

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.060

Sessão do dia 10 de abril de 2025.

Publicado no D.O. Rio de 28/05/2025

RECURSO VOLUNTÁRIO Nº 20.877Recorrente: **DUFY DO BRASIL DUTY FREE SHOP LTDA.**Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E
JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS**Relator: Conselheiro **RENATO DE SOUZA BRAVO**Representante da Fazenda: **SIDNEY LEONARDO SILVA*****IPTU/TCL – IMÓVEL DE ENTE PÚBLICO –
CESSÃO À PESSOA JURÍDICA DE DIREITO
PRIVADO – EXPLORAÇÃO DE ATIVIDADE
ECONÔMICA***

Incidem IPTU e TCL sobre imóvel de ente público em que haja exploração de atividade econômica, por pessoa jurídica de direito privado, sendo essa a devedora dos tributos. Recurso Voluntário improvido. Decisão unânime.

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

Adoto o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 117/123, que passa a fazer parte integrante do presente.

“Trata-se de Recurso Voluntário interposto por DUFY DO BRASIL DUTY FREE SHOP LTDA em face de decisão do Sr. Coordenador da Coordenadoria de Revisão e Julgamento Tributários (FP/REC-RIO/CRJ), constante de folhas 100 a 107, que julgou improcedente a impugnação aos lançamentos de IPTU e TCL do exercício 2023 realizados para o imóvel localizado na Praça Senador Salgado Filho, nº 1, PAV 1, VA 1002, Centro, inscrito no Cadastro Imobiliário municipal sob a inscrição imobiliária de nº 3.408.256-0.

Considerando que o relatório apresentado como apoio à decisão recorrida descreve com exatidão os fatos até então ocorridos, peço vênica para incorporá-lo à presente promoção e a ele me reportar (cf. folhas 100 a 100-verso):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.060**

Trata-se de impugnação ao lançamento de IPTU e TCL do exercício de 2023 cumulado com pedido de revisão de dados cadastrais.

Em sua petição de fls. 36/46, a Impugnante alega, em breve síntese, que firmou com a Infraero, os contratos de concessão de uso de área nºs. 02.2015.062.0013 e 02.2017.062.0015, os quais têm por objeto a concessão de uso de áreas de 181,10m² e 224,02m², respectivamente, destinadas à exploração comercial de artigos importados e loja de conveniência, no aeroporto Santos Dumont (a presente impugnação se refere apenas à área de 224m²).

Por força dos contratos firmados, entende que somente faz uso precário das áreas concedidas, onde desenvolve suas atividades negociais, sendo, assim, mera usuária dos espaços que lhe são contratualmente destinados, sem deter a posse com animus domini, posto que não possui a mínima expectativa de exercer a propriedade ou o domínio útil sobre os imóveis.

Alega também que o procedimento de recadastramento predial que incluiu o imóvel no cadastro do IPTU em 2019 não permitiu o contraditório e a ampla defesa, bem como teria sido efetuado em dados cadastrais inconsistentes (área construída/posição/área do terreno).

Além disso, argumenta que o imóvel não possui valor venal, uma vez que se encontra situado em complexo aeroportuário, que, por constituir bem público, é inalienável.

Sustenta, ainda, que as teses firmadas nos julgamentos dos RE's 594.015 e 601.720 não se aplicam ao presente caso, posto que as atividades realizadas no sítio aeroportuário possuem destinação pública, em um regime que não traz qualquer risco à livre iniciativa, diferentemente dos casos que foram analisados naqueles julgamentos (distinguishing).

Pelo exposto requer o cancelamento da cobrança do IPTU e da TCL, ou, em caso de sua manutenção, que seja feita nova avaliação do imóvel, que leve em consideração suas reais características.

À fl. 81, a FP/REC-RIO/CIP 4.2 respondeu à demanda cadastral relativa ao fator posição e alterou a área cadastrada de 177m² para 224m², emitindo a guia 01/2023 com a cobrança da diferença de IPTU relativa ao exercício de 2023.

