



PUC-SP

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO
PAULO**

Faculdade de Direito

ANNA JULIA LEITE POTYE

**A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS
CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO: O CASO DA COBRANÇA DE
IPTU SOBRE OS IMÓVEIS AFETADOS À CONCESSÃO DA LINHA 6 –
LARANJA DO METRÔ**

SÃO PAULO
2024

ANNA JULIA LEITE POTYE

A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO: O CASO DA COBRANÇA DE IPTU SOBRE OS IMÓVEIS AFETADOS À CONCESSÃO DA LINHA 6 – LARANJA DO METRÔ

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito indispensável para obtenção do título de bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação da Prof^a. Dr^a. Isabela Bonfá de Jesus.

SÃO PAULO

2024

ANNA JULIA LEITE POTYE

Aprovado em ___/___/___

Banca Examinadora:

Orientadora Prof^a. Dr^a. Isabela Bonfá de Jesus

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

DEDICATÓRIA

Esta tese surgiu de uma inquietação que nasceu há muito tempo, quando em agosto de 2019 adentrei os quadros da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mais que um sonho, completar este curso representa grande meta pessoal, mas também a linha de chegada que minha família tanto ambicionou.

Por isso, agradeço especialmente aos meus avós, José Maria e Eunice, que tanto me ouviram falar, ao longo de anos, sobre meu desejo de ser advogada. Agradeço também às minhas irmãs, Heliza e Heloiza, por terem sido fonte de alegria ao longo desses longos cinco anos de graduação. Não obstante, agradeço ao meu querido Victor, luz da minha vida, por todas as discussões jurídicas e pelos abraços sempre que precisei.

Não obstante, agradeço à querida Professora Déborah Lambach por todo o incentivo ao longo da graduação e por ter me colocado em contato com minha exímia orientadora, a Professora Isabela Bonfá: vocês são fontes de inspiração pessoal e profissional.

Agradeço, por fim, aos meus colegas da banca Manesco, Ramires, Perez, Azevedo Marques Sociedade de Advogados, por terem provocado o nascimento das ideias que floresceram ao longo da elaboração desta tese.

RESUMO

A presente tese versa a respeito da possibilidade de extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público, especialmente no que tange ao Imposto Predial e Territorial Urbano, quando os imóveis afetados estiverem sendo utilizados para a prestação de serviço público.

O trabalho correlaciona conceitos elementares do ordenamento jurídico brasileiro, como a noção de serviço público, o conceito de fato gerador, a natureza jurídica da imunidade tributária recíproca e a sua evolução histórica no ordenamento jurídico pátrio.

Paralelamente, esta tese se debruça sobre a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo e do Supremo Tribunal Federal, especialmente quanto à possibilidade de extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público, de tal forma a pontuar que as diferenças de regime tributário na prestação de serviço público idêntico geram distorções inaceitáveis em nossa jurisprudência.

Por fim, este trabalho se presta a realizar análise crítica a respeito do tema, propondo a extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias, especialmente no que tange aos imóveis afetados à prestação de serviço público.

ABSTRACT

The present thesis deals with the possibility of extending reciprocal tax immunity to public service concessionaires, especially regarding the Urban Property Tax, when the properties involved are being used for public service provision. The work correlates fundamental concepts of Brazilian legal system, such as the notion of public service, the concept of taxable event, the legal nature of reciprocal tax immunity, and its historical evolution in the national legal system.

Simultaneously, this work analyzes the jurisprudence of the São Paulo Court of Justice and the Supreme Federal Court regarding the possibility of extending reciprocal immunity, in such a way as to highlight that differences in tax regimes in the provision of identical public services generate unacceptable distortions in our jurisprudence.

Finally, the thesis aims to conduct a critical analysis of the subject, proposing the extension of reciprocal tax immunity to concessionaires, especially concerning properties allocated to public service provision.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. O SERVIÇO PÚBLICO NO DIREITO BRASILEIRO	12
2.1. O CONCEITO DE SERVIÇO PÚBLICO	12
2.2. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE MUNICIPAL DE PASSAGEIROS	14
3. A CONCESSÃO NO DIREITO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO	16
3.1. INFRAESTRUTURA BRASILEIRA: O PÊNDELO ENTRE OS SETORES PÚBLICO E PRIVADO 16	
3.2. A NATUREZA JURÍDICA DAS CONCESSÕES EM SENTIDO AMPLO	20
3.3. AS CONCESSÕES PATROCINADAS E AS PARCERIAS PÚBLICO-PRIVADAS	23
4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	25
4.1. A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	25
4.2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA NO ART. 150, VI, “A”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	29
3.3. NECESSÁRIA EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ÀS CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO.....	35
5. A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO	42
6. JURISPRUDÊNCIA.....	47
6.1. O POSICIONAMENTO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO	47
6.2. O POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	52
7. ANÁLISE DO CONTRATO DE CONCESSÃO PATROCINADA Nº 015/2013 60	
7.1. BENS AFETADOS À CONCESSÃO.....	60
7.2. EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO	61
7.3. POSSÍVEL IMPACTO EM FUTURAS MODELAGENS	64
8. CONCLUSÃO.....	65
9. REFERÊNCIAS	66

1. INTRODUÇÃO

O Estado, enquanto sociedade política, possui um fim geral, constituindo-se em meio para que os indivíduos e as demais sociedades possam atingir seus respectivos fins particulares¹.

O supramencionado fim geral é o que Dalmo de Abreu Dallari chama de bem comum, que consiste no conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana².

Ocorre que, em um Estado moderno e complexo – *como é o Estado brasileiro inaugurado pela Constituição Federal de 1988* –, o objetivo de alcançar o bem comum perpassa desafios de várias ordens, que abarcam desde escassez de recursos, conflito entre os entes federativos, ausência de justiça fiscal, até mau gerenciamento pela Administração Pública.

Dito isso, no caminho da busca pelo bem comum, o Estado desenvolve atividades diversas, como a prestação de serviços públicos – *seja diretamente, seja por meio de delegação aos particulares* –, recolhe tributos e exerce função regulatória e de fiscalização³. Todas essas atividades compõe, então, a atividade administrativa do Estado.

Porém, é sabido que o desempenho dessas atividades administrativas do Estado exige o dispêndio de recursos financeiros – é dizer, a Administração Pública é incapaz de perquirir o bem comum se não dispuser de meios econômicos suficientes para tanto.

É por esse motivo que a intersecção entre o Direito Administrativo e o Direito Tributário tem tamanha relevância. Enquanto este obtém os meios necessários para garantir, no gênero, o bem comum – consubstanciado, primordialmente, no acesso e garantia do direito à *educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância e assistência aos*

¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. Do Estado: Finalidade e Funções do Estado: A Finalidade como Elemento Essencial. Classificação dos Fins do Estado. O Bem Comum como Finalidade do Estado. In: DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 91-93. ISBN 85-02.00344-5.

² Dalmo de Abreu. Da Sociedade: Finalidade Social: O Determinismo. As Teorias Finalistas. O Bem Comum. In: DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 19. ISBN 85-02.00344-5.

³ FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. Atividade Financeira do Estado. In: FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. Direito Financeiro e Econômico. 4. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 41. ISBN 978-65.5559-712-7.

*desamparados*⁴ –, aquele utiliza e aplica tais meios para a realização de tais finalidades que, em última análise, representam o bem comum.

Dito isso, observa-se que, na busca pelo bem comum, o Estado se vale dos mais diversos mecanismos políticos e jurídicos. Dentre os mais destacados está a prestação de serviço público, definida como “*toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público*”⁵.

No ordenamento jurídico pátrio, observa-se da literalidade do art. 175, *caput*, da Constituição Federal, que a prestação de serviços públicos poderá ser feita diretamente ou por meio de delegação do serviço aos particulares, por meio de permissão ou concessão.

O presente trabalho tomou por liberdade reservar-se ao aprofundamento do regime jurídico típico das concessões administrativas – termo adotado em sentido amplo –, que são, ao fim e ao cabo, instrumento geral de delegação da gestão de serviços públicos, cujo formato jurídico se amolda às peculiaridades de cada serviço público e de cada empreendimento⁶.

Desse modo, observa-se que a prestação de serviços públicos, embora possa ser realizada diretamente pela Administração Pública, poderá ser feita também por meio de terceiros, delegados a tal prestação, que farão as vezes do Estado.

Nesse sentido, é vital mencionar que a concessão ocorre quando da existência de objetivos públicos que justifiquem a delegação do serviço público aos particulares. De acordo com Floriano de Azevedo Marques, existem dois objetivos públicos principais: a necessidade de atrair investimentos privados para fazer frente ao custo de formação de

⁴ Art. 6º, *caput*, da Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 15 de maio de 2024.

⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Serviços Públicos. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 288-292. ISBN 978-85-309-8972-9.

⁶ PEREZ, Marcos Augusto. A Concessão de Serviço Público em Mutação. In: PEREZ, Marcos Augusto. O Risco no Contrato de Concessão de Serviço Público. Belo Horizonte: Fórum, 2006. cap. II, p. 57-94. ISBN 85-7700-012-5.

uma infraestrutura necessária para suporte de um serviço público, por um lado, e a eficiência dos prestadores privados, por outro⁷.

Observados os traços mais elementares do regime jurídico dos serviços públicos, este trabalho também se debruçará sobre os principais contornos do instituto da imunidade tributária recíproca. Aparentemente distintos, os temas rapidamente se encontram em contextos de delegação dos serviços a parceiros privados.

Dito isso, verifica-se que o poder constituinte originário optou por cristalizar no bojo do art. 150, VI, “a”, a imunidade tributária recíproca entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, privilegiando, assim, o equilíbrio federativo, na medida que proibiu a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

No entanto, importantes questionamentos surgem a partir da leitura do referido dispositivo constitucional: todos os serviços estão abarcados pela imunidade recíproca? É dizer, a imunidade tributária recíproca poderá alcançar os serviços públicos prestados em regime de concessão administrativa patrocinada? Ou o intento lucrativo das concessionárias de serviço público pode impedir o gozo à imunidade?

Assim, levando em consideração a abrangência do regime jurídico das concessionárias de serviço público, bem como da extensão da imunidade tributária recíproca insita ao art. 150, VI, “a” da Constituição Federal, optou-se por analisar, aprioristicamente, a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo e do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema.

Não obstante, este trabalho também se propõe à análise do contrato de concessão da Linha 6 – Laranja do Metrô, cujo objeto é a prestação dos serviços públicos de transporte de passageiros, a implantação de obras civis e sistemas, fornecimento do material rodante, operação, conservação, manutenção e expansão da linha.

A referida concessão exigiu a afetação de bens imóveis à prestação de serviço público de transporte municipal. Os bens estão sob a posse precária da concessionária,

⁷ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. O Instituto da Concessão no Direito Brasileiro. In: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Concessões. 1. ed. São Paulo: Fórum, 2015. cap. IV, p. 180. ISBN 978-85-450-0040-2.

que não possui sobre os imóveis *animus domini*, mas realiza a prestação de serviços impreterivelmente pelo uso de tais bens, auferindo lucro como contrapartida.

O presente trabalho tem como foco analisar se há possibilidade de as concessionárias de serviço público serem beneficiadas pela imunidade tributária recíproca no que tange ao Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, na medida que prestam serviço público em nome da Administração e os bens sobre seu domínio serão posteriormente revertidos ao Poder Concedente.

A relevância deste trabalho evidencia-se, por um lado, pela possibilidade de estender a imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público no que tange ao IPTU e, por outro, porque esclarecerá a alteração do posicionamento do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema.

Em última análise, este trabalho abarca também a possibilidade de alteração concreta da modelagem de contratos de concessão, caso a extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público no que tange ao IPTU seja efetivada. Isso se deve porque a extensão da imunidade poderá representar a diminuição de riscos para a concessionária e, portanto, uma possível diminuição das tarifas cobradas dos usuários.

Por fim, não se olvida que a referida diminuição, ainda que tímida, pode representar passo significativo para a universalização do serviço público de transporte municipal, o que consagra o direito social ao transporte ínsito ao art. 6º, *caput*, da Constituição Federal.

2. O SERVIÇO PÚBLICO NO DIREITO BRASILEIRO

2.1. O Conceito de Serviço Público

O conceito de serviço público, fundamental para os cânones do Direito Administrativo e objeto de controvérsias doutrinárias até os tempos presentes sempre esteve em disputa. A Constituição brasileira, envolta sob a ótica de efetivação de direitos fundamentais, tratou de atribuir ao Poder Público a incumbência de prestar serviços públicos em geral – seja diretamente, por meio de suas próprias estruturas e órgãos, seja delegando-os a parceiros privados por meio de concessões e permissões (art. 175).

Nos primórdios das discussões doutrinárias sobre o conceito em tela, Leon Duguit chegou a afirmar que todas as atividades desempenhadas pelo Estado corresponderiam a serviços públicos, na medida em que sua realização seria necessária ao desenvolvimento da interdependência social⁸.

A respeito deste tópico, é preciso sublinhar que a introdução do conceito de serviço público fez com que o Direito Administrativo deixasse de se dedicar exclusivamente à disciplina da autoridade estatal. Mais do que isso, tornou-se necessário consagrar a **funcionalidade** dos poderes do Estado, agora responsável por prover, de maneira racional e organizada, serviços e atividades indispensáveis para realização do bem comum⁹.

Em razão das marcas de essencialidade e de intrínseca conexão à realização de interesses públicos, a doutrina brasileira passou a defender que a noção de serviço público levaria à completa subtração do regime de livre concorrência e livre iniciativa a esse conjunto de atividades. Por isso, a prestação desses serviços deveria ser submetida a regime jurídico especial – o regime jurídico de Direito Público – que lhes emprestaria as prerrogativas de supremacia e de restrições especiais, impossibilitando, inclusive, sua

⁸“Percebe-se, dessa forma, a noção de serviço público: é toda atividade, cuja realização deve ser assegurada, regulada, e controlada pelos governantes, porque a realização dessa atividade é indispensável à realização e ao desenvolvimento da interdependência social, e que é de uma tal natureza que ela não pode ser realizada completamente senão pela intervenção da força governante (...) Quais são - se pergunta – as atividades cuja realização constitui uma obrigação para os governantes? A esta pergunta não se pode responder com firmeza. Há nisso algo de essencialmente variável, de evolutivo, antes de qualquer coisa”. (Duguit, Léon, “Traité de Droit Constitutionnel”, Paris, Boccard, t. 2, 1928, p. 61/62)

⁹PEREZ, Marcos Augusto. O risco no contrato de concessão de serviço público. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 20.

inclusão na categoria de atividades econômicas. Foi o que defendeu Celso Antônio Bandeira de Mello, líder dessa vertente doutrinária¹⁰.

Por outro lado, Eros Grau defendeu que a Constituição brasileira trabalhou com a noção de “atividades econômicas em sentido amplo”, conceito que se subdivide em “atividades econômicas em sentido estrito” – aquelas cuja prestação é atribuída a agentes privados, podendo o Estado nelas intervir somente nas hipóteses do art. 173 da Constituição – e em “serviços públicos”, que devem ser prestados pelo Estado para garantir a coesão social¹¹.

No entanto, a partir dos fenômenos mais recentes de complexificação das atividades públicas e da urgência no provimento de serviços essenciais à população, a doutrina administrativista tem empreendido significativo esforço de superação dessa visão que aparta os regimes jurídicos aplicáveis aos serviços públicos.

