

Inconstitucionalidade da cobrança de IPTU em concessões ferroviárias

05/06/2024

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal foi instado a se manifestar acerca da constitucionalidade da cobrança do IPTU sobre imóveis de propriedade da União afetados à prestação de serviço público de transporte ferroviário, concedido à empresa MRS Logística S.A., empresa privada, com fins lucrativos, de capital aberto na bolsa de valores.

No bojo do Recurso Extraordinário nº 1.412.662/MG, sob relatoria do ministro Alexandre de Moraes, a 1ª Turma do STF decidiu, em apertada votação (3 a 2), que é constitucional essa cobrança, sob o argumento principal de que *pessoa jurídica de direito privado com o objetivo de auferir lucro não pode usufruir de vantagem advinda da utilização de bem público*.

Jurisprudência

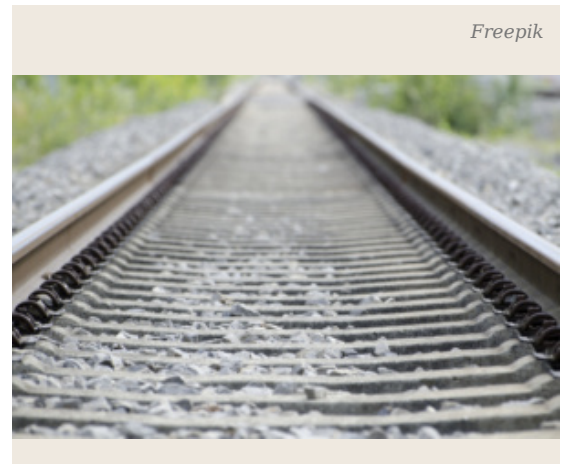
O tema da imunidade tributária vem ganhando contorno e forma na jurisprudência do STF com o passar dos anos. Alguns precedentes paradigmas merecem citação, de maneira que possamos entender a moldura interpretativa que envolve o caso, destacando-se, por conseguinte, os temas firmados em sede de Repercussão Geral 385, 437 e 508. Passemos à análise de cada um desses temas, bem como de suas respectivas teses jurídicas.

Tema nº 385, da Repercussão Geral (RE nº 594.015/SP, relator: ministro Marco Aurélio Mello, j. 6/4/2017)

No Tema nº 385, fundamento do voto vencedor no RE nº 1.412.662/MG, firmou-se a seguinte tese jurídica: *A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município*.

Neste precedente, a questão de fundo envolvia a cobrança de IPTU, pelo município de Santos, à Petrobras — uma sociedade de economia mista —, arrendatária da Companhia Docas do Estado de São Paulo (Codesp) de terreno localizado em área portuária pertencente à União.

Neste julgado, a Procuradoria Geral da República foi favorável à imunidade tributária recíproca. Ademais, atuou como Assistente a Associação Nacional dos Transportadores Ferroviários (ANTF).





O busílis do voto vencedor se fundou no fato de a Petrobras obter lucros, com distribuição de dividendos aos seus acionistas, ou seja, a *ratio decidendi* do paradigma não se fulcrou na natureza do serviço a ser prestado, mas sim no fato de que a requerente (Petrobras) visava à geração e distribuição de lucros.

Tema nº 437, da Repercussão Geral (RE nº 601.720/RJ, rel. min. Edson Fachin, rel p/ Acórdão min. Marco Aurélio Mello, j. 19/4/2017)

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

Neste julgado, a empresa Barrafor Veículos Ltda. recebeu, em concessão aeroportuária da Infraero, a posse de imóvel de propriedade da União para exploração de atividade econômica de seu interesse.

A Procuradoria Geral da República foi desfavorável à imunidade tributária requerida, com base na jurisprudência mais recente do STF. Ademais, atuou como *amicus curiae* a Associação Nacional dos Transportadores Ferroviários (ANTF).