Irresignada, a Requerente apresentou recurso (fls. 83/88) à decisão de fl. 81, bem como reafirmou todos os demais argumentos constantes da impugnação de lançamento inicial.

À fl. 93, a FP/REC-RIO/CIP 4.2 indeferiu o recurso de fls. 83/88 no tocante à matéria cadastral.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE**Acórdão nº 19.060**

Considerando que o recurso apresentado pela impugnante deveria ter sido apreciado pela Coordenadoria do IPTU, o presente processo foi encaminhado à FP/REC-RIO/CIP, para análise. O Coordenador da Coordenadoria do IPTU negou provimento ao recurso, conforme parecer de fls. 97/98.

Em sua promoção (cf. Parecer IPTU nº 166/2024 em folhas 100-verso a 106), a ilustre parecerista da FP/REC-RIO/CRJ, preliminarmente à análise de mérito, esclareceu que a questão cadastral e a relativa ao cerceamento de defesa na inclusão predial se encontravam encerradas, na forma prevista no art. 164, inciso II, do Decreto nº 14.602/1996, tendo em vista a decisão proferida pelo Coordenador da Coordenadoria do IPTU em folhas 97 a 98.

No mérito, sublinhou que os lançamentos haviam observado o disposto no parágrafo único do art. 62 da Lei nº 691/1984, uma vez que a impugnante era pessoa jurídica de direito privado, com fins lucrativos, ocupante de imóvel pertencente à União Federal, devendo ser considerada contribuinte do IPTU, ainda que a ocupação do imóvel decorresse de concessão de uso de área, posto que a lei municipal não excepcionara nenhuma hipótese à sua regra.

Destacou que o Supremo Tribunal Federal, ao decidir o Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ, se manifestou no sentido de que incide IPTU sobre o bem público cedido à pessoa jurídica de direito privado.

Lembrou que o fundamento basilar da tese firmada pelo STF no julgamento do referido Recurso Extraordinário era o de que o particular que explorasse atividade econômica com fins lucrativos não podia se eximir do pagamento de tributos pelo fato de estar situado em bem público, sobre o qual, em regra, recaía a imunidade recíproca.

Acrescentou que a exceção prevista no §3º do art. 150 da Constituição Federal seria um outro óbice à aplicabilidade ao caso sob exame da imunidade recíproca.

Ressaltou que o item 25.35 das Condições Gerais Anexas aos TC nºs 02.2015.062.0013 e 02.2017.062.0015 estabelecem que *“O CONCESSIONÁRIO é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato”*.

Rechaçou a afirmação de que as áreas concedidas, alegadamente bens públicos, seriam inalienáveis, observando que, independentemente da categoria a que pertencessem, os bens públicos podiam ser alienados, ainda que a alienação dos bens de uso comum e de uso especial fosse condicionada à prévia desafetação dos mesmos.

Concluiu, assim, que os bens públicos podiam ser avaliados para compra e venda, possuindo valor patrimonial, razão pela qual afastou a alegação de que o valor venal adotado no lançamento impugnado seria irreal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.060

Em 22/07/2024, 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 julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo os lançamentos de IPTU e TCL relativos ao exercício de 2023 da inscrição imobiliária nº 3.408.256-0.

Irresignada com a sobredita decisão, da qual foi notificada em 31/07/2024, a contribuinte interpôs, em 12/08/2024, o Recurso Voluntário autuado às folhas 109 a 112, sendo então os autos 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.

Em suas razões recursais, a contribuinte, ora Recorrente, reaviva em grande medida 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, consubstanciados na sua maior parte em redarguições genéricas aos fundamentos da decisão recorrida.

Assim é que a Recorrente, em tópico dedicado à síntese fática, reafirma ser uma pessoa jurídica que atuaria no Aeroporto Santos Dumont no comércio de produtos importados e lojas de conveniência, por meio de contratos vinculados ao regime de concessões públicas, no presente caso diretamente com a *Infraero*.