De acordo com a nova corrente, a ideia de que os serviços públicos devem sempre ser prestados pelo Estado, em regime de monopólio, de maneira avessa à livre iniciativa e premido por prerrogativas do regime de Direito Público, deve ser modulada e substituída.

Isso se deve porque a relevância social dos serviços públicos não leva, necessariamente, à sua subtração do domínio econômico, mas enseja mecanismos que garantam sua universalização, sua ampla prestação contínua e adequada. Apenas se apartarão da lógica de mercado aqueles serviços que, dessa maneira, não puderem atender a tais balizas.

Com esse enfoque, autores contemporâneos buscam privilegiar o caráter **funcional** dos serviços públicos, flexibilizando a exigência de que somente um regime jurídico lhes seria aplicável. Conforme salienta Floriano de Azevedo Marques Neto¹², a noção de serviço público está fundamentalmente atrelada à necessidade de que o Estado **assegure** sua prestação de maneira contínua, adequada e acessível a toda a coletividade, por meio de restrições de acesso a determinados mercados ou marcos regulatórios

¹⁰MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 35. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 109, de 15.3.2021 e a Lei 14.133, de 1.4.2021 (Lei de Licitações e Contratos Administrativos). São Paulo, Malheiros, 2021, p. 660.)

¹¹GRAU, Eros Roberto. Constituição e serviço público. Direito Constitucional: estudos em homenagem a Paulo Bonavides. Tradução. São Paulo: Malheiros, 2001.

¹²MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. Nova regulação dos serviços públicos. Revista de Direito Administrativo, n. abr./ju 2002, p. 13-29, 2002. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v228.2002.46521>. Acesso em: 12 maio 2024. Trecho colhido da página 22.

específicos para disciplinar a prestação de determinado serviço, por exemplo – sem que nada disso impeça, aprioristicamente, sua exploração econômica.

É dizer, contemporaneamente não se admite que o serviço público seja prestado apenas em um regime especial. Conseqüentemente, o fator mais relevante a ser considerado deve ser sempre a natureza do serviço prestado, muito mais que o regime jurídico da pessoa prestadora.

Isso significa que, dada a sua essencialidade, a prestação do serviço público pelo Estado, seja realizada diretamente ou por meio de concessão ou permissão, deve ser sempre privilegiada.

Inegavelmente, tal privilégio perpassa o regime tributário das pessoas jurídicas que prestam serviço público. Conseqüentemente, em face aos mandamentos de continuidade da prestação do serviço público, efetividade e modicidade tarifária, é mister que a imunidade tributária recíproca, que beneficia a Administração Pública na prestação de serviço público na modalidade direta, também deve beneficiar as concessionárias de serviço público quando na efetiva prestação de serviço público à coletividade.

Admitir situação diversa seria o mesmo que permitir uma hierarquia de proteção a serviços públicos que, em última análise, são todos prestados pela Administração Pública, com a única diferença de que alguns são prestados diretamente e outros, de forma indireta, por concessionárias e permissionárias.

Como no ordenamento jurídico pátrio a referida hierarquia é inexistente, é medida de direito, conseqüente do princípio da igualdade, que todos os benefícios tributários que alcançam o serviço público prestado na modalidade direta alcancem também as concessionárias, visto que estas, na sua prestação, fazem as vezes da Administração Pública.

2.2. Prestação de Serviços de Transporte Municipal de Passageiros

O direito ao acesso ao transporte é previsão constitucional específica, ínsita ao art. 6º, *caput*, da Carta Magna. Mais do que qualquer direito, é direito social que devem gozar todos os brasileiros e brasileiras em suas respectivas localidades.

Dada a sua relevância, a Constituição Federal fixou no bojo do art. 30, V, a competência dos Municípios para organizar e prestar, diretamente ou sob regime de

concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local, incluído o de transporte coletivo, que tem caráter essencial.

Isso significa dizer que o serviço público de transporte urbano de passageiros, seja ele sob rodas ou sob trilhos, possui caráter essencial, ou seja, é serviço cuja prestação deve ser contínua e adequada aos cidadãos.

Dada a essencialidade do serviço e a fatídica permissão dada pelo legislador constitucional para que o serviço seja prestado indiretamente, por meio de concessões, resta evidente que o fato do serviço ser prestado por meio de pessoas jurídicas de direito privado não desnatura a essencialidade do serviço e tampouco a sua principal característica: ser serviço público.

A presente tese estuda justamente a prestação de serviço essencial de transporte urbano de passageiros, notadamente na modalidade sob trilhos ou metroviária. Em razão de escolha técnica e política, o Município de São Paulo e o Estado de São Paulo entenderam por bem conceder a construção da Linha 6 – Laranja do metrô para a concessionária Concessionária Move S.A.

Para a consecução da obra para qual foi contratada, a Concessionária Move S.A. ocupa, sob posse precária, imóveis públicos. Ocorre que, embora não possua qualquer pretensão de se tornar dona ou ocupar perpetuamente os imóveis afetados temporariamente à construção da obra pública, o Município de São Paulo insiste em cobrar Imposto Predial e Territorial Urbano da concessionária, sob a alegação de que ela seria possuidora do bem, com *animus domini*, nos termos do art. 34 do Código Tributário Nacional.

No entanto, além de ser falaciosa a pretensão do Município de São Paulo – fundamentada em aparente capacidade contributiva da concessionária – fato é que, conforme restará adiante esmiuçado, as concessionárias de serviço público, sobretudo de serviço público essencial, devem gozar da imunidade recíproca prevista no art. 150 da Constituição Federal.

Isso se deve porque o regime jurídico da efetiva prestadora do serviço público, seja ela uma pessoa jurídica de direito público ou privado, em nada altera o fato de que a prestação de serviço público sempre deve ser privilegiada, sob pena de impedir a universalização almejada pelo Constituinte Originário. É o que se passa a expor.

3. A CONCESSÃO NO DIREITO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO

3.1. infraestrutura Brasileira: o pêndulo entre os setores público e privado

Não parece ser questionável que o desenvolvimento econômico brasileiro passa pela evolução da infraestrutura nacional.

O agronegócio depende de boas rodovias, de incentivos à expansão da malha ferroviária e de portos estruturados para escoar os grãos produzidos. A indústria necessita de logística adequada para receber suas matérias-primas e distribuir seus produtos pelo território no decorrer das etapas produtivas. E a população em geral necessita de amplo acesso à energia elétrica, saneamento básico e mobilidade urbana a fim de ter sua qualidade de vida garantida.

É notável, porém, que uma das causas de nosso subdesenvolvimento reside justamente na precariedade da infraestrutura – o que, embora hoje represente uma amarra à nossa expansão produtiva, também indica relevante janela de oportunidades em direção a uma economia crescente.

Os tempos modernos complexificam esse quadro. Não é mais suficiente apenas recheiar a carteira de projetos nacional de grandes obras e de pesados investimentos. Questões como integração nacional, soberania energética e sustentabilidade entraram no radar da infraestrutura econômica de maneira definitiva.

Além disso, arranjos modernos de parceria entre o setor público e agentes privados são a solução para alguns dos principais gargalos para tal desenvolvimento – desde que sustentados em projetos bem-feitos e criados em ambiente institucional de previsibilidade e segurança jurídica.

Desde a Revolução de 1930 e a instituição de um modelo nacional-desenvolvimentista, o Brasil baseou a expansão de sua infraestrutura em grandes projetos financiados com recursos estatais. Naquele momento, o país ainda via sua indústria nascer e suas cidades crescerem, além de se entender que as amplas regiões do país precisavam de estímulos públicos para se interconectarem. A iniciativa privada era incipiente, e muitos projetos não seriam atrativos naquele momento.

Com isso, diversas empresas estatais foram criadas e a presença do Estado se expandiu. Eletrobrás, Petrobrás, Infraero, RFFSA e tantas outras organizações

empresariais controladas pelos Poderes Públicos foram decisivas na consolidação de diversos setores econômicos.

No decorrer dos anos, porém, esse modelo foi se exaurindo. O Poder Público mostrava suas limitações de maneiras muito objetivas: apertos orçamentários, processos de contratação morosos, insegurança jurídica, falta de planejamento.

Em razão disso, diversas reformas foram empreendidas ao longo dos anos 1990. Boa parte dessas empresas foram privatizadas, e o Estado passou a atuar como ente regulador de setores estratégicos – por meio, por exemplo, de Agências Reguladoras como a ANAC, a ANA, a ANTT, a ANP, a ANEEL e a ANATEL.

Nessa perspectiva, a carteira de projetos brasileira viu crescer a participação dos recursos privados, acompanhados da edição de diplomas legais como a Lei nº 8.987/1995 (Lei Geral de Concessões) que permitiram o desenvolvimento de arranjos entre os objetivos públicos e a eficiência privada.

Com o início do Governo Lula, buscou-se retomar o protagonismo do Estado na expansão da infraestrutura nacional, dessa vez como indutor de novos projetos e, novamente, como financiador direto de algumas iniciativas.

Mesmo com toda essa trajetória de pendular protagonismo dos setores públicos e privados, porém, o Brasil segue com imensos gargalos a serem resolvidos. Isso exige um maior grau de investimentos na infraestrutura, seja com aportes públicos propriamente ditos, seja a partir de concessões e PPPs.

O ambiente de contratações públicas brasileiras dos últimos anos vem apresentando uma série de problemas e de dilemas decorrentes de sua complexidade. A Lei nº 8.666/1993, inspirada nas velhas tendências de moralização do Poder Público, trouxe regime exaustivamente detalhado de procedimentos e regras para a realização de obras e execução de serviços por parceiros privados.

Além disso, a governança de projetos e o planejamento de longo prazo nunca foram preocupações reais do setor público nacional. De maneira geral, os governos buscam grandes obras que marquem o seu legado. A infraestrutura do país cresce em sobressaltos esparsos.

Essa é uma realidade bastante visível. Apenas no âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) – maior programa voltado à infraestrutura brasileira -

, em torno de 21% de todas as obras estão paralisadas, em contratos cujos valores ultrapassam a soma de R\$ 127 bilhões.

Em 2019, o Tribunal de Contas da União debruçou-se sobre esse problema a fim de investigar suas causas. E, no Acórdão 1.079/2019¹³, produziu-se a seguinte estatística, retratada na tabela abaixo:

Tabela 12 - Motivos das paralisações das obras constantes do banco de dados do PAC

Motivo da paralisação	Qtd	Total (R\$ Milhões)	% Qtd	% Recursos
Técnico	1.359	R\$25.540,58	47%	19%
Abandono pela empresa	674	R\$5.842,71	23%	4%
Outros	344	R\$21.678,21	12%	16%
Orçamentário/Financeiro	294	R\$62.960,61	10%	48%
Órgãos de Controle	93	R\$4.506,36	3%	3%
Judicial	83	R\$6.120,61	3%	5%
Titularidade/Desapropriação	35	R\$3.432,52	1%	3%
Ambiental	32	R\$2.145,38	1%	2%
Total Geral	2.914	R\$132.226,99	100%	100%

O principal motivo, portanto, seriam aqueles de ordem técnica – conceito abrangente, mas que indica questões bastante concretas. São problemas de ordem técnica (i) as deficiências nos projetos básicos, que muitas vezes não conseguem atender à precisão exigida pelo art. 6º, IX da Lei nº 8.666/1993 por falta de qualificação dos entes contratantes e pelo fechamento do sistema a contribuições do mercado, além de insuficiência de estudos prévios e de um bom amadurecimento do empreendimento; (ii) a insuficiência de recursos financeiros do ente tomador para honrar as contrapartidas prometidas, que também está atrelada à falta de bons estudos de viabilidade pela parte contratante; (iii) a disparidade entre os requisitos e procedimentos exigidos pela União e a capacidade institucional dos entes subnacionais .

¹³BRASIL, Tribunal de Contas da União. Relatório de Auditoria nº 1.079/2019. Ministério da Economia. Relator Ministro Vital do Rêgo. Brasília, Distrito Federal. Disponível em <https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/documento/acordao-completo/1079%252F2019/%2520/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuiid=24aafb60-a5cf-11ea-a16a-250a6f76910e>.

Além disso, as recentes crises econômicas que abalaram o país também criaram dificuldades para o setor privado, de maneira que algumas empresas abandonaram os projetos pelos quais haviam se responsabilizado. Muitas vezes, quedas bruscas nas demandas projetadas, aumentos nos custos de insumos e outros fatores impactaram as taxas de retorno inicialmente calculadas, de maneira que pleitos de reequilíbrio ou o próprio encerramento contratual foram as saídas encontradas.

Ainda sobre isso, aliás, a principal fonte de financiamentos para o investimento privado em infraestrutura advinha dos bancos públicos, especialmente o BNDES. Havia linhas de créditos favorecidas, com taxas de juros atrativas (TJLP), chegando a se realizar rodadas de concessões de rodovias e aeroportos com taxas fixadas em somente 5,5% ao ano, em 2013.

Recentemente, porém, verificou-se contração também nesse escopo – de modo que o Governo chegou a editar a Lei nº 12.431/2011, que procurava diversificar as fontes de financiamento através das debêntures incentivadas, privilegiando a captação de recursos no mercado. A TJLP foi substituída pela TLP pela MP nº 777/2017, buscando convergir esses índices com o custo de captação do Tesouro Nacional¹⁴

Outra ordem de problemas está na dinâmica de governança institucional de projetos públicos. Em geral, verificou-se (i) perda da perspectiva da cooperação interfederativa – com a União centralizando ações de financiamento, monitoramento e fiscalização dos projetos e delegando aos demais entes um papel marginal em sua execução; (ii) pouca preocupação com mecanismos de *accountability* que barrassem corrupções e ilicitudes; (iii) ausência de participação popular nos principais processos decisórios associados aos projetos de infraestrutura; (iv) intensa judicialização de obras e atuação incisiva de agentes de controle, como o Ministério Público e os Tribunais de Contas, quase sempre com viés repressivo.

Ademais, há problemas relacionados ao planejamento estratégico das políticas brasileiras para a infraestrutura. De modo geral, a definição de agendas públicas deve

¹⁴NÓBREGA, Marcos, BRUTO, Marcelo. Risco cambial em contratos de concessão. In: MOREIRA, Egon Bockmann (Coord.). Tratado do equilíbrio econômico-financeiro: contratos administrativos, concessões, parceiras público-privadas, Taxa Interna de Retorno, prorrogação antecipada e relicitação. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 271-279.

privilegiar ordens de prioridade, mensurar os impactos de determinadas ações e analisar quem são os seus beneficiários.

No âmbito da infraestrutura, a escolha de determinada obra deve se pautar na solução dos principais gargalos do setor, além da atenção aos ganhos econômicos gerados, às necessidades regionais e aos beneficiários. E, muitas vezes, o pleno atendimento de todos os requisitos não se dará a partir de megaprojetos. Casos paradigmáticos como a Transnordestina, a UTE Candiota III, a UHE Teles Pires e a UHE Belo Monte, marcados por elevados riscos, por imensas complexidades operacionais e por riscos ambientais consideráveis, poderiam ter menor centralidade nas agendas públicas brasileiras.

Obras com impacto mais direto na vida da população, com arranjos menores, mais simples e eficientes devem ser privilegiados – como obras na mobilidade urbana (de que é exemplo a Linha 6 do Metrô de São Paulo, que aqui se estuda), a construção de casas para o Minha Casa, Minha Vida, a construção e ampliação de rodovias estratégicas para o setor agropecuário e para a interligação regional (como a BR-163/PA), e fomentos ao setor ferroviário como um todo.