Ao julgar a matéria, o STF entendeu que a simples atividade mercadológica tem o condão de afastar a imunidade recíproca.

Observe-se que a atividade desempenhada pela empresa concessionária da área não tinha qualquer aderência à prestação de serviços públicos, conquanto, no RE nº 1.412.662/MG, o Tema nº 437 tenha sido fundamento utilizado no voto vencedor, proferido pelo Relator.

Tema nº 508, da Repercussão Geral (RE nº 600.867/SP, rel. min. Joaquim Barbosa, rel p/ Acórdão min. Luiz Fux, j. 29/6/2020)

Tese jurídica: *Sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, 'a', da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas.*

Neste julgado, a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (Sabesp), sociedade de economia mista aberta em bolsa de valores, cujo capital de 50,3% pertencia ao estado de São Paulo, estava sendo cobrada quanto ao recolhimento do IPTU pelo município de estância balneária de Ubatuba.

Ao julgar o caso, o STF entendeu que o fato de a requerente ser sociedade de capital aberto, com participação acionária negociada na bolsa de valores, é suficiente para afastar a imunidade tributária recíproca.

Não é despendendo apontar que o Tema nº 508 foi ressaltado, por exemplo, na fixação da tese relacionada ao Tema de Repercussão Geral nº 1.140 [1].

Importa destacar que na fixação da tese jurídica afeta ao Tema nº 508 o STF não se debruçou sobre a natureza dos imóveis tributados, já que o IPTU estava incidindo sobre uma unidade administrativa da Sabesp, e não sobre as redes de distribuição de águas e esgotos, precípuas à própria prestação do serviço público.

Da análise do RE nº 1.412.662/MG

Feito esse breve histórico das principais teses do STF que circundam o caso em questão, passa-se às peculiaridades e aspectos jurídico-contratuais relacionados.

O simples fato de o julgamento do RE nº 1.414.662/MG ter sido finalizado com votação de 3 a 2 já evidencia a controvérsia que envolve essa questão.

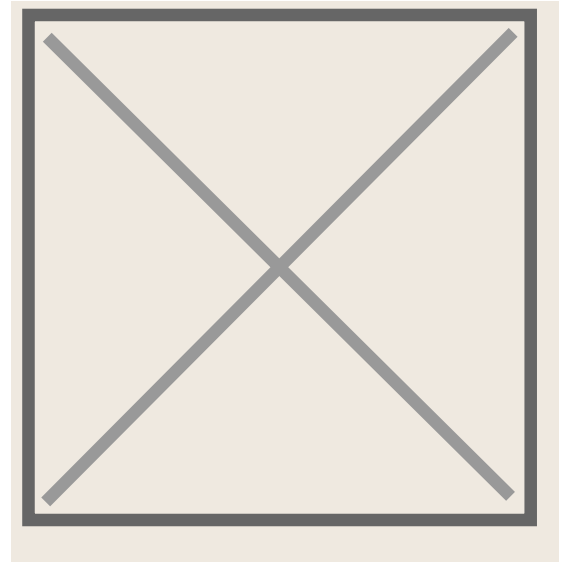
O ponto central está na seguinte pergunta: **é constitucional a cobrança de IPTU sobre imóveis pertencentes à União, arrendados à concessionária de serviço público de transporte ferroviário, essenciais à prestação do serviço público?**

Na minha opinião: não!

Conquanto a questão envolva a interpretação do artigo 34 do CTN [2], a melhor análise vai além do simples purismo analítico da letra da lei.

Ao se falar de imunidade tributária, inclusive a recíproca, é necessário nos aprofundarmos nos **aspectos teleológicos** que levaram o constituinte a vedar a instituição de impostos nos casos por ele previstos, manejando o cânone teleológico de interpretação jurídica.

Em relação ao cânone teleológico de interpretação, valemo-nos do ensinamento por English. Segundo o autor, o cânone teleológico é aquele que “*procura o fim, a ‘ratio’, o ‘pensamento fundamental’ do preceito legal, e a partir dele determina o seu ‘sentido’*” [3].