No mérito, destaca tópico na peça de defesa (“DA IMUNIDADE”) em que, inicialmente, assevera que não poderia prevalecer o entendimento da decisão recorrida, que considerou a Recorrente sujeito passivo do IPTU, ao fundamento de que a imunidade tributária recíproca seria inaplicável ao caso em tela e de que a contribuinte exploraria atividade econômica lucrativa, sem natureza de serviço público.

Relembra que os aeroportos constituiriam bens de propriedade da União e a ela incumbiria, nos termos do art. 21, inciso XII, da Constituição Federal, a exploração da navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária, diretamente ou mediante cessão.

No que tange à exploração específica do Aeroporto Santos Dumont, salienta que ela é realizada pela *Infraero*, empresa pública federal criada pela Lei nº 5.862/1972, que possuiria amplos poderes de gestão, seja para o caso quando esta entidade administrasse diretamente o sítio aeroportuário, seja quando, através de ato de descentralização, outorgasse a administração para a iniciativa privada.

Sublinha que, em qualquer dos casos, a União permaneceria como a proprietária do bem público, mantendo a posse indireta do complexo aeroportuário, sendo que, no caso do Aeroporto Santos Dumont, além da posse indireta, exerceria também a posse direta, por meio da *Infraero*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.060

Assinala que, ao firmar os contratos de concessão de uso com a *Infraero*, não teria recebido o direito ao exercício dos poderes relacionados ao domínio útil dos bens, que teriam permanecido com a União.

Destaca que os contratos por ela firmados com a *Infraero* não possuiriam natureza de direito real, mas, sim, de direito pessoal, tendo por objeto a cessão de uma área pública para o exercício de uma atividade que, não obstante de interesse público, a Administração não desejaria (ou poderia) desempenhar.

Assevera que, nestas circunstâncias, os débitos discutidos se relacionariam diretamente com o uso, sem *animus domini*, de espaços públicos integrantes do Aeroporto Santos Dumont, expressando notoriamente que a Recorrente não seria sujeito passivo das obrigações tributárias, consoante entendimento da jurisprudência pátria, no sentido de que nem toda modalidade de posse seria apta a ensejar a tributação, sendo necessário que ela fosse caracterizada pelos poderes daquele que age como se fosse titular do domínio, o que somente se verificaria quando o possuidor tivesse relação de direito real sobre o bem, o que não seria o caso dos autos.

Refuta a fundamentação legal invocada pela parecerista da instância *a quo*, afirmando que o art. 34 do CTN e o art. 62 da Lei nº 691/1984 somente confirmariam a intenção do legislador: tributar o domínio, e não a pessoa.

Argumenta que as hipóteses previstas no art. 61 da Lei nº 691/1984 não alcançariam a Recorrente e, por conseguinte, os lançamentos realizados a título de IPTU e TCL seriam nulos, uma vez que os fatos geradores seriam o exercício da posse de áreas comerciais integrantes do espaço aeroportuário, mediante um contrato de concessão de uso, com caráter eminentemente pessoal, de modo que a *Dufry* não seria sujeito passivo das obrigações, as quais, se devidas, deveriam ser direcionadas à administradora do Aeroporto Santos Dumont (a *Infraero*).

Sustenta que o sítio aeroportuário e as atividades lá realizadas constituiriam uma universalidade indissociável enquanto mantida a destinação específica, conforme dispõe o art. 38 do Código Brasileiro de Aeronáutica.

Alega que essa previsão legal seria transferida para o contrato firmado entre a União e a *Infraero*, que preveria que a remuneração dos serviços públicos prestados em todo o complexo aeroportuário seria composta de receitas tarifárias (embarque, pouso etc) e não tarifárias, estas últimas oriundas das atividades comerciais necessárias ao fornecimento das facilidades previstas no art. 26, parágrafo único, do Código Brasileiro de Aeronáutica.