Por fim, o papel secundário conferido ao setor privado é paradigma a ser superado. Na verdade, boa parte dos problemas do cenário de contratações públicas brasileiras poderiam ser superados pela aplicação de diplomas como a Lei nº 8.987/1995 e a Lei nº 11.079/2004, pelas razões a seguir expostas.

Tudo isso incentiva projetos de maior qualidade, evitando atrasos ou sobrepreços. E aponta para o papel fundamental desempenhado pelas concessões: trata-se de instrumento estratégico para a promoção da infraestrutura brasileira e para a prestação de serviços públicos. A compreensão das particularidades do regime jurídico das concessões depende fundamentalmente dessa constatação.

3.2. A Natureza Jurídica das Concessões em Sentido Amplo

A Constituição de 1988 estabelece uma ampla agenda de direitos e políticas públicas que deve ser concretizada pela Administração Pública. A prestação de serviços ligados à educação, à saúde e a realização de atividades econômicas sensíveis deve obedecer a certos parâmetros de universalidade, acessibilidade e de viabilidade que

justificam um regime jurídico especial – não mais tão marcado por relações verticais entre a Administração e seus administrados, mas fundamentalmente marcado pela persecução de objetivos estratégicos.

Para a concretização dessa agenda de direitos e serviços públicos, o art. 175 da Constituição elenca dois instrumentos principais: a prestação estatal direta ou a prestação sob regime de concessão ou permissão. Qualquer que seja o caminho, os objetivos constitucionais seguem sendo os mesmos: garantir a provisão eficiente e universal de serviços essenciais à população e ao país.

Não é por outra razão que o parágrafo único desse artigo estabelece: “a lei disporá sobre: I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão; II - os direitos dos usuários; III - política tarifária; IV - a obrigação de manter serviço adequado”.

Preocupado em assegurar que a concessão assumirá o caráter de técnica de delegação de cometimentos públicos a parceiros privados, o constituinte demandou que o legislador ordinário editasse diploma que regulamentasse esse regime de parceria, detalhando as balizas constitucionais aqui enumeradas.

O referido diploma foi editado no ano de 1995 na forma da Lei Geral de Concessões – Lei Federal nº 8.987/1995¹⁵. E, em seu escopo, assume caráter central o conceito de “serviço adequado”, definido como aquele que “satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas” (art. 6º, §1º da Lei).

Este é o mandamento legal que demonstra a relevância das concessões para o ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se de técnica que envolve o setor privado na prestação de serviços públicos, visando aproveitar seus recursos e sua organização para garantir a eficiência na entrega das responsabilidades governamentais. É como defende Carlos Ari Sundfeld (2021, p. 25):

“Em uma guinada, o modelo contratual introduzido pela Lei de Concessões de 1995 viria a contrapor, a essa fórmula do contratado executor, a do concessionário empreendedor, sujeito que assumiria responsabilidades já a

¹⁵ BRASIL. Lei nº 8.987 de 13 de fevereiro de 1995. Institui a Lei Geral de Concessões e Permissões da Prestação de Serviços Públicos previstos no art. 175 da Constituição Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8987compilada.htm. Acesso em 15 de maio de 2024.

partir da concepção e financiamento do empreendimento, com liberdade para, a seguir, testar alternativas de organização e gestão – concessionário que, naturalmente, haveria de arcar com as consequências econômicas de seus sucessos e fracassos”¹⁶.

O regime delimitado pela Lei busca harmonizar os aspectos públicos e privados dos projetos concedidos. O contrato, dessa maneira, deve prever um conjunto de fontes de remuneração (tarifas, receitas acessórias e outros), uma divisão das obrigações entre as partes contratuais e uma repartição matricial entre os riscos inerentes à execução futura. A partir da equação que conjuga receitas, riscos e encargos, forma-se o “equilíbrio econômico-financeiro” da avença, que representa as condições inicialmente acordadas para a prestação do serviço¹⁷.

O art. 23 da Lei Geral de Concessões ainda delimita as cláusulas essenciais do contrato de concessão, dentre as quais cabe destaque ao estabelecimento (i) de parâmetros definidores da qualidade do serviço, (ii) de procedimentos para o reajuste e a revisão das tarifas e (iii) dos direitos, garantias e obrigações do poder concedente e da concessionária. A partir daí, busca-se estabelecer arranjo capaz de tornar o projeto economicamente viável e capaz de oferecer um serviço adequado ao usuário.

Para os propósitos deste trabalho, é ainda importante destacar o rol de imposições que pesam sobre a concessionária, desenhado no art. 31 da Lei:

Art. 31. Incumbe à concessionária: I - prestar serviço adequado, na forma prevista nesta Lei, nas normas técnicas aplicáveis e no contrato; II - manter em dia o inventário e o registro dos bens vinculados à concessão; III - prestar contas da gestão do serviço ao poder concedente e aos usuários, nos termos definidos no contrato; IV - cumprir e fazer cumprir as normas do serviço e as cláusulas contratuais da concessão; V - permitir aos encarregados da fiscalização livre acesso, em qualquer época, às obras, aos equipamentos e às instalações integrantes do serviço, bem como a seus registros contábeis; VI - promover as desapropriações e constituir servidões autorizadas pelo poder concedente, conforme previsto no edital e no contrato; VII - zelar pela integridade dos bens vinculados à prestação do serviço, bem como segurá-los adequadamente; e VIII - captar, aplicar e gerir os recursos financeiros necessários à prestação do serviço”

¹⁶ SUNDFELD, Carlos Ari. Apresentação. In: TAFUR, Diego Jacome Valois, JURKSAITIS, Guilherme Jardim, ISSA, Rafael Hamze (coords), Experiências práticas em Concessões e PPP: Estudos em homenagem aos 25 anos da Lei de Concessões. Vol. I – Estruturação e Arbitragem. São Paulo: Quartier Latin, 2021, p. 25.

¹⁷ É o que se depreende do art. 10 da Lei nº 8.987/1995: “Sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro”.

Como fica claro, a prestação de serviços públicos por uma empresa concessionária difere da simples exploração de atividades do livre mercado. Nesse contexto, existem uma série de obrigações que caracterizam um regime específico, delineado por responsabilidades claras impostas ao agente privado, que opera dentro de arranjos destinados a objetivos bastante bem definidos.

3.3. As Concessões Patrocinadas e as Parcerias Público-Privadas

O regime criado pela Lei nº 8.987/1995 começou a ser aplicado e logo se expandiu para diversos setores econômicos. A ideia de criar enlaces entre agentes públicos e privados parecia bem-sucedida: os serviços públicos eram prestados de maneira mais eficiente e ágil sem demandar recursos públicos diretos. Não tardou para que novos arranjos fossem cogitados a fim de intensificar o uso do instrumento.

Apesar das obrigações de universalidade, acessibilidade e modicidade tarifária, a remuneração do concessionário exclusivamente por meio de tarifas era entrave à expansão do modelo. Diversos serviços precisam ser ofertados gratuitamente, por imposição constitucional. Em outros casos, não há usuário individualizado. E, por fim, alguns projetos podem ser complementados por contraprestações públicas para se tornarem mais estáveis e viáveis.

Esse foi o quadro que ensejou a edição da Lei Federal nº 11.079/2004 – a Lei de Parcerias Público-Privadas¹⁸. Nessa legislação, dois novos modelos de concessão foram criados: as concessões administrativas e patrocinadas, que se somaram às concessões comuns já reguladas pela Lei nº 8.987/1995.

No caso das concessões administrativas, não há qualquer cobrança de tarifa. Os projetos são integralmente remunerados por contraprestações públicas. Isso permite a contratação de dois tipos de serviços: de um lado, os serviços prestados para a Administração, geralmente voltados à criação de prédios e outras infraestruturas públicas, e, de outro, os serviços prestados gratuitamente aos usuários a partir do pagamento de contraprestações públicas ao concessionário. No primeiro caso, a Administração é usuária

¹⁸ BRASIL. Lei nº 11.079 de 30 de dezembro de 2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parcerias público-privadas no âmbito da Administração Pública. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/111079.htm. Acesso em 15 de maio de 2024.

direta do serviço executado pela concessionária. No segundo, figura como usuária indireta na medida em que o agente privado é seu colaborador, executando as tarefas que de outra forma lhe seriam atribuídas¹⁹.

Já no caso das concessões patrocinadas, a remuneração do parceiro privado advém tanto da cobrança de tarifas como de contraprestações públicas. Aqui, busca-se conciliar diferentes fontes de remuneração para estabilizar a equação econômico-financeira e viabilizar projetos economicamente mais desafiadores. É o que se lê na literalidade do art. 2º, §1º da Lei nº 11.079/2004:

“Art. 2º, § 1º: Concessão patrocinada é a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado”.

Pela dicção legal, nota-se que os regimes jurídicos das duas leis que regem o sistema de concessões no Brasil são complementares, prevalecendo as disposições específicas da Lei nº 11.079/2004 naqueles aspectos que remetam às particularidades do regime de parceria público-privada.

De todo modo, o panorama legal aqui descrito reforça a tese inicial: as concessões – todas elas – são instrumentos para a prestação de serviços públicos de maneira eficiente, universal e acessível. Trata-se de ferramenta à disposição do Estado para concretizar suas obrigações constitucionais.

A sensibilidade dos objetivos públicos envolvidos justifica a consolidação de regime jurídico específico, que visa impedir que os paradigmas públicos e privados entrem em rota de colisão. Os particulares que figuram na posição de concessionários, apesar de seguirem atuando em lógica de mercado, estão inseridos em contexto de obrigações e responsabilidades que os diferem, de maneira fundamental, de prestadores de atividades comuns.

¹⁹ SUNDFELD, Carlos Ari. Guia Jurídico das Parcerias Público-Privadas. In: SUNDFELD, Carlos Ari. Parcerias Público-Privadas. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 15-44. Trecho colhido das páginas 29 a 31.

4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

4.1. A Evolução Histórica da Imunidade Tributária

O poder de tributar é o poder de destruir. A célebre frase proferida no início do século XIX por John Marshall, presidente da Suprema Corte dos Estados Unidos, possui relação íntima com o instituto da imunidade tributária.

Nesse sentido, importa mencionar que a imunidade tributária não é instituto jurídico recentemente criado, tampouco exclusivo ao Estado de Direito contemporâneo. Na verdade, conforme pontua Regina Helena Costa²⁰, as imunidades tributárias existem desde a Antiguidade.

A principal razão de existência da imunidade tributária em períodos tão remotos era a exoneração tributária de rendas cujo destino fosse o culto dos deuses romanos – é o que dizia uma carta de cônsules encontradas na Beócia, datada de 79 a.C.

Da mesma maneira, normas semelhantes de imunidade foram encontradas no Egito Antigo, em 200 a.C, cuja função era justamente a de poupar sacerdotes e fiéis do pagamento de tributos sobre rendas destinadas ao culto da religião local.

Todavia, as palavras do *Justice Marshall* a respeito do poder de destruição típica da tributação nunca fizeram tanto sentido quanto no século XVIII, na França, no período imediatamente anterior à Revolução Francesa.

Isso se deve porque, inegavelmente, a intensidade dos gravames impostos pelo Estado Absolutista da época, representados principalmente pelos impostos aos quais eram submetidos principalmente os mais pobres e os desprovidos de poder político, representou o estopim para o início da Revolução Francesa e conseqüente derrocada do Absolutismo Monárquico em todo o continente Europeu.

No entanto, a expressão mais atual do instituto da imunidade tributária envolve, inegavelmente, o caso *McCulloch v. Maryland*, levado à Suprema Corte dos Estados Unidos e julgado em 1819 pelo presidente da Corte à época, *Chief Justice Marshall*.

²⁰ COSTA, Regina Helena. Esforço Histórico: Precedentes das Exonerações Tributárias. In: COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. cap. II, p. 31-34. ISBN 978-85-392-0295-9.

A controvérsia do caso versou a respeito da irresignação do caixa da agência local do *Second Bank of the United States*, James W. McCulloch, diante das regras impostas pelo Estado de Maryland que determinavam o pagamento de tributo para as operações do banco, somado a U\$ 100 de multa para cada nota emitida sem o devido recolhimento tributário²¹.

Em essência, a discussão versava a respeito da possibilidade de um Estado-membro instituir imposto obre operações de banco nacional, é dizer, da Federação estadunidense. A decisão do *Chief Justice* Marshall entendeu que não, visto que a tributação poderia “impedir, retardar ou controlar” as medidas realizadas pelo governo da União, de tal sorte que seria deflagrado conflito federativo. Dito isso, decidiu-se pela primeira vez em favor da imunidade recíproca, cuja finalidade é, precipuamente, a manutenção do equilíbrio federativo.

No Brasil, a doutrina²² remete à Constituição de 1824²³ o primeiro embrião da imunidade tributária, notadamente em razão do art. 179, XVI, prever que “*ficam abolidos todos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos cargos, por utilidade pública*”.

No entanto, foi somente na Constituição de 1891²⁴ que se previu, pela primeira vez, a imunidade recíproca entre os entes da Federação. Foi positivado no Texto Constitucional a proibição de criação de impostos de trânsito pelo território entre os Estados-membros (art. 9, 2º, § 2º) e, de forma explícita, a imunidade recíproca entre os Estados e a União (art. 10).

A previsão expressa da imunidade tributária recíproca na Constituição Federal de 1891 pode ser considerada como inovação jurídica tipicamente brasileira. Isso se deve porque, ao contrário do Brasil, a previsão da referida espécie de imunidade jamais foi

²¹ CASAGRANDE, Cássio Luís; BARREIRA, Jônatas Henriques. O caso *McCulloch v. Maryland* e sua utilização na jurisprudência do STF. *Revista de Informação Legislativa*: RIL, Brasília, DF, v. 56, n. 221, p. 247-270, jan./mar. 2019. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/221/ril_v56_n221_p247

²² COSTA, Regina Helena. Esforço Histórico: Precedentes das Exonerações Tributárias. In: COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. cap. II, p. 34. ISBN 978-85-392-0295-9.

²³ BRASIL. Constituição (1824). Lex: Constituição Política do Império do Brasil, de março de 2024. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em 14 de maio de 2024.

²⁴ BRASIL. Constituição (1891). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de fevereiro de 1891. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em 14 de maio de 2024.

formalmente prevista na carta constitucional dos Estados Unidos da América, embora tenha sido este o país que consagrou a aplicação moderna do instituto.

Nessa toada, ainda no que tange à previsão específica da imunidade recíproca, importa mencionar que a Constituição de 1934²⁵ inovou ao inserir expressamente no texto constitucional a **extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público**. Dada a sua relevância para a presente tese, colaciona-se o dispositivo em sua integralidade:

Art. 17. É vedado á União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

A leitura do referido dispositivo evidencia que, tamanha a relevância das concessões para o direito brasileiro, a previsão de extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias foi expressamente prevista na Constituição Federal, a fim de afastar qualquer prejuízo em sua aplicação.

Porém, o mesmo tratamento ao tema não foi conferido pela Constituição de 1937²⁶, alterada pela Emenda Constitucional nº 9 de 1946²⁷. Desta vez, a Carta Magna se restringiu a consolidar a imunidade tributária recíproca no art. 32, “c” e, no que tange a eventual tratamento especial dispendido às concessionárias de serviço público, o parágrafo único do art. 32 determinou que “*os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial*”.

O referido dispositivo pontificou que as concessionárias de serviço público não poderiam gozar da imunidade tributária recíproca, mas facultou à lei especial conferir-

²⁵ BRASIL. Constituição (1934). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de julho de 1934. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em 14 de maio de 2024.

