do próprio Município que figura como sujeito ativo da obrigação tributária**, pergunta-se: haveria a incidência da regra da imunidade recíproca estabelecida no art. 150, inciso VI, alínea ‘a’, da Constituição de 1988, ou a não incidência neste caso se daria em razão da impossibilidade lógica (pela confusão) em se ter nos dois polos da relação jurídica tributária (sujeito ativo e sujeito passivo) a mesma pessoa? Por certo que pela impossibilidade lógica!

Logo, **não se estaria a tratar de imunidade recíproca no presente caso**, pelo que tão só por isso inviável seria a aplicação ao caso dos temas 385 e 437, que trataram de pretensão de tributação pelo IPTU de imóveis da União Federal, onde aplicável especificamente a imunidade recíproca.

Assim, afastadas do presente caso também estariam as prescrições contidas no parágrafo 3º do mesmo artigo 150, que estabelecem que a imunidade recíproca não se aplica *“ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”*.

O caso em tela traz-nos situação em que a Recorrente, vencedora em processo de licitação, obteve o direito, mediante concessão, de prestar serviços públicos de operação de estacionamento de veículos em garagem subterrânea. Vê-se, assim, que a concessão foi relativa a um serviço público, e não diretamente a uma concessão de uso do imóvel do Município onde a atividade poderia ser desenvolvida livremente pelo particular.

## Acórdão nº 18.962

Não se pode realizar qualquer comparação do serviço público objeto da concessão ora sob análise com um serviço de administração de estacionamento prestado livremente pela iniciativa privada para, a partir daí, pretender tratá-los e tributá-los igualmente. Vários são os motivos:

A concessão importa o pagamento de um valor ao ente público para o desenvolvimento da atividade (valor da concessão). E no caso, além do valor pago inicialmente pela concessão, houve ainda a necessidade de o concessionário finalizar obras necessárias na área subterrânea construída, aberta pelo Município para a transformação do local em um efetivo estacionamento (obras estas que se incorporarão ao imóvel, sem qualquer direito de indenização ou retenção por parte da concessionária ao término do contrato de concessão).

Neste cenário não há dúvidas de que o Município é, efetivamente, o proprietário da área, tendo cedido o seu uso à Recorrente tão somente em razão do objeto da concessão (prestação de um serviço de iniciativa do Poder Público).

Aliás, num contrato de locação privado, é assunto que interessa apenas às partes da relação locatícia a assunção (ou não) pelo locatário da obrigação pelo pagamento do IPTU do imóvel. Certo é – sabemos – que tal avença jamais poderá ser oposta ao Poder Público, que continuará a exigir do locador (proprietário do bem) o IPTU.

*Mutatis Mutandis*, no caso em apreço, também não cabe ao Poder Público definir quem pagará o IPTU, pois a lei já o faz. O imóvel é do Município e este não deve pagar para si próprio o IPTU; e se não paga para si próprio, não há lógica em exigir a exação do cessionário! E se o fizesse, deveria tê-lo feito já no Edital e no próprio contrato, de maneira expressa, em respeito à transparência e às regras que regem os negócios na iniciativa privada, ambiente esse com o qual pretende o Fisco comparar a imbricada relação havia entre Poder Público e particular.

Ora! Os dois negócios (se comparados) não são iguais, ou seja, entre um negócio desenvolvido inteiramente no seio da iniciativa privada e aquele outro contratado com o Poder Público há enormes diferenças! É ilusão comparar e querer imprimir as mesmas obrigações/ônus aos dois negócios! A capacidade contributiva tão alarmada em tais situações visando autorização para tributação pelo IPTU não pode desdobrar o signo presuntivo de riqueza observado na prestação do serviço (já tributado pelo ISS) em imaginária propriedade nas mãos de quem não a tem!