Enfatiza que toda a estrutura aeroportuária seria indivisível para todos os fins, inclusive para cobrança do IPTU e da TCL, não cabendo à Prefeitura, na busca arrecadatória, alterar o sujeito passivo dos tributos, contrariamente ao que prevê a legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.060**

Pontua que, para todos os fins, o serviço de infraestrutura aeroespacial seria considerado de titularidade exclusiva da *Infraero*, uma vez que a operação ainda não teria sido concedida à iniciativa privada no Aeroporto Santos Dumont, e que não poderia ser emitida uma cobrança para um subconcessionário que deteria posse precária da área.

Observa que o transporte aéreo seria uma atividade de interesse nacional e, portanto, exigiria uma complexa infraestrutura, regulada pela União (art. 21, inciso XII, “c”, da CRFB) e voltada para o interesse público, já que não haveria como permanecerem as pistas de voo isoladas para a realização do transporte aéreo, sem uma infraestrutura complexa ao seu redor.

Presumivelmente pretendendo integrar ao seu recurso todos os argumentos de sua impugnação sobre a necessidade de se distinguir o caso presente daqueles julgados pelo STF nos Recursos Extraordinários nºs 594.015 e 601.720, aduz que seria importante efetuar uma análise sistemática desses precedentes.

Para justificar a importância dessa análise, relata que o STF, em 15 de maio de 2017, data posterior à conclusão dos citados julgados, através do Ministro Luiz Fux, proferiu decisão monocrática, nos autos da ACO nº 2.757/RJ, reconhecendo a imunidade recíproca para sociedade de economia mista prestadora de serviços de interesse público.

Em tópico final de seu recurso (“DA DESAFETAÇÃO DO IMÓVEL”), insiste na tese de inexistência de valor venal do imóvel, fundada na suposta impossibilidade jurídica de venda de bem público afetado a atividade de serviço público, dado que tal bem seria indivisível, inalienável e indisponível, agregando, ainda, que no caso vertente não estariam presentes os requisitos para a alienação, vez que não haveria interesse público de acabar com a operação do Aeroporto Santos Dumont, única hipótese em que a área cedida poderia ser desafetada.

Sustentadas nos argumentos acima indicados, as pretensões da Recorrente consistem no que segue:

1) Que seja dado provimento ao presente recurso, com o cancelamento dos lançamentos de IPTU e TCL relativos ao exercício de 2023 da inscrição imobiliária nº 3.408.256-0;

2) Que seja determinada a suspensão da exigibilidade dos tributos contestados, com fulcro no artigo 151, inciso III, do CTN.”

A Representação da Fazenda opinou pelo improvimento do recurso.

É o relatório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.060

VOTO

Como bem destacado ao final de sua promoção, o d. Representante da Fazenda se desincumbiu do encargo de demonstrar que a matéria ora submetida à deliberação deste Colegiado já fora objeto de decisão sobre o mesmo tema, tributos (IPTU e TCL), contribuinte, imóvel e razões de defesa, diferenciando-se, apenas, quanto ao exercício objeto da discussão¹. Trata-se do Acórdão nº 18.422, de 17/08/2023, no âmbito do qual este Conselho de Contribuintes, à unanimidade e sob a relatoria da i. Conselheira Hevelyn Brichi, negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela mesma Recorrente².

Antes, porém, de seguir adiante na análise do caso e na explicitação do entendimento deste Relator, julgo oportuno tecer uma breve consideração acerca da decisão interlocutória proferida pelo e. STF no âmbito do RE nº 1.479.602, Tema de Repercussão Geral nº 1.297, que estendeu os efeitos do sobrestamento dos processos judiciais em curso sobre o tema aos processos administrativos correlatos ainda pendentes de solução.

Entendo que o sobredito sobrestamento não alcança o presente feito, na medida em que o referido tema de repercussão geral refere-se à questão atinente à imunidade tributária recíproca sobre **bens públicos afetados a serviço público outorgado a particular**. Entendo dessa forma porque no presente caso reputo não se tratar de serviço público *stricto sensu* exercido pelo particular em imóvel cujo uso a ele foi concedido, conforme mais adiante será demonstrado.