²⁶ BRASIL. Constituição (1937). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de novembro de 1937. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm. Acesso em 14 de maio de 2024.

²⁷ BRASIL. Constituição (1946). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de setembro de 1946. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em 14 de maio de 2024.

lhes isenção fiscal, de tal sorte que a construção de eventual regime mais benéfico não foi de todo impossibilitada.

A Constituição de 1946²⁸ continuou com a já consolidada manutenção da imunidade recíproca pontificada no Texto Constitucional, conforme pode ser observado no art. 31, V, “a”, da supramencionada Carta.

Especialmente no que diz respeito à extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público, o Constituinte Originário da Carta de 1946 entendeu por bem relegar tal matéria à simples isenção, conforme explícito no art. 31, parágrafo primeiro, *in verbis*:

“Parágrafo primeiro. Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum”.

De sua parte, a Constituição de 1967, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 1, de outubro de 1969²⁹, embora tenha prestigiado a manutenção da imunidade tributária recíproca, excluiu a previsão de isenção quanto aos serviços públicos prestados por concessionárias.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988 consagrou a consolidada tradição da imunidade tributária recíproca entre os entes da Federação Brasileira, sendo permitida de forma clara a extensão às autarquias e fundações públicas.

Em outros termos, o ordenamento jurídico vigente entendeu por bem consagrar a opção política perpetrada no regime imediatamente anterior e ignorar a já cristalizada tradição de ora imunizar os serviços públicos prestados por concessionárias de serviço público, ora permitir a isenção de tais serviços por meio de lei infraconstitucional.

O apanhado histórico realizado permite a constatação de que, no Brasil, a *constitucionalização* do instituto da imunidade tributária recíproca é regra, haja vista que nossas constituições, iminentemente formais, prevêm de forma exaustiva as normas cuja fonte é o próprio Poder Constituinte. Isso significa que, em nossa histórica constitucional,

²⁸ Idem.

²⁹ BRASIL. Constituição (1969). Lex: Constituição da República Federativa do Brasil, de setembro de outubro de 1969. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67EMC69.htm. Acesso em 14 de maio de 2024.

a imunidade tributária recíproca tem sido cristalizada como instituto perene, cuja finalidade última é a defesa do pacto federativo.

Da mesma maneira, é insofismável a relevância que as concessões de serviço público possuem para a concretização de todos os *deveres* de prestação do Estado, motivo pelo qual foi consagrada a possibilidade de imunidade ou isenção às concessionárias em duas constituições brasileiras.

Dito isso, estabelecido o panorama histórico do instituto da imunidade tributária recíproca, em especial no que tange à previsão de sua extensão às concessionárias de serviço público, passa-se à análise específica do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988.

4.2. A Imunidade Tributária Recíproca no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição de Federal de 1988 é, conforme supramencionado, instituto consagrado de forma expressa em nossa história constitucional desde 1891; portanto, é a modalidade de imunidade mais antiga de nosso ordenamento jurídico.

A jurista e Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Regina Helena Costa, classifica a imunidade tributária recíproca, tal qual inserida em nosso texto constitucional, como subjetiva e ontológica³⁰.

Em primeiro lugar, a imunidade recíproca seria subjetiva porque necessariamente beneficia pessoas específicas que merecem a desoneração tributária em razão do papel relevante que desempenham em benefício da coletividade.

Ato contínuo, a imunidade recíproca pode ser considerada ontológica porque é a expressão prática da concretização de um princípio constitucional. No caso em tela, a imunidade recíproca protege o equilíbrio federativo, a isonomia e a capacidade contributiva das pessoas imunizadas.

³⁰ COSTA, Regina Helena. Classificação das Imunidades Tributárias: Imunidades Ontológicas e Políticas *In*: COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. cap. XII, p. 142. ISBN 978-85-392-0295-9.

A proteção que a imunidade tributária recíproca confere ao pacto federativo é inegável. Quando o *Justice Marshall* afirmou que o poder de tributar envolve o poder de destruir, ele queria justamente afirmar que a tributação entre os entes de uma Federação pode iminentemente destruí-la.

Isso se deve porque o pacto federativo envolve necessariamente a horizontalidade e a autonomia entre os entes federativos, que se despojam de sua soberania em prol da construção da Federação. Consequentemente, é inegável que a tributação de um ente pelo outro poderia representar oneração excessiva que impediria a consecução das competências e finalidades constitucionalmente estabelecidas.

Nessa toada, importa mencionar que a Federação Brasileira, conforme dispõe o art. 1º da Constituição de 1988, é formada pela união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, cujos poderes são independentes e harmônicos entre si.

Consequentemente, existe nítida exigência e presunção de equilíbrio hierárquico entre os entes de nossa federação, de tal sorte que não se permite a cobrança de impostos de uns sobre outros.

A proibição de cobrança de impostos entre os membros de nossa Federação, de acordo com Roque Antônio Carrazza, encontra fundamento justamente na manutenção do pacto federativo, na medida que a tributação por meio de impostos pressupõe a supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado³¹.

É dizer, a cobrança de impostos submetteria o ente tributado a um estado de sujeição, ou seja, de inegável submissão ao ente tributante. Tal possibilidade é inteiramente rechaçada em nosso ordenamento jurídico, dada o tamanho relevo e proteção que o constituinte originário atribuiu ao pacto federativo. Explica-se.

A Constituição Brasileira de 1988 é classificada como uma constituição rígida. Isso significa dizer que a sua alteração depende de ato solene, por meio de quórum qualificado de 3/5 dos membros da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, em duas sessões de votação, conforme disposto no art. 60, § 2º, da Constituição Federal.

³¹CARRAZZA, Roque Antônio. Imunidades Tributárias: As Imunidades das Pessoas Políticas. In: CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. cap. IX, p. 636-651. ISBN 978-65-5860-012-1.

No entanto, nossa Carta Constitucional possui um núcleo intangível, que não pode ser alterado nem mediante o procedimento solene típico das emendas constitucionais. O referido núcleo intangível está previsto no art. 60, § 4º, do texto magno.

O referido dispositivo determina que não será objeto de deliberação a proposta de emenda cujo objetivo seja abolir a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais.

Dito isso, é notável a importância do pacto federativo para o constituinte originário, que o protegeu no núcleo duro e intangível da Constituição Federal. Nesse sentido, importa mencionar que eventuais ameaças à forma federativa podem ocorrer de forma direta ou indireta.

É dizer, ataque direto à federação poderia ser a instituição ilegal de um Estado Unitário por meio de emenda constitucional aprovada pelo Congresso Nacional, ainda que as solenidades e quórum qualificado tenham sido atendidos.

No entanto, ataque indireto à forma federativa pode ser representado justamente pela possibilidade de instituição de impostos entre os entes da federação. Ora, caso a União institua imposto sobre as receitas dos Municípios, estes inevitavelmente serão onerados de forma ilegal e, conseqüentemente, perceberão drástica redução de sua autonomia política.

A redução da autonomia dos entes da Federação em razão de imposição de imposto ilegal decorre do fato de que as competências tributárias atribuídas às pessoas políticas são realizadas concretamente a partir do dispêndio financeiro.

Nesse sentido, assim como a consecução de direitos fundamentais e a implementação de políticas públicas exigem recursos públicos, o funcionamento do aparato público e o exercício das competências constitucionais dependem de recursos financeiros.

Por conseqüência, não se justifica a cobrança de impostos entre entes da Federação, visto que tal possibilidade poderia ensejar o aviltamento do equilíbrio federativo, justamente o que *Justice Marshall* implicou ao mencionar o poder de destruir típico da tributação.

Além do princípio do equilíbrio federativo, a imunidade recíproca encontra fundamento no princípio da isonomia. Este princípio, pontificado no *caput* do art. 5º da

Constituição Federal, determina a igualdade jurídica entre as pessoas políticas, de tal sorte que não existe hierarquia entre elas, visto que cada uma detém a competência – ou seja, o campo de ação próprio – designado pelo texto constitucional.

Do referido princípio decorre a impossibilidade de tributação por meio de impostos entre os entes da federação: na medida que todos integram o mesmo plano constitucional, nada justifica que pessoas políticas em idêntica hierarquia imponham impostos umas às outras.

O último princípio que justifica a classificação da imunidade recíproca como ontológica é o princípio da capacidade contributiva. Este princípio possui múltiplas interpretações: para Schoueri³², a capacidade contributiva é uma máxima que determina que cada um contribuirá com o quanto puder para o bem de todos.

Para Carrazza³³, o princípio da capacidade contributiva é mecanismo eficaz para atingir a Justiça Fiscal. Já Paulsen³⁴ entende que o referido princípio pontifica que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente em comparação aos mais pobres.

Por outro lado, o conceito de capacidade contributiva *per se* é mais restrito, de tal modo que não se submete à teleologia constitucional típica dos princípios. Para Meirelles³⁵, a capacidade contributiva seria um conjunto de forças econômicas embasado em alguns indícios parciais que, enquanto tais, representam manifestação direta de uma certa disponibilidade econômica limitada e manifestação indireta da disponibilidade econômica complexa.

³²SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios e Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar: Capacidade Contributiva como Parâmetro. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. cap. VII, p. 368. ISBN 978-65-5559-268-9.

³³CARRAZZA, Roque Antônio. O "princípio da imunidade recíproca": Art. 150, VI, "a", da CF. *In*: CARRAZZA, Roque Antônio. A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. São Paulo: Malheiros, 2004. cap. Considerações Gerais, p. 27-37. ISBN 85-7420-627-X.

³⁴PAULSEN, Leandro. Princípio da Capacidade Contributiva. *In*: PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: Completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. cap. III: Princípios Tributários, p. 99. ISBN 9788553616275.

³⁵MEIRELLES, José Ricardo. O Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 136, ed. 34, p. 333-339, 9 dez. 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6>. Acesso em: 25 abr. 2024.

O raciocínio supramencionado não se aplica às pessoas jurídicas de direito público – e tampouco deveria se aplicar às concessionárias que prestam serviços públicos em nome da Administração – visto que ausente o elemento da capacidade contributiva.

Conforme entende Schoueri³⁶, é certo afirmar que não se pode admitir que uma pessoa jurídica de direito público que atua dentro de sua finalidade possua capacidade contributiva, na medida que tudo que ela arrecada é voltado aos gastos com a coletividade.

Por conseguinte, observa-se que a imunidade tributária recíproca justifica-se sobre o tripé equilíbrio federativo, isonomia e capacidade contributiva. Estabelecido tal pressuposto, passa-se à análise da abrangência e extensão da imunidade recíproca.

O art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal determina que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

O referido dispositivo limita a abrangência da extensão da imunidade recíproca aos impostos. Todavia, o texto constitucional é aberto, de tal sorte que existe discussão doutrinária a respeito de *quais* impostos seriam abrangidos pela imunidade recíproca.

A doutrina de Regina Helena Costa aponta que existe teoria de que a imunidade recíproca se estenderia apenas ao Imposto Sobre Grandes Fortunas, Imposto de Renda, Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, Imposto Sobre a Propriedade Territorial Urbana, Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, Imposto Sobre Veículos Automóveis, Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis e o Imposto Sobre Serviços.

A referida teoria invariavelmente exclui da imunidade recíproca o Imposto de Importações, o Imposto Sobre Produtos Industrializados, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto Sobre Operações Financeiras³⁷.

No entanto, a referida tese não é consagrada pelo restante da doutrina e tampouco pela jurisprudência pátrias. Isso se deve porque a diferenciação entre os impostos abrangidos ou não pela imunidade recíproca cria situação de desequilíbrio federativo vedada pelo ordenamento jurídico.

³⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidades. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2021. p. 462. ISBN 978-65-5559-268-9.

³⁷ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias na Constituição de 1988: Imunidades Genéricas: Impostos Alcançados pela Imunidade In: COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. cap. XIII, p. 162. ISBN 978-85-392-0295-9.

É dizer, se a imunidade recíproca tem como finalidade precípua a manutenção do equilíbrio federativo, nada justifica a manutenção da imposição de alguns tributos, enquanto outros são afastados; por isso, o afastamento da imposição em relação a todos os impostos é medida de direito também decorrente do princípio da isonomia.

Por conseguinte, observa-se que a imunidade recíproca alcança todos os impostos, sem qualquer diferenciação. No entanto, o mesmo raciocínio não se aplica às taxas, na medida que esta espécie tributária é vinculada à prestação, efetiva ou potencial, de serviço público específico ou divisível ou exercício de poder de polícia³⁸.

A não extensão da imunidade recíproca às taxas decorre do fato de que a imposição de tributo dessa natureza não importa em hierarquia ou sujeição de um ente pelo outro, na medida que a cobrança de tais exações decorre de atuação estatal diretamente relacionada ao contribuinte, sendo autorizada a sua exigência sem que isso implique em afronta ao pacto federativo.

No que tange às contribuições de melhoria, espécie tributária prevista no art. 145, III, da Constituição Federal e regulamentada pelo Decreto-Lei nº 195/1967, é mister a extensão da norma imunizante.

A referida extensão se justifica porque as contribuições de melhoria tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas, de modo que não faz sentido que um ente da Federação tenha que pagar contribuição de melhoria ao outro, na medida que todos integram a mesma Administração Pública.

Por conseguinte, é possível concluir que a norma imunizante prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal é aplicável para afastar a cobrança de impostos e contribuições de melhoria e não tem o condão de afastar a imposição de taxas, na medida que estas decorrem da prestação efetiva ou potencial de serviço público divisível ou do exercício de poder de polícia.

No que tange à extensão da imunidade tributária recíproca quanto as pessoas jurídicas que podem gozar de tal privilégio, é pacificado na Constituição Federal,

³⁸ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Taxa. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/299/edicao-1/taxa>

notadamente ao art. 150, § 2º, a possibilidade de extensão às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Além das autarquias e fundações públicas, a doutrina de Regina Helena Costa entende que a imunidade tributária recíproca se estende às empresas públicas ou sociedades de economia mista, desde que tenham recebido o encargo de prestar serviço público³⁹.

Por outro lado, a doutrina de Regina Helena Costa possui entendimento diverso no que tange à extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público. Porém, em que pese as irretocáveis opiniões da mestra de todos nós, esta tese ousa em defender a extensão da imunidade às concessionárias de serviço público, conforme restará evidenciado a seguir.

3.3. Necessária Extensão da Imunidade Tributária Recíproca às Concessionárias de Serviço Público

A doutrina brasileira majoritária entende que a imunidade tributária recíproca não pode se estender às concessionárias de serviço público, na medida que estas se constituem como empresas privadas que auferem lucro e o distribuem aos seus acionistas em bolsa de valores.

Subsidiariamente, a doutrina alega que a extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público implicaria em flagrante atentado à livre concorrência, o que prejudicaria sobremaneira a ordem econômica em vigor.

No entanto, conforme sabiamente pontifica Schoueri, a imunidade tributária não é vantagem ou favor, mas compatível ou incompatível com o ordenamento jurídico porque se justifica nas finalidades constitucionais⁴⁰.

Quando se trata do instituto da imunidade tributária recíproca ou intragovernamental, uma expressão imediatamente surge: manutenção do pacto federativo. Isso se deve porque, conforme supramencionado, o instituto da imunidade

³⁹ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias na Constituição de 1988: Imunidades Genéricas: Prestação de Serviço de Forma Indireta *In*: COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. cap. XIII, p. 157-158. ISBN 978-85-392-0295-9.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidades. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2021. p. 451. ISBN 978-65-5559-268-9.

recíproca em sua roupagem moderna nasceu com o objetivo de assegurar o equilíbrio federativo entre as pessoas políticas dos Estados Unidos da América.