Ainda que, no caso, o serviço público definido no contrato de concessão não trate de um serviço público que venha a tutelar direitos e valores mais caros do cidadão, é um serviço de iniciativa do Poder Público, forjado em um “**Programa de Estacionamentos Subterrâneos**” voltado para atender necessidades da população carioca que, sem a participação do Município, não seria atendida!

Estacionamentos subterrâneos no Centro da cidade do Rio de Janeiro, na Av. Presidente Antonio Carlos, como o presente, amplamente utilizado por usuários que transitam no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, no Ministério da Fazenda, no Tribunal Regional do Trabalho, dentre uma série de outros edifícios que abrigam serviços públicos de grande circulação e relevância.

## Acórdão nº 18.962

Assim, não me parece haver dúvidas de que o estacionamento em questão vem a atender critérios urbanísticos, logísticos e de mobilidade urbana elaborados pelo próprio Poder Público, e que hoje vem bem a calhar em uma área onde o Município incentiva conversão de uso de prédios comerciais que, pela idade, sequer possuem estacionamento.

O serviço objeto da concessão decorre, em última instância, da previsão contida no art. 30, inciso VIII, da Constituição de 1988, que estabelece competir aos Municípios “*promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano*”. Em complemento, a regra do art. 182 também da Constituição de 1988, que define que “*a política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes*”.

Calcado na competência e nos princípios previstos no texto constitucional, o Município do Rio de Janeiro exerceu (e exerce) sua política urbana – como se tira da legislação – Lei nº 10.257/2001, especificamente em seu art. 2º, inciso V:

Art. 2º A política urbana tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e da propriedade urbana, mediante as seguintes diretrizes gerais: [...] V – oferta de equipamentos urbanos e comunitários, transporte e serviços públicos adequados aos interesses e necessidades da população e às características locais;

Ou seja, não se pode negar que o **serviço objeto do contrato de concessão é público**, pois além de fomentado pelo próprio Poder Público, visa atender aos princípios constitucionais que tutelam o meio ambiente urbano, mediante diretrizes e elaboração de políticas públicas para o zoneamento urbano.

Num paralelo, em auxílio à interpretação aqui desenvolvida, veja-se o teor da Súmula Vinculante nº 52, onde apresentado o entendimento do STF a respeito de locação de imóveis pertencentes a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, inciso VI, alínea ‘c’, da Constituição de 1988.

O STF entendeu que referido bem permaneceria imune ao IPTU, “desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas”. Esta comparação, ainda que em relação a hipóteses distintas, é pertinente para demonstrar que a imunidade estabelecida pelo texto constitucional (se assumirmos que se trata de imunidade recíproca) comporta temperos, pois é certo que, por força dos mesmos motivos que levaram o STF a privilegiar a possibilidade de obtenção de receitas pelas entidades versadas no teor da Súmula Vinculante nº 52 (mantendo a imunidade para imóveis locados para terceiros, mesmo que destinados a atividades econômicas próprias da iniciativa privada), também deverá realçar interpretação mais condizente com o caso aqui em debate, justamente para se entender se não seria o caso de também eleger um privilégio (por assim dizer) às concessões de serviços públicos (com a posse precária, pela natureza do serviço, de bem imóvel do próprio poder concedente).

## Acórdão nº 18.962

Isto porque, em concessões estabelecidas pelos entes públicos, há uma sorte de fatores que influenciam na parametrização dos valores praticados em uma licitação, de sorte que o poder concedente possa, neste tipo de concorrência, buscar a melhor taxa a ser cobrada dos usuários pelo serviço público a ser, ali, prestado.

Dada a interpretação histórica tanto do STF quanto do STJ a respeito do tema, nunca houve a preocupação de se incluir, na formação do preço em licitações desta espécie, o custo relativo ao IPTU.

Não há dúvidas de que a ausência deste custo influenciou para a possibilidade de se estabelecer uma taxa menor a ser cobrada dos usuários do serviço licitado.