O mérito da pretensão recursal repousa, basicamente, na investigação quanto à validade jurídica da incidência do IPTU e da TCL sobre bem imóvel de propriedade da União cedido a empresa privada que nele explora atividade econômica, a saber, *comércio de artigos importados e loja de conveniência nas dependências do Aeroporto Santos Dumont*.

A defendente manifesta-se no sentido de que o caso em tela deve ser distinguido (*distinguishing*) daqueles que deram ensejo aos precedentes de repercussão geral analisados pelo STF no âmbito do RE nº 594.015/SP e do RE nº 601.720/RJ, respectivamente, temas 385 e 437, cujas referidas teses foram vazadas nos seguintes termos:

¹ No Acórdão nº 18.422 foram discutidos lançamentos de IPTU e TCL relativos às inscrições imobiliárias 3.408.255-2 e 3.408.256-0, referentes aos anos de 2018 e 2019 para a primeira inscrição e aos anos de 2016 a 2019 para a segunda. No caso em tela, discutem-se os lançamentos de IPTU e TCL relativos à inscrição imobiliária 3.408.256-0 referentes ao ano de 2023.

² Apesar de ter acompanhado a Relatora (Conselheira Hevelyn Brichi) quanto ao desprovisionamento do Recurso Voluntário, o Conselheiro Gabriel Abrantes, acompanhado pelos Conselheiros Eduardo Gazale Féo e Berith Santana, apresentou declaração de voto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE**Acórdão nº 19.060**

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.

Tema 437 – Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.

A Recorrente sustenta o entendimento de que a área pública cujo uso foi a ela cedido pela União, por intermédio da Infraero, e que é objeto dos lançamentos contestados, estaria afetada ao exercício de uma atividade de interesse público. Assim, defende que um dos principais fundamentos das teses definidas pelo STF, a saber, a salvaguarda dos princípios da isonomia e da livre concorrência, não seria aplicável ao presente caso, devendo nele prevalecer a imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição.

Entendo que tal argumentação não deve prevalecer, na medida em que a atividade desempenhada pela Recorrente no imóvel em questão, conforme consta do próprio contrato de concessão de uso da área (Termo de Contrato nº 02.2015.062.0013 cuja cópia consta dos autos em fls. 06 a 29), relaciona-se à *“exploração comercial de Loja de Conveniência, no Aeroporto Santos Dumont”*, conforme consta de fls. 06.

Entendo que toda a argumentação expendida pela Recorrente quanto a esse ponto, com vistas a conformar a atividade por ela exercida como uma parte do todo voltada para a prestação dos serviços aeroportuários e para o fornecimento de infraestrutura necessária à consecução dos referidos serviços, não deve prevalecer, na medida em que não se mostra a referida atividade, exploração comercial de Loja de Conveniência, como essencial à atividade aeroportuária.

Nesse ponto, peço vênias para incorporar ao presente voto excerto da declaração de voto proferida pelo i. Conselheiro Gabriel Abrantes no âmbito da votação que deu ensejo ao Acórdão nº 18.422, cuja matéria, o imóvel, a Recorrente e os tributos, repise-se, foram exatamente os mesmos objeto da presente discussão, *verbis*:

Parece-me, portanto, que o caso concreto, na linha sugerida pelo voto da i. Conselheira Relatora, atrai a aplicação das proposições definidas pelas teses jurídicas firmadas nos Temas 385 e 437, em razão da inexistência de vinculação direta ou de imprescindibilidade/integração necessária da atividade promovida pelo Recorrente ao Serviço Público e da simples atuação do Recorrente como agente econômico, de natureza comercial, com vistas à obtenção de lucro, afinal, mesmo considerando o art. 39, do Código Brasileiro de Aeronáutica, é certo que o “comércio varejista de bens nacionais e importados” não configura atividade auxiliar necessária à adequada prestação de Serviços Aeroportuários/Aeronáuticos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.060

Assentada em sede primacial que o serviço exercido pela Recorrente não possui natureza pública *stricto sensu*, vale dizer, aquele voltado para a satisfação dos objetivos institucionais imanentes ao ente federado, há de prevalecer o entendimento de que ela não deve ser contemplada pela regra imunizante, na medida em que deve sujeitar-se ao regime jurídico próprio das entidades privadas, não podendo gozar de privilégios tributários não extensíveis ao setor privado.