Ocorre que a doutrina e a jurisprudência pátrias têm invocado a manutenção do pacto federativo sem se atentar ao que significa, de fato e ao fundo, o que pretendia o Constituinte Originário ao imunizar os entes da Federação Brasileira ao pagamento de impostos.

Em primeiro lugar, é corrente o entendimento de que, conforme pontificado pelo exímio *Justice Marshall*, o poder de tributar envolve o poder de destruir. Isso significa que a imunidade recíproca tem como finalidade garantir o equilíbrio federativo por meio da não-cobrança de impostos entre as pessoas políticas.

No entanto, a imunidade tributária recíproca não se resume somente a tal princípio elementar. Na verdade, a imunidade intragovernamental se justifica a partir do fim público que é a prestação adequada, eficiente e universal de serviço público aos cidadãos-administrados.

Isso significa que, embora a imunidade recíproca tenha como finalidade incontroversa a manutenção do pacto federativo, este não é o único objetivo do instituto. A finalidade mais profunda da imunidade recíproca é garantir que os entes da Federação deem consecução às suas finalidades institucionais.

Nessa toada, conforme supramencionado, a prestação de serviço público é inegavelmente uma dessas finalidades. Mais que isso, a referida prestação é dever do Estado, seja o serviço público prestado diretamente ou indiretamente, por meio de concessões e permissões.

A referida interpretação do instituto da imunidade recíproca em nada difere daquilo que almejou o Constituinte Originário. Na verdade, a busca pela eficiência na prestação de serviços públicos é uma objetivo estampado na Carta Magna, que permite expressamente que o serviço público essencial seja prestado indiretamente, por meio de concessões e permissões.

Nessa toada, é incontroverso para todos que a efetivação de direitos fundamentais, não raramente expressada pela prestação de serviços públicos aos cidadãos, possui custos. Mais do que isso, em um país como o Brasil, que ocupa a posição

de sétimo mais populoso do mundo, a prestação eficiente do serviço público é mais do que mera pretensão, é dever.

Não é por outro motivo que o legislador constitucional facultou às concessionárias e permissionárias a prestação de serviço público em nome do Poder Público⁴¹.

É que, inegavelmente, ocupada de demandas de todas as ordens e submetida a expressivas limitações financeiras, a Administração Pública não domina toda a *expertise* necessária para prestar todos os serviços públicos diretamente, motivo pelo qual contrata com a iniciativa privada.

A contratação de prestação de serviços com pessoas jurídicas de direito privado é justificada em primeiro lugar pela concentração de qualificação técnica que a superespecialização do setor permite – não estando uma empresa submetida a demandas de múltiplas ordens, como saúde, educação, segurança pública, organização orçamentária, efetivação de direitos políticos, manutenção da democracia, a especialização no serviço prestado é possível.

Em segundo lugar, as concessionárias conseguem organizar e concentrar recursos, usualmente por meio de consórcios, o que permite a utilização de investimento substancial em determinado setor, sem que isso signifique a desatenção de outras demandas de igual ou maior importância.

Consequentemente, as concessionárias são aptas a prestar o serviço público de forma eficiente e com a captação de recursos que não seria possível de ser realizada diretamente pela Administração Pública.

Ocorre que, apesar das expressivas vantagens mencionadas, o fato de as concessionárias de serviço público auferirem lucro e o distribuírem aos seus potenciais acionistas são considerados óbices à extensão da imunidade recíproca em seu benefício.

⁴¹“Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos” In BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 14 de maio de 2024.

No entanto, conforme supramencionado, o elemento distintivo a ser considerado para a aplicação da imunidade recíproca não deve ser meramente o regime societário da pessoa prestadora, mas a natureza do serviço público, que deve sempre ser privilegiado.

É dizer, embora a Concessionária Linha Move S.A. se constitua como pessoa jurídica de direito privado que auferi e distribui lucro a seus acionistas, o serviço prestado é iminentemente público, de caráter essencial – ou seja, a concessionária faz as vezes da Administração Pública, o que não desnatura em absolutamente nada o caráter iminentemente público e essencial do serviço prestado.

Além da constituição societária, a doutrina argumenta que a extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público implicaria em desequilíbrio concorrencial, vedado em absoluto por nossa ordem econômica.

O supramencionado argumento não se sustenta. Isso se deve porque todas as concessões e parcerias público-privadas são precedidas de licitação. Neste momento pré-contratual, a concorrência que seria natural em um regime de direito privado é replicada, de modo a garantir que a Administração Pública contrate com o parceiro mais qualificado e eficiente naquela prestação em específico.

Não obstante, ao contratar com a Administração Pública, as concessionárias de serviço público não podem se valer de recursos públicos e tampouco de bens da Administração como bem queiram. Na verdade, toda a utilização de recursos públicos é extremamente limitada pelo contrato de concessão, inclusive por meio de repactuações e termos aditivos para fins de manutenção do equilíbrio econômico-financeiro.

É dizer, as concessionárias de serviço público têm campo restrito de atuação. A sua vontade é limitada pelo contrato de concessão, de tal sorte que não lhes é facultado em hipótese alguma divergir dos termos pactuados em contrato ou prestar o serviço público como bem lhes aprouver, sob pena de extinção unilateral do contrato por meio de encampação ou caducidade.

Especificamente no que diz respeito à extensão da imunidade recíproca para fins de Imposto Predial e Territorial Urbano, é vital reconhecer que as concessionárias de serviço público que realizam os serviços de transporte municipal de passageiros inegavelmente o fazem em nome da Administração Pública e não por conta e risco próprios.

Em outros termos, o serviço público essencial de transporte municipal de passageiros é prestado indiretamente pelas concessionárias de serviço público em nome da Administração Pública. Conseqüentemente, a única afirmação possível decorrente desse fato é que a extensão da imunidade recíproca é necessária às concessionárias quando estiverem prestando serviço público em nome do Estado.

Isso significa dizer que as concessionárias deverão gozar de imunidade tributária quando estiverem ocupando bem imóvel da Administração Pública com a finalidade específica da efetiva prestação de serviço público essencial.

Por outro lado, quando as concessionárias eventualmente se valerem de imóvel público para dar consecução às suas finalidades específicas – como seria o caso de aluguel de imóvel do Município para a constituição e manutenção de sede, por exemplo – deverá incidir o IPTU e ser afastada a imunidade recíproca.

Por conseguinte, o fator primordial a ser analisado para permitir ou não a extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público, especificamente no que tange ao IPTU, é a análise da finalidade de uso do imóvel público e a sua afetação ao serviço público, que deve sempre ser privilegiado.

Desse modo, se o imóvel estiver sendo utilizado pela concessionária para a efetiva prestação de serviço público, é de rigor que a imunidade recíproca seja estendida. Outra conclusão não seria possível, na medida que, quando a concessionária presta serviço público essencial – como é o caso do serviço de transporte – está fazendo as vezes da Administração Pública.

Por outro lado, quando a concessionária utilizar imóvel público para qualquer outra destinação que não seja a efetiva prestação de serviço público, a imunidade recíproca não deverá ser estendida, sob pena de privilegiar situação que não possui qualquer vínculo com as finalidades da Administração Pública.

Portanto, é necessário que a doutrina e a jurisprudência pátrias superem a compreensão já ultrapassada de que a mera existência de lucro e sua distribuição seriam suficientes para afastar a possibilidade de extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público.

O fator vital a ser considerado para fins de aplicação do instituto a tais pessoas jurídicas é a afetação dos bens imóveis à finalidade pública, qual seja, a prestação de

serviços públicos essenciais. É dizer, toda vez que uma concessionária de serviço público se valer de imóvel da Administração Pública, o que deve definir a aplicação ou não da imunidade recíproca é a efetiva afetação do imóvel à prestação de serviço público.

A utilização do critério da afetação do imóvel à finalidade pública possibilitaria a solução de celeumas que há muito tempo atormentam a jurisprudência brasileira e acarretam inaceitável situação de insegurança jurídica.

Atualmente, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que a Companhia do Metropolitano de São Paulo (Metrô) é imune para fins de IPTU, na medida que presta serviço público essencial. Por outro lado, a mesma sorte não acompanha as concessionárias de serviço público que prestam serviço público idêntico de transporte metroviário urbano.

Consequentemente, embora o mesmo serviço público seja prestado, a imunidade recíproca de IPTU abarca somente os imóveis afetados a uma das prestações de serviço público – ou seja, embora efetivamente a situação jurídica e o serviço prestado sejam idênticos, o privilégio que deveria recair uniformemente sobre a prestação de serviço público de transporte urbano de passageiros não é aproveitado pelas concessionárias.

A matéria de fundo de tal disparidade é nítida porque o serviço prestado é o mesmo, seja pela Companhia do Metropolitano de São Paulo, seja por concessionárias de serviço público vencedoras de licitação.

Nesse sentido, importa mencionar que tal disparidade no que tange à aplicação do instituto da imunidade recíproca pode acarretar indesejável aumento tarifário, que em última análise onera o consumidor final, o cidadão.

Por outro lado, pesquisas feitas pelo Supremo Tribunal Federal em sede Recurso Extraordinário nº 1.391.460/MG⁴² apontam que a extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público, especificamente no que tange ao IPTU, poderá representar a diminuição de tarifas cobradas do usuário e, consequentemente, o alcance do princípio da modicidade tarifária.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Interno no Recurso Extraordinário nº 1.391.460/MG. Recorrente: Companhia Energética de Minas Gerais. Recorrido: Município de Santa Luzia. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 18 de março de 2024.

Por conseguinte, conclui-se que a extensão da imunidade recíproca de IPTU às concessionárias de serviço público apenas traria benefícios à coletividade, na medida que permitiria a superação de conceito ultrapassado que não representa a complexidade do direito administrativo vigente, por um lado, e porque representaria o alcance do objetivo dos princípios da igualdade, segurança jurídica e modicidade tarifária, por outro.

5. A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO

O Constituinte Originário, em sede do art. 146, III, “a”, do Texto Constitucional entendeu por bem outorgar ao legislador infraconstitucional a competência para instituir a definição do que se entenderia por tributo em nosso ordenamento jurídico.

O conceito vigente é aquele determinado no art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) que preleciona que tributo é toda prestação pecuniária compulsória instituída em lei que não se constitui como sanção de ato ilícito.

O referido conceito nos permite compreender em termos gerais as características primordiais dos tributos, sendo a mais notória delas a compulsoriedade. O conceito de tributo está intimamente vinculado à natureza da norma que o cria, qual seja, a natureza obrigacional.

A norma tributária instituidora de tributo, conforme asseverado pelo mestre de todos nós, Geraldo Ataliba, é a de “entregar importância X de dinheiro ao Estado”⁴³. É dizer, verificada a existência na legislação da hipótese de incidência tributária⁴⁴ – *ou seja, da previsão legal a respeito de qual determinada conduta acarretará a obrigação de pagar tributo* – e praticado o fato impositivo concretamente, nascerá a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos.

A presente tese tem como objetivo analisar especificamente a espécie tributária dos impostos – *é dizer, do tributo não vinculado cuja hipótese de incidência se subsume a fato que não encontra contrapartida em atuação estatal*⁴⁵ - notadamente do Imposto Predial e Territorial Urbano, previsto no art. 156, I, da Constituição Federal e no art. 32 do Código Tributário Nacional.

O IPTU é um imposto de competência municipal, cuja hipótese de incidência encontra fundamento no art. 32 do CTN e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel no perímetro urbano do Município.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária: Norma Tributária. *In: Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. cap. II, p. 51-52. ISBN 978-85-7420-171-5.

⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária: Norma Tributária. *In: HIPÓTESE de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. cap. II, p. 54. ISBN 978-85-7420-171-5.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. Classificação Jurídica dos Tributos: Tributos Não Vinculados. *In: HIPÓTESE de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. cap. III, p. 137. ISBN 978-85-7420-171-5.

Em termos mais específicos, a doutrina entende que o fato gerador do IPTU seria o direito exclusivo e pessoal de propriedade sobre bens imóveis situado em zona urbana, expressado pelo proprietário, pelo possuidor ou pelo enfiteuta.

A descrição da hipótese de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbana, nesta hipótese, adota a lição de Paulo de Barros Carvalho, que entende que pela existência de apenas três aspectos principais para descrição da norma⁴⁶, quais sejam, o critério material, o critério temporal e o critério territorial.

O aspecto material da hipótese de incidência tributária do IPTU é o fato de ser proprietário, possuidor ou enfiteuta de bem imóvel localizado no perímetro urbano de um Município. A principal celeuma a respeito do tema está intimamente ligada justamente à identificação dos indivíduos que podem figurar como sujeito passivo do tributo em razão da posse.

Enquanto a propriedade pode ser definida como o direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites legais, de usar, gozar, dispor e reivindicar de um bem, a posse é expressada⁴⁷, ou seja, é um estado de fato de indivíduo que exterioriza a propriedade.

De forma mais detida, Sacha Calmon preleciona que a posse não significa apenas a detenção da coisa, ela se revela na maneira como o proprietário age em face dela, tendo em vista sua função econômica⁴⁸.

Por conseguinte, a posse seria o poder de dispor fisicamente da coisa, com o ânimo de considerá-la sua e defendê-la contra a intervenção de outrem, de tal sorte que o possuidor é aquele que age em face do imóvel como se dele fosse o proprietário, ou seja, é quem possui a coisa com *animus domini*⁴⁹.

⁴⁶CARVALHO, Paulo de Barros. A Regra-Matriz de Incidência - Hipótese Tributária e Fato Jurídico Tributário: Os critérios da Hipótese: material, espacial e temporal. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021. cap. IX, p. 267-307. ISBN 978-65-992879-5-4.

⁴⁷ “Art. 1.204. Adquire-se a posse desde o momento em que se torna possível o exercício, em nome próprio, de qualquer dos poderes inerentes à propriedade” *In* BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.

⁴⁸COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Norma Jurídica tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano. Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, v. 19, ed. 1/2, p. 107-127, dez. 1990. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4136019/mod_resource/content/0/Misabel%20A.%20Derzi%20e%20Sacha%20Calmon.pdf. Acesso em: 5 maio 2024.

⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Norma Jurídica tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano. Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, v. 19, ed. 1/2, p.

Dessa sorte, a existência de um direito real sobre imóvel ou a aparência de tal direito constitui-se como o aspecto material da hipótese de incidência tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano.

Por outro lado, o aspecto temporal de tal hipótese é o que determina o momento exato em que se deve considerar ocorrido o fato imponible. Como regra, as legislações municipais costumam entender que seria o primeiro dia do ano-calendário do exercício que se inicia.

O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU é justamente a zona urbana do Município onde o imóvel ou terreno esteja localizado. No entanto, este aspecto da hipótese de incidência do IPTU possui característica especial determinada pelo art. 1º do CTN: somente é compreendida como zona urbana municipal a região que assim esteja prevista na legislação e que goze de pelo menos dois melhoramentos previstos nos incisos I a V dos § 1º do art. 32.

Entre os melhoramentos supramencionados estão o meio-fio ou calçamento, o abastecimento de água, o sistema de esgotos sanitários, rede de iluminação pública e escola primária ou posto de saúde em distância mínima de três quilômetros do imóvel.

A boa compreensão da hipótese de incidência tributária do Imposto Predial e Territorial Urbana é ponto de partida fundamental para compreender as posições adotadas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo e do Supremo Tribunal Federal.