Ainda, deve-se considerar 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 **limitaram a aplicação das teses fixadas nos temas 385 e 437 da Repercussão Geral**, seja em razão das distinções fáticas (como demonstrado acima), seja em razão da interpretação dos fatos e do Direito sob o prisma da Análise Econômica do Direito.

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.

Além da mencionada RCL 60.726, o tema já foi objeto de manifestações dissonantes, em maior ou menor extensão, do E. STF no RE 1412662 AGR, no RE 253.472, no RE 1313226 AgR, no RE 1313502 AgR, no ARE 1372466 AgR, no RE 1.411.101, no RE 1.411.264, nos EDiv no RE 1.272.751 e RE 1.380.136, além dos próprios temas 508 e 1.140 da Repercussão Geral.

Diante desse cenário recalcitrante do próprio E. STF, foi reconhecido **novo tema de repercussão geral (Tema 1.297) em abril de 2024** que buscará dirimir hipóteses análogas à presente (a qual, portanto, não se amolda à aplicação imediata do tema 385 ou 437):

Tema 1.297 - Recurso extraordinário em que se discute, à luz do artigo 150, VI, "a", da Constituição Federal, se o arrendamento de bem imóvel da União para concessionária de serviço público de transporte ferroviário afasta a imunidade tributária recíproca, com a consequente incidência de IPTU sobre o imóvel afetado à prestação do serviço.

Nesse particular, de extrema relevância transcrever trechos da manifestação do Min. Roberto Barroso sobre o tema e a distinção entre temas e teses já firmadas anteriormente pelo Plenário do Eg. STF e o caso em análise (bastante similar ao presente), *in verbis*:

## Acórdão nº 18.962

[...] A primeira tese afirma que a imunidade tributária recíproca não se aplica a empresa privada, arrendatária de imóvel público, que explora atividade econômica com fins lucrativos (Tema 385/RG). A segunda orienta que incide IPTU sobre imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado (Tema 437/RG). A terceira disciplina que a sociedade de economia mista, cujos ativos são negociados em Bolsas de Valores e que distribui lucro, não está abrangida pela regra de imunidade tributária (Tema 508/RG). A quarta dispõe que as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca (Tema 1.140/RG). Nenhuma delas, no entanto, trata especificamente da manutenção da imunidade sobre bens públicos afetados à serviço público outorgado a particular. [...] [...] Nesse aspecto, diante desse conjunto de orientações, mas sem uma orientação específica para a hipótese, o acórdão recorrido afirmou a incidência do imposto, porque, na linha da tese referente ao Tema 508/RG, as características da entidade de direito privado (a distribuição de lucro e a negociação de ativos em bolsa) é que determinariam a possibilidade de aplicação da imunidade tributária recíproca. A solução da controvérsia privilegiou, assim, aspectos relacionados à entidade que tem a posse direta do imóvel. Por outro lado, no entanto, a parte recorrente sustenta, com apoio no Tema 1.140/RG, que a avaliação sobre a existência de imunidade tributária deve observar primariamente a natureza do imóvel, de propriedade da União, bem como da atividade exercida. Nesse passo, defende que se os bens públicos estiverem vinculados à prestação de um serviço público, não há fundamento para a incidência do imposto. [...] [...] Diante disso, em relação aos bens públicos afetados à prestação de serviço público explorado por concessionária, há tanto decisões que afirmam a existência de imunidade tributária recíproca, como aquelas que concluem pela incidência tributária. Citem-se, por exemplo, os seguintes julgados sobre a existência de imunidade tributária recíproca, em razão da natureza pública do serviço prestado, independentemente da finalidade lucrativa e da negociação de ativos em bolsa pela delegatária: [...] [...] Em sentido diverso, afirmando a incidência de IPTU sobre bens públicos afetados ao serviço público, em razão da finalidade lucrativa da entidade delegatária, citam-se os seguintes julgados: [...] [...] Há, ainda, decisões em que o STF estabeleceu distinção entre as parcelas do bem público verdadeiramente afetadas à prestação do serviço público, às quais se reconheceu a aplicação da imunidade tributária recíproca, e aquelas destinadas à exploração de atividades econômicas acessórias, sobre as quais incidiria o IPTU. Nesse sentido: [...] [...] A existência de interpretações diversas sobre a extensão da imunidade tributária recíproca para bens afetados à prestação do serviço público concedido evidencia a relevância jurídica da controvérsia constitucional. Mais além, como ressaltado pelo Ministro Edson Fachin, no curso do julgamento do Tema 385/RG (RE 601.720), a determinação da abrangência da imunidade tributária recíproca tem relação direta com a “preservação do sistema federativo”, com impactos sobre a prestação de serviços públicos, sobre a modelagem de outorga para o setor privado, assim como