Outrossim, é pertinente o alerta apresentado por English: *“também seria ingenuidade querer subpor a cada norma jurídica um determinado fim. Há fins mais próximos e mais remotos, menos e mais elevados”* [4].

Ao se considerar que o cânone teleológico objetiva alcançar a finalidade da lei, defende English que este não conseguiria alcançar todos os princípios inerentes à análise jurídica necessária, como princípios éticos, morais ou mesmo político-ideológicos. Assim, English defende que mais pertinente que “finalidade” seria falar em “causa”. Nas palavras do autor:

“De qualquer forma, o conceito de interpretação teleológica aparece como demasiado estreito. Por esse motivo tem se exigido, em lugar de um pensamento jurídico teleológico, um pensamento jurídico ‘causal’. A ‘interpretação a partir do fundamento ou razão’ seria talvez mais ajustada, porque mais compreensiva (de mais lato alcance) do que a ‘interpretação a partir do fim da lei’” [5].

Causa suficiente para a imunidade

Dito isto, é necessário analisar se estaria no escopo causal do constituinte a cobrança de IPTU sobre imóveis pertencentes à União, arrendados a uma concessionária de serviço de transporte ferroviários, essenciais à prestação desse serviço, a exemplo das estações ferroviárias.

A essência pública do serviço prestado, bem como o caráter indissociável dos respectivos imóveis à essa prestação, é capaz de se apresentar como “causa” suficiente à subsunção da imunidade almejada pelo constituinte, já que, ao prestar serviço de transporte ferroviário, ainda que com finalidade de lucro, **a concessionária presta serviço relevante de interesse e titularidade do próprio poder público**, ao que não me parece razoável fazer nascer hipótese de tributação sobre imóvel de titularidade do maior interessado na prestação do serviço público (União), ente imune a tal tributação, somente por que o serviço está sendo prestado por terceiro.

Repita-se: é a essência do serviço público prestado que deve ser considerada ao se analisar a teleologia da imunidade tributária inerente ao caso em questão.

Aspectos contratuais

Além disso, deve-se considerar os aspectos contratuais que permeiam este caso, máxime quanto à alocação de riscos contratuais e ao reequilíbrio econômico-financeiro do contrato.

Nos termos do artigo 6º, XXVII, da Lei nº 14.133/2021 (Nova Lei de Licitações), a matriz de riscos é a *cláusula contratual definidora de riscos e de responsabilidades entre as partes e caracterizadora do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, em termos de ônus financeiro decorrente de eventos supervenientes à contratação, contendo, no mínimo, as seguintes informações: (...)*

Imagine-se a seguinte situação hipotética “x”: (1) a matriz de riscos do contrato prevê que o risco pela ocorrência de determinado evento deve ser suportado pelo agente “A”; (2) há a ocorrência do evento que o risco previa; e (3) quem está suportando o ônus pela ocorrência desse risco é o próprio agente “A”. **Conclusão: neste caso, como quem está suportando o ônus pela ocorrência do evento é aquele a quem o risco deste evento está alocado na matriz, então o contrato está equilibrado.**

Imagine-se, por outro lado a seguinte situação hipotética “y”: (1) a matriz de riscos do contrato prevê que o risco pela ocorrência de determinado evento deve ser suportado pelo agente “A”; (2) há a ocorrência do evento que o risco previa; e (3) quem está suportando o ônus pela ocorrência desse risco é o agente “B”. **Conclusão: neste caso, como quem está suportando o ônus pela ocorrência do evento é uma parte diversa daquela a quem o risco deste evento estava alocado na matriz, então o contrato está desequilibrado, devendo-se proceder ao necessário reequilíbrio econômico-financeiro do contrato.**