Conforme restará adiante evidenciado, a jurisprudência pátria tem entendido que a posse precária, sem a presença do requisito *animus domini*, possibilitaria a sujeição passiva das concessionárias de serviço público ao pagamento do IPTU.

No entanto, a jurisprudência a respeito do tema merece alteração, na medida que o elemento essencial do *animus domini* não está presente na relação jurídica das concessionárias com os imóveis da Administração Pública, afetados à prestação de serviço público essencial.

Isso se deve porque as concessionárias de serviço público não podem utilizar dos bens imóveis pertencentes à Administração Pública conforme lhes aprouver. Na verdade,

121. dez. 1990. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4136019/mod_resource/content/0/Misabel%20A.%20Derzi%20e%20Sacha%20Calmon.pdf. Acesso em: 5 maio 2024.

as concessionárias se valem dos referidos bens apenas com a finalidade de executar os serviços públicos para os quais foram contratadas.

Não é por outro motivo que a nova tendência jurisprudencial do Tribunal de Justiça de São Paulo tem sido no sentido de reconhecer que a posse que as concessionárias de serviço público exercem sobre os bens imóveis é precária⁵⁰, sem *animus domini*, motivo pelo qual tem sido reconhecida a não incidência de IPTU contra as concessionárias.

De forma ainda mais flagrante, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem se valido da expressão “domínio útil” em sentido amplo, desconsiderando que a expressão foi empregada pelo Código Tributário Nacional quando o instituto da enfiteuse ainda era previsto no Código Civil de 1916.

O “domínio útil”, expressão utilizada para permitir a cobrança de IPTU das concessionárias de serviço público, condiz com os direitos de usar, gozar e dispor do bem da maneira que aprouver ao enfiteuta⁵¹, situação que não condiz em nada com o regime jurídico a que estão submetidas as concessionárias quando utilizam de imóveis do Estado na prestação de serviços públicos.

Isso se deve porque, ao contrário do que tem sido majoritariamente considerado na jurisprudência pátria, as concessionárias de serviço público não podem se valer de bens reversíveis da Administração Pública como bem queiram. Na verdade, toda a sua atividade está restritamente limitada por meio das cláusulas pactuadas no contrato de concessão.

Por conseguinte, observa-se que a atribuição de pseudo-domínio útil à situação jurídica das concessionárias se traduz em forma desesperada que alguns Municípios encontraram para cobrar IPTU das concessionárias de serviço público, situação em descompasso com a legalidade.

⁵⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível nº 1604941-21.2018.8.26.0090. Apelante: Município de São Paulo. Apelada: Concessionária Linha Move São Paulo S.A. Relator: Octavio Machado de Barros. São Paulo, 29 de fevereiro de 2024.

⁵¹ LISBOA, Julcira Maria de Mello Vianna. Definição de Propriedade Para Fins de Pagamento do IPTU: Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Revista de Direito Brasileira, São Paulo, v. 14, n. 6, p. 51-64, 10 ago. 2016.

Situação semelhante ocorre na hipótese de atribuição de responsabilidade às concessionárias em razão de suposta posse exercida sobre os bens imóveis reversíveis à Administração Pública no momento do fim da concessão.

Ora, embora as concessionárias de fato detenham posse de imóveis afetos à concessão, fato é que inegavelmente tais bens serão devolvidos à Administração Pública, que é a efetiva proprietária dos bens, situação que não poderia ser desconsiderada no momento da cobrança do tributo.

Os referidos pontos serão abordados a seguir, a partir da análise de prática de casos julgados pelo TJ-SP e pelo STF.

6. JURISPRUDÊNCIA

6.1. O Posicionamento do Tribunal de Justiça de São Paulo

Em primeiro lugar, antes de adentrar o posicionamento do Tribunal de Justiça de São Paulo e do Supremo Tribunal Federal a respeito da extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público, é vital conceituar o que se entende por jurisprudência.

A jurisprudência, de acordo com Maria Helena Diniz, é o conjunto de decisões uniformes de juízes e tribunais sobre uma dada matéria⁵², ou seja, é a interpretação que órgão julgador competente profere a respeito de determinado assunto.

Nessa toada, é vital rememorar a Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen, que pontificou como *interpretação autêntica* aquela proferida por órgão aplicador do Direito, ainda que apenas quando esse órgão crie uma norma individual ou execute uma sanção no caso concreto⁵³.

É dizer, a interpretação autêntica é aquela proferida por órgão competente. No ordenamento jurídico pátrio, é conferido ao Poder Judiciário a função precípua de julgar as ações regularmente distribuídas após a provocação da jurisdição, conforme consta do art. 92 e seguintes da Constituição Federal.

Dito isso, observa-se que a jurisprudência possui contornos relevantíssimos para a criação e a definição do direito, ainda que o ordenamento jurídico brasileiro seja típico de *civil law* e não de *common law*, como ocorre no Reino Unido, por exemplo.

Estabelecida a definição e relevância da jurisprudência em termos gerais, passa-se à análise da jurisprudência específica do Tribunal de Justiça de São Paulo a respeito da possibilidade da extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público, em particular no que tange ao Imposto Predial e Territorial Urbano previsto no art. 156, I, da Constituição Federal.

⁵² DINIZ, Maria Helena. Dicionário Jurídico Universitário. 3ª. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2017. v. I. ISBN 978-85-472-1586-6.

⁵³ KELSEN, Hans. A Interpretação: A Interpretação da Ciência Jurídica. In: KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. cap. VIII, p. 245-251. ISBN 83-336-0836-5.

A pesquisa jurisprudencial realizada em sede do Tribunal de Justiça de São Paulo foi realizada a partir dos termos “imunidade” e “recíproca” e “concessionária” e “serviço público” e “metrô” e resultou em 1.765 resultados.

Diante dos resultados obtidos, apenas seis casos se destacam como representantes do tema ora discutido, quais sejam, (i) Apelação Cível nº 1526034-32.2018.8.26.0090; (ii) Apelação Cível nº 1570371-09.2018.8.26.0090; (iii) Apelação Cível nº 1536414-17.2018.8.26.0090; (iv) Apelação Cível nº 1503881-63.2022.8.26.0090; (v) Apelação Cível nº 1553777-75.2022.8.26.0090 e (vi) 1604941-21.2018.8.26.0090.

Os cinco primeiros casos selecionados, em sua unanimidade, versam a respeito de apelações cíveis em que figuram como apelante a Prefeitura Municipal de São Paulo e como apelada a Concessionária Move S.A. Em todos os casos, os recursos do Município de São Paulo foram conhecidos e providos em sua integralidade, de modo que a cobrança da exação tributária foi mantida.

A título de exemplo, em sede da Apelação Cível nº 1526034-32.2018.8.26.0090, a Concessionária Move S.A. havia obtido sentença favorável em primeiro grau. Neste caso, a sentença acolheu a exceção de pré-executividade oposta pela concessionária e, conseqüentemente, extinguiu a execução fiscal ajuizada pela Municipalidade com o fito de cobrar IPTU da concessionária.

É dizer, em primeiro grau de jurisdição, a pretensão de obter o reconhecimento da imunidade tributária recíproca em benefício de concessionária de serviço público foi devidamente reconhecida pelo Poder Judiciário.

No entanto, em todos os casos coletados, o Município de São Paulo sustenta como argumento principal para a impossibilidade de extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público o fato de que as concessionárias possuem natureza privada e intento lucrativo, na medida que exercem atividade econômica. Leia-se, a título exemplificativo, ementa da Apelação nº 1553777-75.2022.8.26.0090⁵⁴:

"Apelação – Execução fiscal – IPTU do imóvel de cadastro SQL nº107.192.0007-4 – Exercícios de 2017 a 2021 – Município de São Paulo – Sentença que acolheu exceção de pré-executividade e extinguiu execução

⁵⁴BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível 1553777-75.2022.8.26.0090. Apelante: Município de São Paulo. Apelado: Concessionária Linha Universidade S.A. Relator: Desembargador Fernando Figueiredo Bartoletti. São Paulo, 14 de dezembro de 2023.

fiscal reconhecendo que como o executado age "em nome do Estado", aplica-se ao caso concreto a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, "a", da CF/88 – Insurgência da Municipalidade – Cabimento em virtude da recente alteração da orientação desta 18ª Câmara a respeito da controvérsia instaurada – Observância da tese jurídica firmada pelo E. STF no tema de repercussão geral nº 1.140 – Estatuto do executado que prevê a distribuição de lucros aos seus acionistas, a permitir a cobrança do tributo municipal da Concessionária – Precedentes desta Câmara – Na hipótese, como o executado é pessoa jurídica de direito privado que detém a posse do imóvel público com o intuito de lucro, ele não goza da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "a", da CF, e se enquadra como contribuinte do IPTU, considerando o disposto no art. 34, do CTN – Sentença reformada – Recurso provido”.

No caso analisado, portanto, observa-se que o Poder Judiciário considera que o desenho societário da concessionária de serviço público e o fato de existir eventual repasse de lucro aos acionistas seria óbice para gozo da imunidade tributária recíproca nos termos do art. 150, VI, “a” da Constituição Federal.

É dizer, a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo em vigor pontifica que a mera detenção do imóvel por concessionária de serviço público, ainda que ausente o *animus domini*, enseja a cobrança de Imposto Predial e Territorial Urbano em razão da finalidade lucrativa própria da concessão de serviço público.

Nessa toada, é necessário apontar ao menos duas críticas principais à jurisprudência em vigor do Tribunal de Justiça de São Paulo, haja vista o (a) claro desrespeito à previsão legal específica do art. 110 do Código Tributário Nacional e a (b) manutenção da cobrança de exação tributária unicamente em razão da presumida capacidade contributiva das concessionárias de serviço público. Explica-se.

O art. 110 do Código Tributário Nacional prevê explicitamente que “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*”.

Ora, isso significa dizer que ao legislador tributário não é facultado a alteração da definição dos institutos de direito civil, ainda que isso signifique o afastamento da cobrança da exação fiscal.

No entanto, em que pese tal proibição, a jurisprudência do TJ-SP tem se pronunciado a respeito do tema da seguinte forma:

“A posse qualificada de um imóvel, que neste caso é objeto de concessão por prazo determinado, é suficiente para caracterizar o fato gerador do IPTU e atribuir ao concessionário a sujeição passiva do IPTU. Oportuno trazer ponderação feita no corpo de v. acórdão julgado por esta C. Câmara:

Na verdade, a situação poderia ser resolvida pela alteração do conceito de posse *animus domini* para fins tributários, tendo em vista o entendimento do STF.

No Direito Civil, tal modalidade é associada à posse *ad usucapionem*, o que é incompatível com bens públicos, que são imprescritíveis. Nesse sentido [Direito Tributário], o *animus domini* não está ligado à aptidão de o particular se tornar proprietário, mas à possibilidade de exploração do bem para fins privados, auferindo riquezas de bem desafetado às finalidades públicas”⁵⁵.

Ocorre que, conforme supramencionado, é vedada a alteração da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, ainda que isso signifique o afastamento da cobrança tributária.

Nessa toada, repisa-se que no ordenamento jurídico pátrio o contribuinte do IPTU é aquele que detém a propriedade, a posse ou o domínio útil de propriedade territorial urbana, conforme art. 32 do Código Tributário Nacional.

Desse modo, para que o contribuinte seja responsabilizado pela obrigação de pagar IPTU em razão da posse, importa que tal posse não seja precária, mas mansa e pacífica e com *animus domini*, conforme determina o instituto da posse no direito civil brasileiro. Explica-se.

No ordenamento jurídico pátrio, vigora a teoria da posse de Ihering, que dispõe que posse é conduta de dono⁵⁶. Inclusive, destaca-se que, conforme determinado por Carlos Roberto Gonçalves, nem todo estado de fato relativamente à coisa ou à sua utilização pode ser juridicamente considerado como posse.

Na verdade, é possuidor aquele que exerce os poderes inerentes à propriedade (usar, gozar, dispor e reaver). As concessionárias de serviço público, quando realizam a

⁵⁵BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível 1627679-37.2017.8.26.0090. Apelante: Município de São Paulo. Apelada: Concessionária Linha Move S.A. Relator: Desembargador Roberto Martins de Souza. São Paulo, 24 de junho de 2021.

⁵⁶GONÇALVES, Carlos Roberto. Noções Gerais Sobre a Posse: Conceito de Posse. In: GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil II: Esquematizado. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. cap. Direito das Coisas, p. 357-385. ISBN 978-85-53603-37-4.

prestação de serviços a partir da detenção temporária de bem imóvel da Administração Pública, não exerce tais poderes.

A prestação de serviços públicos realizada pelas concessionárias ocorre exclusivamente nos termos do contrato de concessão firmado entre as partes – é dizer, a concessionária presta um serviço público nos termos definidos pela Administração Pública e, por tal prestação, recebe contrapartida financeira.

Desse modo, não é possível discordar do fato de que as concessionárias de serviços públicos não podem usar, gozar, dispor e reaver os bens imóveis cuja propriedade é o Poder Público, haja vista que toda a sua atuação está limitada pelos termos do contrato de concessão firmado.

Em breve analogia, é possível observar que, assim como o Poder Público não pode atuar senão nos termos definidos pela Constituição Federal, sob pena de inconstitucionalidade, as concessionárias de serviço público também não podem atuar senão nos termos do contrato de concessão, sob pena de ter o contrato rescindido unilateralmente pela Administração Pública.

Dito isso, fato é que a jurisprudência do TJ-SP não tem o condão de afastar o requisito de *animus domini* do direito civil brasileiro, o que permitiria que a posse precária fosse percebida como fato tributável para fins de consolidação do fato gerador do IPTU.

É dizer, a posse que enseja a cobrança de IPTU é aquela com *animus domini*, conforme determina a teoria do direito civil brasileiro. Se ausente tal requisito, não estaremos diante de contribuinte de IPTU e tal fato não pode ser alterado por interpretação judicial contra legis.

Portanto, é possível observar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo, quando pretende afastar o requisito de *animus domini* para a consolidação da posse para fins de tributação do IPTU, tem sido consolidada de forma contrária à conduta exigida pelo art. 110 do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, nota-se que, ainda que ausentes os requisitos para que seja possível caracterizar as concessionárias de serviço público como contribuintes do IPTU, a jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo tem sido favorável à manutenção da cobrança.

No entanto, a referida orientação consolidada tem sido alterada nos últimos tempos. Na Apelação nº 1604941-21.2018.8.26.0090⁵⁷ em que a Linha Move figura como apelada, o Tribunal de Justiça inovou ao pontificar que a posse exercida pela concessionária é precária, em razão da inexistência do requisito *animus domini*.

Portanto, é possível concluir que a jurisprudência do TJ-SP historicamente tem mantido as cobranças de IPTU feitas pelo Município de São Paulo contra as concessionárias de serviço público que utilizam imóveis para a prestação de serviços públicos essenciais, ainda que tal posicionamento esteja sendo desafiado.

O referido posicionamento possui nítido fundamento na presumida capacidade contributiva das concessionárias de serviço público, porque considera que o intento lucrativo de tais empresas afastaria o instituto da imunidade recíproca.

No entanto, como restará evidenciado pela análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, tal presunção não tem o condão de afastar a imunidade recíproca que fazem jus as concessionárias de serviço público.

6.2. O Posicionamento do Supremo Tribunal Federal

O tema da imunidade recíproca e sua extensão é um dos mais controvertidos enfrentados pela jurisprudência da Suprema Corte Brasileira e, por esse motivo, a evolução do entendimento do STF a respeito do tema merece análise detida.