Nesse ponto, oportuna a lembrança feita pelo d. Representante da Fazenda em relação ao voto do Ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 601.720/RJ, quando o i. Ministro asseverou, tendo como pano de fundo da sua análise o § 3º do art. 150 da Constituição, que *“uma vez verificada atividade econômica, nem mesmo as pessoas jurídicas de direito público gozam da imunidade, o que dizer quanto às de direito privado”*.

Ainda em relação à perfeita determinação da natureza da atividade exercida pela Recorrente no imóvel, peço vênias para incorporar ao presente voto os seguintes excertos da promoção fazendária:

Em suma, é possível afirmar com absoluta convicção que a área cedida à Recorrente é por ela utilizada **para a realização de atividades com fins lucrativos**, as quais, sob a ótica do interesse público, **em nada se distinguem de uma atividade comercial qualquer**.

Corroborar a conclusão acima o fato de não ter a Recorrente demonstrado ter sido incumbida por um ente estatal da execução de um serviço público (serviço ligado à infraestrutura aeroportuária), circunstância por ela sugerida em sua peça impugnatória quando afirmou que, no mecanismo de descentralização administrativa, “os concessionários representam a própria União que, ao compreender que não possui o capital e a expertise suficientes para a adequada prestação de todo o serviço no complexo aeroportuário, opta por delegá-lo à exploração por particulares”, dando a entender que exerceria sua atividade como longa manus do Estado, de modo que o afastamento da imunidade recíproca, in casu, romperia o pacto federativo cuja proteção a regra imunizante almejaria.

Ora, é sabido que a delegação de serviços públicos a particulares opera-se mediante um contrato administrativo. No entanto, a Recorrente não aportou aos autos qualquer instrumento contratual que demonstrasse a sua condição de delegatária de um serviço público.

E o contrato de **concessão de uso** autuado às folhas 06 a 29 não infirma a validade do que se vem de dizer.

Com efeito, como é cediço na doutrina administrativista, o contrato administrativo de concessão de serviços públicos e o de concessão de uso de bem público são, em sentido técnico-jurídico, realidades etiológicamente distintas. Este último rege-se, no caso em análise, pela legislação inerente à utilização de bens imóveis da União, enquanto o primeiro observa, via de regra, a Lei nº 8.987/1995, a Lei Geral de Concessões. Nela, são disciplinados aspectos relativos ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.060

regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, aos direitos dos usuários, à política tarifária e à obrigação de manter serviço adequado, dentre outros.

No que tange à concessão de serviços públicos, convém lembrar que o referido diploma legal, à época dos fatos sob exame, impunha o dever de o seu contrato ser antecedido de licitação na modalidade **concorrência** (grifou-se):

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

[...]

II - concessão de serviço público: a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade de **concorrência**, à pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado.

A modalidade de licitação que antecedeu o contrato de concessão firmado pela Recorrente – o **pregão**, como evidenciado no “Quadro VI – FUNDAMENTO LEGAL DA CONTRATAÇÃO” do termo de folha 06 – deixa indene de dúvidas de que este acordo não diz respeito a uma concessão de serviços públicos, ao contrário do que parece sugerir a Recorrente.

Também não se presta a justificar um tratamento diferenciado à Recorrente o seu argumento de que, em virtude da peculiaridade da atividade que exerce – cuja realidade se diferenciaria das demais atividades privadas -, não haveria, no caso sub lite, violação ao princípio da livre concorrência, alegadamente um dos fundamentos do STF para as decisões aqui comentadas.

Tal argumento esbarra no fato de a Recorrente operar incontestavelmente sob regime concorrencial, como se infere de sua própria afirmação no sentido de que “a **concorrência se dá entre pares** que devido à intensa regulamentação e procedimentos, se submetem a mesma situação fático-jurídica inclusive ao não recolhimento do IPTU” (cf. folha 46, sem grifo no original).