## Acórdão nº 18.962

sobre a capacidade tributária dos entes municipais. Trata-se, pois, de matéria de evidente repercussão geral, sob todos os pontos de vista (econômico, político, social e jurídico), em razão da relevância e transcendência dos direitos envolvidos. 16. Diante do exposto, manifesto-me no sentido de reconhecer a repercussão geral da seguinte questão constitucional: saber se a concessão de serviço público afasta a imunidade tributária recíproca para fins de incidência de IPTU sobre bens públicos afetados à prestação do serviço. [...]

Tendo em vista as manifestações acima, reitero **que não se pode realizar qualquer comparação da situação ora analisada** com a “*simples atividade lucrativa perpetrada por empresa terceira*”, totalmente desvinculada de qualquer serviço de interesse público, para, a partir da efetiva percepção de resultados pela Recorrente, pretender tratá-los e tributá-los igualmente.

De mais a mais, entendo 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 aplicação da imunidade do IPTU aos complexos aeroportuários de propriedade de entes públicos, que são objeto de concessão a particulares, o qual, a meu ver, traz importantíssimas proposições e conclusões aplicáveis, analogamente, ao caso concreto, *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

## **Acórdão nº 18.962**

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 inseridos no CBA, é indubitado 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.



## Acórdão nº 18.962

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, conseqüentemente, 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 conseqüências 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**

## Acórdão nº 18.962

**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, nos apresenta razões suficientes para concluir que o entendimento endereçado pela d. Advocacia Geral da União na obra citada é sofisticado e adequado o suficiente para se observar no momento de *distinguishing* entre as teses de repercussão geral 437 e 385 do caso concreto.

A ótica trazida pela d. Advocacia Geral da União, prismada pela **Análise Econômica do Direito**, já referenciada pelas manifestações dos eminentes Ministros Fux e Roberto Barroso, é capaz de sensibilizar o julgador, a meu ver, 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.

Os contratos de concessão 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** (no caso de administração e operação de estacionamentos), que dão suporte à toda a estrutura urbanística e de trânsito de determinada área da cidade do Rio de Janeiro, 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 como aquele que analisamos no presente caso, em regra, são caracterizados como “**contratos de investimento**” por parte da concessionária, que agregam e dispendem valores na modernização, adequação e ampliação da infraestrutura de prestação do serviço vinculado à atividade em questão, 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*:

## **Acórdão nº 18.962**

[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 de todo o exposto, rogando todas as vênias ao substancioso voto trazido pelo Ilmo. Conselheiro Relator, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto pela Autopark S.A., para que seja cancelado o lançamento em testilha.

É como voto.

## **A C Ó R D ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **AUTOPARK S.A.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes:

- 1) Por unanimidade, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, 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 **EDUARDO GAZALE FÉO**, que davam provimento ao recurso, nos termos do voto do primeiro.

**Acórdão nº 18.962**

Ausente da votação o Conselheiro ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR, substituído pelo Conselheiro Suplente EDUARDO GAZALE FÉO.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 23 de janeiro de 2025.

**FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**  
PRESIDENTE

**RENATO DE SOUZA BRAVO**  
CONSELHEIRO RELATOR

**GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS**  
CONSELHEIRO