Como primeiro caso representativo de controvérsia a respeito da imunidade tributária, é possível mencionar o Recurso Extraordinário nº 407.099⁵⁸. Neste caso, a imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) foi reconhecida e a cobrança de tributos municipais sobre o exercício de suas atividades foi afastada.

Naquela ocasião, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o exame do exercício da atividade prestada pela entidade é que determinará o seu regime tributário,

⁵⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível nº 1604941-21.2018.8.26.0090. Apelante: Município de São Paulo. Apelada: Concessionária Move São Paulo S.A. Relator: Desembargador Octavio Machado de Barros. São Paulo, 29 de fevereiro de 2024.

⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 407.099/RS. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de São Borja. Relator: Ministro Carlos Velloso. Brasília, 22 de junho de 2004.

na medida que o texto constitucional utiliza a expressão “atividade econômica” no art. 150, § 3º.

Em março de 2010, novo precedente relevante na matéria de imunidade tributária foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal. Trata-se do Recurso Extraordinário nº 399.307. Neste caso, pela primeira vez foi estabelecido pela Suprema Corte que a fruição da imunidade exige que o beneficiário não distribua lucros ou resultados direta ou indiretamente a particulares e não desempenhe atividade econômica.

A teleologia do referido precedente foi privilegiar a suposta manutenção da livre iniciativa e concorrência, sob a alegação de que o benefício da imunidade tributária poderia criar um desequilíbrio concorrencial entre empresas privadas.

Ocorre que, em que pese o argumento de proteção à concorrência ser válido e aplicável nos casos em que realmente há um mercado a ser protegido, fato é que tal realidade não se amolda à parte considerável dos serviços públicos prestados pelas concessionárias de serviço público, notadamente do serviço de transportes sobre trilhos. Explica-se.

A prestação de serviços de transporte sobre trilhos, como é o caso do metrô e trem, é feita no regime de monopólio natural, haja vista a impossibilidade física de existir a multiplicidade de tamanhas estruturas.

Para além da impossibilidade física, é vital mencionar a impraticabilidade de tamanho esforço financeiro em um país como o Brasil, que ainda enfrenta graves percalços para alcançar a universalização da prestação de serviços essenciais.

Todavia, importa salientar que o fato do serviço público ser prestado em regime de monopólio natural não é óbice para a livre concorrência. Na verdade, todas as contratações públicas, sobretudo as grandes obras de infraestrutura, são impreterivelmente precedidas de concorrência pública.

Dito isso, é notável que a licitação que precede a contratação pública tem justamente o papel de garantir a livre concorrência, permitindo que todos os *players* interessados apresentem as suas propostas antes da escolha da que melhor se adequa às exigências da Administração Pública.

Por consequência, é fato que, quando se fala da prestação de serviços de transporte sobre trilhos, o argumento de manutenção de equilíbrio concorrencial cai por

terra, motivo pelo qual não deve ser acatado quando se trata da extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público de serviços de transporte sobre trilhos.

Superado o argumento do equilíbrio concorrencial, importa retornar à evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema. Em 2011, foram fixados três temas a respeito da imunidade tributária recíproca, quais sejam, o Tema 115, o Tema 412 e o Tema 235.

O Tema 115 teve como representativo de controvérsia o Recurso Extraordinário nº 580.264⁵⁹, que determinou que a prestação de serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro.

O ARE 638.315-RG⁶⁰ foi representativo da controvérsia do Tema 412. Neste tema, o STF decidiu que a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO – faz jus à imunidade recíproca.

No que tange ao Tema 235, foi fixado no RE 601.392⁶¹ que os serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, inclusive aqueles em que a empresa não age em regime de monopólio, estão abrangidos pela imunidade tributária recíproca.

Todos os referidos temas do Supremo Tribunal Federal fixaram o entendimento de que a cobrança de tarifa do usuário em contrapartida ao serviço público prestado não é elemento suficiente para impedir o gozo da imunidade tributária recíproca.

⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 580.264/RS. Recorrente: Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 16 de dezembro de 2020.

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário nº 638.315/BA. Recorrente: Município de Salvador. Recorrido: Empresa Brasileira de Infraestrutura Aéreo-Portuária – INFRAERO. Relator: Cezar Peluso. Brasília, 09 de junho de 2011.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601.392/PR. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. Recorrido: Município de Curitiba. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 27 de fevereiro de 2019.

Todavia, em 2017, novos temas a respeito da imunidade tributária recíproca foram fixados pelo Supremo Tribunal Federal. Nessa toada, insta mencionar o Tema 385 de Repercussão Geral, cujo Recurso nº 594.015⁶² foi representativo da controvérsia.

No referido RE, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento pela impossibilidade de extensão da imunidade recíproca à empresa privada arrendatária de imóvel público, quando for pessoa jurídica exploradora de atividade econômica com fins lucrativos, sendo constitucional a cobrança do IPTU pelo Município.

Em novo posicionamento que restringiu o gozo da imunidade recíproca, o Supremo Tribunal Federal decidiu em sede do Recurso Extraordinário nº 601.720⁶³ – que foi representativo de controvérsia do Tema 437 de Repercussão Geral – que “incide IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo”.

Em ambos os temas, o Supremo Tribunal Federal consagrou entendimento restritivo da imunidade tributária, na medida que reconheceu que a prática de qualquer atividade mercadológica impede o gozo da imunidade tributária recíproca.

No Tema 508, originado do RE 600.867⁶⁴, o Supremo Tribunal Federal foi além: fixou, em sede de repercussão geral, que a sociedade de economia mista cuja participação acionária é negociada em Bolsa de Valores e que remunera os seus controladores e acionistas não está abrangida pela imunidade recíproca.

Somente em março de 2024, em sede do Recurso Extraordinário nº 1.391.460/MG⁶⁵, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tomou rumo favorável à extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público.

Em sede do referido recurso, provido em unanimidade, cuja relatoria foi do Ministro Luiz Fux, foi fixado o seguinte entendimento: “*a exigência de IPTU pelos*

⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 594.015/SP. Recorrente: Petróleo Brasileiro S.A. Recorrido: Município de Santos. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 11 de outubro de 2018.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Barrafor Veículos LTDA. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 11 de outubro de 2018.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 600.867/SP. Recorrente: Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo – SABESP. Recorrido: Município da Estância Balneária de Ubatuba. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 30 de setembro de 2020.

⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Interno no Recurso Extraordinário nº 1.391.460/MG. Recorrente: Companhia Energética de Minas Gerais. Recorrido: Município de Santa Luzia. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 18 de março de 2024.

Municípios sobre o patrimônio imobiliário afetado à prestação de serviço público, ainda que concedido à empresa privada, não encontra respaldo no Texto Constitucional em vista do que se extrai da limitação ao poder de tributar estabelecida pela imunidade recíproca”.

O RE nº 1.391.460 possui extrema relevância por dois principais motivos. Em primeiro lugar, porque foi o primeiro precedente favorável à extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público da história recente do Supremo Tribunal Federal. Em segundo lugar, porque possui fundamentação interessantíssima, que abordou não somente os aspectos jurídicos, mas históricos e sociológicos que envolvem o tema.

No RE sob análise, o Ministro Luiz Fux desconstruiu a jurisprudência até então consolidada pelo Supremo Tribunal Federal, que entendia que a negociação de ações da concessionária de serviço público em bolsa de valores seria fator impeditivo para gozar do benefício da imunidade recíproca.

Isso se deve porque, conforme consignado no acórdão, o Estado Brasileiro ainda é protagonista de muitos movimentos que repercutem no mercado de capitais do país e, conseqüentemente, o nosso sistema é mais apoiado em políticas estatais do que o de diversas outras econômicas.

É dizer, o Estado Brasileiro é extremamente atuante no mercado de capitais, de tal sorte que a instituição bolsa de valores não representa oposição à prestação de serviços públicos, visto que é justamente o mercado de capitais que oferece fonte considerável de recursos para investimentos em serviços públicos e infraestrutura em benefício da população.

A bem da verdade, em breve remissão histórica, observa-se que as operações realizadas no mercado de capitais brasileiros, conforme consigna o Ministro Fux, apenas ganharam relevância a partir de 1870 e 1880 com o desenvolvimento de companhias de capital aberto em São Paulo, em especial as empresas de prestação de serviços públicos e construção de infraestrutura.

No contexto atual da Bolsa de Valores Brasileira (B3), quase 20% do total de empresas são empresas públicas ou sociedades de economia mista. Além disso, 5% do total de empresas são privadas que prestam serviços públicos.

Com a elaboração de tal panorama, o Ministro Fux pretendeu evidenciar que o mero fato de uma empresa negociar ações em bolsa de valores e eventualmente distribuir lucro a seus acionistas não deve ser motivo suficiente para impedir o gozo da imunidade tributária recíproca.

Na verdade, o inovador acórdão considera que, para que tal benefício seja concedido ou não à determinada pessoa jurídica, o principal fator a ser analisado é a natureza do serviço prestado. É dizer, deve ser verificado se a pessoa jurídica realiza a prestação de serviços públicos em nome do Estado – se sim, a imunidade recíproca deve ser reconhecida, sob pena de desconsiderar a teleologia constitucional. Leia-se excerto do acórdão:

“É dizer que se a empresa pública, ao prestar o serviço público, está imune à tributação, a empresa privada que presta o mesmo serviço também precisa estar inserida neste regime especial, sob pena de a equação final pender para um regime concorrencial injusto, em que o ônus tributário será suportado pelo usuário do serviço”.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal anterior ao RE nº 1.391.460/MG criou justamente o referido regime concorrencial injusto, na medida que reconhecia a imunidade tributária recíproca da Companhia do Metropolitano de São Paulo – Metrô (RE 1.320.054/SP), mas não reconheceu da Concessionária Move S.A (RE 1.365.108/SP).

Inegavelmente, tanto a Companhia do Metropolitano de São Paulo – Metrô, configurada como sociedade anônima fechada, como a Concessionária Move S.A., sociedade por ações aberta, prestam o mesmo serviço: transporte urbano de passageiros sobre trilhos.

No entanto, embora prestem o mesmo serviço, apenas o Metrô tem sido beneficiado da imunidade tributária, embora preste idêntico serviço à Concessionária Move S.A. Consequentemente, havia nítido problema a ser corrigido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

O primeiro passo para solucionar a referida desigualdade entre situações idênticas foi o RE nº 1.411.101/SP⁶⁶. Neste caso, o Supremo Tribunal Federal entende que o fato gerador do IPTU encontraria óbice na própria imunidade tributária recíproca:

“Assim, nos contratos de concessão para a prestação de serviços públicos há posse passível de incidência de IPTU, ainda que se trate de patrimônio reversível ou de titularidade do poder concedente, no caso, a União. Inobstante a referenciada conclusão, tenho que a regra de incidência do imposto, in casu, encontra-se prejudicada pela limitação à competência tributária dos Municípios caracterizada pela imunidade recíproca”.

Nessa mesma linha de raciocínio, o Ministro Luís Roberto Barroso pontificou que, no caso da concessão da Linha 6 – Laranja do Metrô, *“o imóvel permanece afetado ao serviço público, já que se trata de área destinada à construção da linha 6-laranja do metrô de São Paulo, em fase de obras para implantação. Trata-se de elemento de distinção que, a meu ver, conduz ao afastamento dos precedentes obrigatórios e à conclusão pela não incidência do imposto na hipótese”*⁶⁷.

Consequentemente, o Ministro concluiu pelo reconhecimento da imunidade tributária recíproca à Concessionária Move S.A.:

“O bem expropriado pelo Estado de São Paulo é necessário para a própria prestação de serviço de transporte e, por essa razão, está na posse da concessionária. Desse modo, como o uso do bem permanece vinculado ao serviço público, há de se reconhecer a imunidade tributária e a impossibilidade de cobrança da exação na espécie”.

Em que pese a obtenção de precedente favorável, posteriormente repisado em sede do RE 1.411.264⁶⁸, foi somente em sede do RE 1.391.460 que o Supremo Tribunal Federal pontificou de uma vez por todas a possibilidade de extensão da imunidade tributária recíproca, especialmente no que tange ao IPTU, às concessionárias de serviço público.

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.411.101/SP. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Concessionária Move São Paulo S.A. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 29 de abril de 2024.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.411.264. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Concessionária Move São Paulo S.A. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 30 de novembro de 2022.

Por conseguinte, é possível concluir que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal até o final de 2023 deve ser considerada restritiva no que tange à extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público.

No entanto, a partir do final de 2023, foram proferidas decisões favoráveis à extensão da imunidade recíproca às concessionárias especificamente no que tange ao Imposto Predial e Territorial Urbano.

A referida tendência de alargar a interpretação restritiva da imunidade foi consolidada pelo Recurso Extraordinário nº 1.391.460/MG, que pontificou em termos cristalinos que a exigência de IPTU sobre imóveis afetados à concessão de serviço público é indevida, ante a extensão da imunidade tributária recíproca a tais prestadoras de serviços públicos.

Dito isso, observa-se que a nova fase da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema da imunidade recíproca tem sido menos restritiva. Na verdade, a Suprema Corte tem adotado posicionamentos inovadores que levam em consideração a oneração do destinatário final do serviço público e a efetividade da cobrança de exações fiscais pelos Municípios.

No presente momento, o Recurso Extraordinário nº 1.479.602⁶⁹ foi pautado como o Tema de Repercussão Geral nº 1.297, ainda pendente de julgamento, que versa justamente a respeito da possibilidade da extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público no que tange ao Imposto Predial e Territorial Urbano.

Caso seja fixada a tese que entende pela extensão da imunidade recíproca, será possível ver no futuro a modernização da jurisprudência pátria e potencial redução de tarifas cobradas dos usuários de serviços públicos concedidos à iniciativa privada.

Por conseguinte, é possível concluir que a jurisprudência da Suprema Corte a respeito do tema tem passado por mudança considerável e possivelmente será consolidada nova tese que, com esperança, entenderá que a extensão da imunidade tributária recíproca às concessionárias de serviço público é possível (e necessária), especificamente no que tange ao Imposto Predial e Territorial Urbano.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.479.602/MG. Recorrente: Ferrovia Centro-Atlântica S.A. Recorrido: Município de Varginha. Relator: Luís Roberto Barroso. Brasília, 08 de abril de 2024.

7. ANÁLISE DO CONTRATO DE CONCESSÃO PATROCINADA Nº 015/2013

7.1. Bens Afetados à Concessão

O Contrato de Concessão Patrocinada nº 015/2013 versa a respeito da contratação da Concessionária Move S.A. para a construção e prestação de serviço público essencial de transporte metroviário de passageiros no Município de São Paulo.

Para a execução de contratos de concessão em geral, diversos recursos públicos e privados são necessários – sejam eles financeiros, humanos ou materiais. Nesse sentido, há um rol de bens demandados para a prestação dos serviços contratados que, ao final da concessão, devem ser revertidos ao patrimônio do Poder Concedente para que o serviço continue sendo prestado. São os denominados “bens reversíveis”, elencados e regulados nos próprios contratos de concessão.

No presente caso, a cláusula 30 do Contrato de Concessão Patrocinada nº 015/2013 disciplina que (i) os bens transferidos à concessionária que sejam indispensáveis à prestação dos serviços e (ii) os bens construídos, implantados, adquiridos, ampliados e instalados pela concessionária no decorrer da concessão são categorizados como bens que integram a concessão.