Corroborando a possibilidade de vários agentes econômicos operarem concomitantemente no local, convém destacar as disposições da Cláusula 5 e do subitem 25.18 da Cláusula 25 do Contrato de Concessão (cf. folhas 08 e 15):

5. O CONCESSIONÁRIO **não tem exclusividade** na exploração da atividade objeto deste Contrato, no Aeroporto.

[...]

IV – DAS OBRIGAÇÕES DO CONCESSIONÁRIO

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.060

25.18 Oferecer produtos atrativos de qualidade com a cobrança de preços compatíveis com aqueles praticados no mercado local;

25.18.1 O CONCESSIONÁRIO deverá apresentar a cada 12 (doze) meses pesquisa de compatibilidade de preços com o mercado local dos produtos/serviços por ele comercializados; [...] (grifou-se)

Ora, se há um “mercado local”, é porque a adstrição das atividades dos seus agentes aos limites geográficos de um aeroporto não resultou em supressão do regime de concorrência, de modo que o entendimento da Corte Suprema de que a extensão indiscriminada da imunidade recíproca pode arrostar o princípio da livre concorrência é plenamente compatível com o caso sob apreciação.

Da análise acima empreendida, deduz-se que as peculiaridades fáticas que justificariam um tratamento distinto à Recorrente não restaram demonstradas, de sorte que a manutenção do afastamento da regra imunizante para o caso sub examine encontra-se em plena consonância com a moldura constitucional do tema.

Do exposto, em consonância com a manifestação da Representação da Fazenda, não vislumbro qualquer circunstância fática ou jurídica que justifique o *distinguishing* postulado pela Recorrente que lhe subtraia à aplicação dos temas de repercussão geral acima aludidos.

Prosseguindo na análise das razões de defesa manejadas pela Recorrente, enfrento a alegação de que a sujeição passiva quanto ao lançamento não lhe poderia ser oposta pelo fato dela não se constituir como proprietária e, também, pelo fato de a sua posse ser precária, vale dizer, destituída de *animus domini*.

A respeito desse ponto, concordo com a Representação da Fazenda quando esta afirma que “*é irrelevante para o deslinde da questão sob exame o fato, incontroverso à luz dos documentos aportados aos autos, de não ser a Recorrente a proprietária do imóvel sobre o qual incide o IPTU*”.

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 com o *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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.060

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.

[...]

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.

[...]

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, já referido nos presentes autos, cujos termos conduziram a maioria do STF ao entendimento consubstanciado no Tema 437, no 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Acórdão nº 19.060

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.

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 estritos termos da legislação tributária municipal.

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 decorrentes das considerações acerca da precariedade e do desdobramento da posse exercida sobre o imóvel público pelo particular, vetores que nortearam a fundamentação do voto vencido do Relator do caso, Exmo. Ministro Edson Fachin.

Prosseguindo, deve-se enfrentar a razão de defesa oposta pela Recorrente no sentido de que o imóvel que ocupa em decorrência do termo de concessão de uso seria parte indissociável da universalidade em que se constitui o aeroporto, não podendo, por essa razão, ser tributado de forma isolada. A respeito desse ponto, peço vênias para incorporar aos fundamentos do presente voto os seguintes excertos da promoção fazendária:

De fato, como acertadamente afirma a Recorrente, o art. 38 da Lei nº 7.565/1986, que dispõe sobre o Código Brasileiro de Aeronáutica, reconhece que os aeroportos constituem universalidades. Deve-se acrescentar, contudo, que a doutrina civilista³ ensina que os aeroportos consistem em **universalidades de fato** (em contraponto às universalidades de direito). Por conta disso, aplica-se-lhes a previsão do parágrafo único do art. 90 do Código Civil, por força da qual os bens que formam essa universalidade de fato “podem ser objeto de relações jurídicas próprias”.