Como exemplos desses bens, pode-se mencionar (i) os vagões e trens, (ii) os sistemas de sinalização ferroviária, sistemas de controle de tráfego, sistemas de comunicação de emergência e equipamentos de telecomunicações; (iii) os bens relacionados ao fornecimento de água e energia elétrica para operação dos trens; e (iv) equipamentos de bilhetagem econômica. Não há como imaginar a prestação dos serviços metroviários sem esses bens, conferindo-lhes caráter essencial.

Pela dicção contratual, a concessionária é obrigada a manter todo o rol de bens vinculados em plenas condições de uso, conservação e segurança. Os custos daí decorrentes, bem como aqueles resultantes de reparações, renovações ou adaptações necessárias, devem ser por ela suportados. Por fim, a amortização correspondente deve ocorrer dentro do prazo contratual.

A reversão de bens da concessão, disciplinada na cláusula 32 do contrato, será acompanhada de indenização apenas no caso de extinção antecipada do contratado, situação em que será correspondente ao saldo não amortizado ou não depreciado dos bens

e investimento. No caso dos bens reversíveis, a indenização será equivalente aos investimentos feitos para garantir a continuidade e atualidade dos serviços concedidos. Em regra, no entanto, a reversão será livre e gratuita.

De forma mais específica, importa mencionar que, conforme consta da cláusula 32.1. do contrato, uma vez extinta a concessão, todos os bens reversíveis retornam ao Poder Concedente – inclusive todos os bens desapropriados, construídos, adquiridos, produzidos, fabricados e implantados pela Concessionária.

Inclusive, na concessão ora analisada, a reversão dos bens ao Poder Concedente ocorre de forma automática no momento do fim da concessão, o que demonstra uma vez mais que, a despeito do que entende a jurisprudência vigente, a posse das concessionária sobre bens afetos à prestação de serviço público é absolutamente precária.

A cláusula de reversibilidade ínsita ao contrato de concessão evidencia que os bens imóveis nada mais são do que meio para a prestação do serviço público, sem o qual tal prestação não seria possível.

É dizer, a concessionária de serviço público se vale temporariamente e de forma precária dos bens imóveis para prestar o serviço público – no caso, de transporte municipal de passageiros – em nome do Estado; ou seja, a concessionária faz as vezes da Administração Pública na prestação de serviços.

Consequentemente, observa-se que a finalidade final de tal prestação não é a obtenção de lucro, mas sim a consecução de serviço público, feita por pessoa jurídica de direito privado em nome do Estado, motivo pelo qual é perfeitamente aplicável à situação em comento a imunidade recíproca.

No entanto, ainda que assim não fosse, é bem verdade que a situação analisada seria verdadeira situação de não incidência tributária, na medida que, conforme explicado anteriormente, as concessionárias não são proprietárias, não detém o domínio útil dos imóveis e tampouco têm a posse com *animus domini* dos bens imóveis do Estado, motivo pelo qual não é sequer possível falar em nascimento do fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano nos termos do art. 32 do Código Tributário Nacional.

7.2. Equilíbrio Econômico-Financeiro

Conforme já explicado anteriormente, o equilíbrio econômico-financeiro de concessão de serviço público será determinado a partir da conjugação das receitas previstas, da divisão de obrigações e da repartição de riscos estabelecida em contrato.

Sobre o último tópico, aliás, algumas considerações são importantes. A Lei nº 8.987/1995 define as concessões de serviço público como sendo “a delegação de sua prestação, feita pelo poder concedente, mediante licitação, na modalidade concorrência ou diálogo competitivo, a pessoa jurídica ou consórcio de empresas que demonstre capacidade para seu desempenho, por sua conta e risco e por prazo determinado”. A parte final desse dispositivo, ao estabelecer que o serviço concedido deve ser prestado por conta e risco do particular, deve ser interpretada de modo cuidadoso.

A exploração do empreendimento público pelo parceiro privado deve ocorrer de maneira compatível à realidade do projeto. A ideia de que apenas uma parte do pacto contratual suporta todos os riscos é incompatível com a noção de bilateralidade e de comutatividade, devendo ser superada.

Na verdade, esse dispositivo deve ser compreendido como um convite à repartição racional de riscos, alocando-os àquele agente que dispuser (i) das melhores condições de evitá-lo e (ii) das melhores condições de gerenciar seus impactos. É o que defende o professor de Direito Administrativo da Universidade de São Paulo, Marcos Augusto Perez (2006, p. 165):

“[...] os riscos de uma concessão devem ser mais bem analisados por ocasião de seu planejamento e de que o correto equacionamento desses riscos - tanto em termos de identificação e divisão dos mesmos como em termos de estruturação de mecanismos contratuais e regulatórios que previnam a sua eclosão ou amenizem seus efeitos - conduz a concessão à realização de seus objetivos de interesse público”⁷⁰.

A Lei nº 11.079/2004, por sua vez, foi mais clara sobre esse tópico, delimitando como uma das diretrizes das parcerias público-privadas a “repartição objetiva de riscos entre as partes” (art. 4º, VI).

No presente contrato, a cláusula 20 é responsável por disciplinar a repartição de riscos, alocando à concessionária os riscos de engenharia, os riscos econômicos – tais como aqueles ligados a variações em preços de insumos e a frustrações de receitas

⁷⁰ PEREZ, Marcos Augusto. O risco no contrato de concessão de serviço público. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 165.

complementares -, riscos ambientais e jurídicos. Todo esse rol integra-se ao âmbito de responsabilidades da contratada, estando ligado aos percalços naturais dos serviços assumidos.

O risco de demanda é assumido pela concessionária, mas, pela cláusula 20.7, pode ser mitigada por mecanismo específico. Outros riscos, como o geotecnológico, são compartilhados entre as duas partes.

Por fim, no item 20.10, são elencados os riscos exclusivos do Concedente, que incluem custos arqueológicos, pagamentos de desapropriações e outros, todos afeitos à esfera de atuação própria do Poder Público.

O equilíbrio econômico-financeiro da avença é disciplinado pela cláusula 21 do contrato e corresponde à preservação das condições tarifárias – devidamente ajustadas no decorrer do tempo – e à observância da repartição de riscos e de obrigações estabelecida.

A preservação desse equilíbrio, aliás, homenageia (i) o princípio da eficiência, na medida em que reduz os riscos do projeto e os custos decorrentes de eventual desequilíbrio; (ii) a isonomia, já que evita que uma parte arque isoladamente com os efeitos do evento desequilibrador; (iii) a proteção à propriedade privada, impedindo o enriquecimento sem causa de uma das partes.

Em casos de modificações unilaterais do contrato, de fato do príncipe, de mudanças nos indicadores de desempenho ou de ocorrência de caso fortuito ou força maior, dentre outros, considera-se rompido o equilíbrio contratual – a não ser que tais eventos sejam imputáveis à concessionária.

O elemento da imputabilidade, aliás, traz lógica subjetiva ao presente caso, atraindo a aplicação da teoria da imprevisão. Dessa maneira, os eventos ensejadores de reequilíbrio são determinados a partir de sua imprevisibilidade, de sua excepcionalidade e da onerosidade excessiva deles decorrentes.

A recomposição do reequilíbrio assumirá a forma escolhida pelo Poder Concedente a partir das seguintes opções: (i) prorrogação ou redução do prazo da concessão; (ii) revisão do valor da contraprestação pecuniária; (iii) revisão do valor da tarifa da remuneração; (iv) combinação dessas modalidades ou outros meios permitidos em lei.

Além disso, o contrato remete à técnica do fluxo de caixa marginal para apuração do pleito de reequilíbrio, que deverá tornar nula a diferença entre o valor presente líquido (i) do fluxo de caixa sem considerar o evento desequilibrador e (ii) do fluxo de caixa futuro, projetado a partir do evento desequilibrador.

7.3. Possível Impacto em Futuras Modelagens

A extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público, conforme asseverado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, possui o potencial de impactar sobremaneira o valor das tarifas cobradas do usuário final do serviço de transporte urbano de passageiros.

Isso se deve porque o pagamento de tributos é um risco do contrato atribuído invariavelmente às concessionárias de serviço público, que necessariamente contabilizam os impactos do passivo tributário na cobrança da tarifa final do usuário.

Caso a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entenda pela possibilidade de extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público, especialmente aos imóveis afetados à prestação desse serviço, fato é que os valores cobrados a título de IPTU deixarão de ser considerados como risco para fins de modelagem contratual.

A consequência lógica é a redução das tarifas cobradas dos cidadãos, o que consagra o princípio da modicidade tarifária próprio da prestação de serviços públicos. O impacto da extensão da imunidade recíproca, em última análise, consagra o princípio de universalização do serviço público, na medida que, com a redução de tarifas, mais usuários poderão acessar a linha metroviária para o seu deslocamento cotidiano.

Portanto, a extensão da imunidade recíproca representará significativa alteração na modelagem de contratos de prestação de serviço público, notadamente no caso de obras de infraestrutura de grande monta, como é o caso da expansão da malha metroviária de uma cidade, sendo o principal impacto a redução do risco da concessionária, o que acarreta a almejada redução tarifária e a ampliação do acesso ao serviço público essencial que é o transporte urbano de passageiros.

8. CONCLUSÃO

A doutrina pátria, com raras exceções, entende que a imunidade tributária recíproca ou intragovernamental não poderia aproveitar as concessionárias de serviço público, na medida que a configuração societária destas empresas prevê a obtenção e distribuição de lucro aos seus potenciais acionistas.

A jurisprudência em vigor, notadamente do Tribunal de Justiça de São Paulo e do Supremo Tribunal Federal, até o ano de 2022 entendia de forma irrestrita pela impossibilidade de extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público, notadamente em razão da já mencionada configuração societária das concessionárias de serviço público.

No entanto, a partir de 2023 nova tendência surgiu nas decisões do TJ-SP e do STF, no sentido de reconhecer ora a não incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano sobre as concessionárias, em razão da posse exercida sobre os bens imóveis da Administração Pública ser precária, sem *animus domini*, ora porque foi reconhecida de forma irrestrita a imunidade tributária recíproca, em razão do imóvel utilizado pela concessionária ser inegavelmente afetado à exclusiva prestação de serviço público essencial.

A nova tendência da jurisprudência, sobretudo do Supremo Tribunal Federal, é acertiva. Isso se deve porque o critério definidor da extensão da imunidade tributária recíproca deve ser a afetação do imóvel ao serviço público.

Portanto, toda vez que um imóvel da Administração Pública estiver sendo utilizado por concessionárias de serviço público para a exclusiva e irrefutável prestação de serviço público essencial, é medida de direito que a imunidade recíproca seja estendida a tais pessoas jurídicas.

A concretização do serviço público perpassa o regime jurídico tributário ao qual esse serviço é submetido. A defesa da universalização da prestação de serviço público eficiente, contínuo e universal requer a mobilização e utilização dos institutos jurídicos disponíveis que permitam tal alcance.

Portanto, a extensão da imunidade recíproca às concessionárias de serviço público se justifica justamente pela defesa das finalidades públicas, da busca pelo bem comum, da universalização do serviço público e pela modicidade tarifária.

9. REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Tributos Não Vinculados. In: ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 18. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2021. p. 137-143. ISBN 978-85-7420-171-5.

BULOS, Uadi Lammêgo. Constituição Federal Anotada: Art. 156, I. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2017. p. 1335-1336. ISBN 978-85-472-0362-7.

CARRAZZA, Roque Antônio. Imunidades Tributárias. In: CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 620-781. ISBN 978-65-5860-012-1.

CARRAZZA, Roque Antônio. O "princípio da imunidade recíproca": Art. 150, VI, "a", da CF. In: CARRAZZA, Roque Antônio. A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. São Paulo: Malheiros, 2004. cap. Considerações Gerais, p. 27-37. ISBN 85-7420-627-X.

CARRAZZA, Roque Antônio. As Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos e o art. 150, VI, "a", da CF. Questões Conexas. In: CARRAZZA, Roque Antônio. A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. São Paulo: Malheiros, 2004. cap. Considerações Gerais, p. 38-49. ISBN 85-7420-627-X.

CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades Tributárias. In: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 189-215. ISBN 978-65-992879-5-4.

CARVALHO, Paulo de Barros. A Regra-Matriz de Incidência: Hipótese Tributária e Fato Jurídico Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 267-307. ISBN 978-65-992879-5-4.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Norma Jurídica tributária do Imposto Predial e Territorial Urbano. Revista do Curso de Direito da Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, v. 19, ed. 1/2, p. 107-127.

COSTA, Regina Helena. Parta IV: Impostos em Espécie: Impostos Municipais. In: COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 9. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019. cap. Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, p. 455-462. ISBN 9788553609765.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias na Constituição de 1988: Imunidades Genéricas: Prestação de Serviço de Forma Indireta In: COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. 3ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. cap. XIII, p. 157-158. ISBN 978-85-392-0295-9

DALLARI, Dalmo de Abreu. Do Estado: Finalidade e Funções do Estado: A Finalidade como Elemento Essencial. Classificação dos Fins do Estado. O Bem Comum como Finalidade do Estado. In: DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 91-93. ISBN 85-02.00344-5.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Serviços Públicos. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 288-292. ISBN 978-85-309-8972-9.

FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. Atividade Financeira do Estado. In: FILHO, Carlos Alberto de Moraes Ramos. Direito Financeiro e Econômico. 4. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p. 41. ISBN 978-65.5559-712-7.

GUERRA, Sérgio. A reversibilidade dos bens nas concessões de serviços públicos. Revista de Direito Público da Economia – RDPE, Belo Horizonte, ano 2, n. 8, out./dez. 2004.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. O Instituto da Concessão no Direito Brasileiro. In: MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Concessões. 1. ed. São Paulo: Fórum, 2015. cap. IV, p. 173-213. ISBN 978-85-450-0040-2.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Concessões e Permissões de Serviço Público e seus Regimes Jurídicos. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. cap. XII, p. 678-756. ISBN 978-65-5860-020-6.

MONTEIRO, Vera. Elementos Históricos da Concessão no Brasil. In: **CONCESSÃO**. I. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. cap. I, p. 15-38. ISBN 978-85-392-0021-4.

MONTEIRO, Vera. A Concessão como Instrumento de Colaboração entre o Particular e a Administração Pública. In: **MONTEIRO**, Vera. Concessão. I. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 39-69. ISBN 978-85-392-0021-4.

NASCIMENTO, José Carlos Martins do. Imunidade Tributária Dos Bens Afetados À Concessão De Energia. 1.ED.. Belo Horizonte: Fórum, 2016. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L1391>. Acesso em: 10 out. 2023.

PEREZ, Marcos Augusto. A Concessão de Serviço Público em Mutação. In: **PEREZ**, Marcos Augusto. O Risco no Contrato de Concessão de Serviço Público. Belo Horizonte: Fórum, 2006. cap. II, p. 57-94. ISBN 85-7700-012-5.

PEREZ, Marcos Augusto. O Risco dos Contratantes na Concessão de Serviço Público. In: **PEREZ**, Marcos Augusto. O Risco no Contrato de Concessão de Serviço Público. Belo Horizonte: Fórum, 2006. cap. III, p. 101-129. ISBN 85-7700-012-5.

RIBEIRO, Marcelo Gollo. Imposto Predial e Territorial Urbano: Aspectos de um Tributo Municipal. In: **TRIBUTOS Municipais: Em Debate**. I. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. cap. Capítulo 6, p. 119-139. ISBN 978-85-450-0413-4.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imunidades. In: **SCHOUERI**, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2021. p. 445-522. ISBN 978-65-5559-268-9.