É dizer, contrariamente ao aventado, não há qualquer óbice jurídico a que as lojas, tanto quanto as diversas outras partes integrantes do aeroporto, tais como os prédios em que sediados os órgãos públicos que nele devem funcionar, as suas salas, os seus restaurantes e lanchonetes, o seu estacionamento, dentre outros, figurem, por si sós

³ NEGRÃO, Theotônio; GOUVÊA, José Roberto Ferreira; BONDIOLI, Luís Guilherme Aidar; FONSECA, João Francisco Naves da. *Código civil e legislação civil em vigor*. 34 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES**Acórdão nº 19.060**

- ou seja, desvinculados do bem coletivo que integram - como objeto de relações jurídicas próprias, sejam as de Direito Privado, sejam as de Direito Público, de que é exemplo o vínculo jurídico (concessão de uso) aqui tratado.

De resto, convém lembrar que, caso a Recorrente confiasse verdadeiramente no argumento que defende, jamais firmaria com a Infraero um contrato de concessão de uso como o que firmou, por absoluta impossibilidade de seu objeto: uma parte (a loja) de um todo (o aeroporto) que seria indivisível.

A Recorrente também se insurge contra a tributação sob a alegada inexistência de valor venal do bem cedido, público e, em princípio, inalienável. Também quanto a esse ponto não deve prevalecer a sua defesa, uma vez que a inalienabilidade dos bens públicos, via de regra, não é absoluta. Conforme cediço, o estado de inalienabilidade dos bens públicos pode ser alterado.

Conforme bem pontuou o d. Representante da Fazenda, *“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”*. Contudo, de tal classe de bens não se cuida nos presentes autos.

Para além de quaisquer considerações que possam vir a ser feitas sobre esse ponto, a prevalecer a tese de defesa oposta pela Recorrente, concernente à ausência de base de cálculo e à impossibilidade de tributação pelo IPTU dos bens públicos cedidos a particulares, em decorrência da sua inalienabilidade, a consequência imediata seria o completo esvaziamento dos temas de repercussão geral exarados pelo STF, o que, de certo, não se afigura condizente com as decisões do Pretório Excelso.

Por fim, quanto a esse ponto, valho-me da percutiente fundamentação que constou do voto da d. Conselheira Lúcia Rosa Dutra Cid Cruz, que no âmbito do julgamento que deu ensejo ao Acórdão nº 17.796, prolatado na sessão do dia 02/09/2021, nos legou importante lição quanto à inexistência de inalienabilidade absoluta em relação aos bens públicos:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.060

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

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

Observe-se que ao definir o valor venal, base de cálculo do imposto, o texto legal não condiciona a incidência do imposto à sua disponibilidade no mercado, não sendo importante para esse cálculo se o imóvel está ou não livre para negociação, bastando que ele possa ser avaliado. (grifei)

Por derradeiro, em atenção ao pedido de suspensão de exigibilidade dos créditos discutidos, consigno que a referida suspensão já se operou *ex lege* em decorrência do disposto no art. 151, III, do Código Tributário Nacional⁴, não havendo de se adotar qualquer nova providência para tal.

Tendo em vista todo o exposto, alinhando-me integralmente à promoção da d. Representação da Fazenda, voto por **NEGAR** provimento ao Recurso Voluntário e manter, por seus próprios fundamentos, a decisão recorrida.

É como voto.

A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que é Recorrente: **DUFY DO BRASIL DUTY FREE SHOP LTDA.** e Recorrido: **COORDENADOR DA COORDENADORIA DE REVISÃO E JULGAMENTO TRIBUTÁRIOS.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, por unanimidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator.

⁴ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Acórdão nº 19.060

Ausentes da votação os Conselheiros ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR e GABRIEL ABRANTES DOS SANTOS, substituídos, respectivamente, pelos Conselheiros Suplentes EDUARDO GAZALE FÉO e ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 22 de maio de 2025.

FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA
PRESIDENTE

RENATO DE SOUZA BRAVO
CONSELHEIRO RELATOR