Passando à análise do contrato de concessão, conforme dispõe a subcláusula 32.1 do 4º Termo Aditivo ao Contrato de Concessão Ferroviária da MRS Logística S.A. [6], a alocação de riscos à concessionária assume natureza **residual**, ou seja, à exceção dos riscos expressamente alocados ao Poder Concedente, todos os demais são alocados à concessionária. Vejamos:

“32.1 Com exceção dos riscos expressamente alocados ao Poder Concedente na subcláusula 32.2, a Concessionária é integral e exclusivamente responsável por todos os riscos relacionados à Concessão, inclusive, mas não se limitando, aos seguintes: (...)”

Embora essa alocação de riscos ilimitada à concessionária afronte qualquer senso de razoabilidade e proporcionalidade, além de contrariar a doutrina que aduz que os riscos devem ser alocados àqueles que dispõem de melhores condições de mitigá-los ou evitá-los, essa é a regra posta no contrato, sem prejuízo de todas as críticas que tal modelo merece.

Riscos da concessionária

Sobre os riscos alocados expressamente à concessionária, aponta-se o seguinte:

*“Subcláusula 32.1, (xi) modificações na legislação de **impostos sobre a renda.**” (grifo nosso)*

Observa-se que, acerca de alterações tributárias, a concessionária deve suportar eventuais modificações/majorações de **tributos sobre a renda**.

Alguém poderia asseverar: *“mas, ainda que não esteja expreso como risco da concessionária, se não estiver expressamente alocado ao poder público, a concessionária deve suportar tal risco”*.

Essa não é uma assertiva incorreta. Ao contrário, pela regra contratual, ela está corretíssima.

Riscos do poder concedente

Analisemos, portanto, a previsão contratual sobre os riscos do poder concedente em matéria tributária:

*“32.2 A **Concessionária não é responsável pelos seguintes riscos** relacionados à Concessão, **cuja responsabilidade é do Poder Concedente**:*

*(iv) **alterações na legislação e regulamentação, inclusive acerca de criação, alteração ou extinção de tributos ou encargos, que alterem o equilíbrio econômico-financeiro da Concessão, excetuada a legislação dos impostos que incidam sobre a renda.” (grifos nossos)***

Da análise da subcláusula contratual acima, cabe ao poder concedente suportar os riscos inerentes às questões tributárias, exceto às relacionadas ao imposto de renda, devendo-se entender que o contrato contempla, inclusive, tese jurídica assentada pela Suprema Corte.

Realismo jurídico mitigado

Apenas a título de exemplo, ao tratar da coisa julgada tributária (RE nº 955.227/BA, rel. min. Luís Roberto Barroso, j. 08/02/2023), o STF assim decidiu:

“Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO (CSLL). OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. HIPÓTESES DE CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA DIANTE DE DECISÃO SUPERVENIENTE DO STF.

(...)

6. *Em 2007, este Supremo Tribunal Federal, em ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente, declarou a constitucionalidade da referida Lei nº 7.869/1988 (ADI 15, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 14.06.2007). **A partir daí, houve modificação substantiva na situação jurídica subjacente à decisão transitada em julgado, em favor do contribuinte. Tratando-se de relação de trato sucessivo, sujeita-se, prospectivamente, à incidência da nova norma jurídica, produto da decisão desta Corte.” (grifos do articulista)***

Conforme expressamente assentado pelo STF, decisão da corte é tida como **nova norma jurídica em matéria tributária**, motivo pelo qual não é teratológico afirmar que o posicionamento do STF acerca da incidência do IPTU sobre imóveis relacionados à prestação de serviço público de transporte ferroviário, concedido à empresa privada, é **nova norma jurídica tributária**, capaz de atrair a aplicabilidade da subcláusula nº 32.2, (iv), do 4º Termo Aditivo ao Contrato de Concessão.

Assim, ao se aplicar a matriz de riscos do contrato, por estar suportando o ônus pela ocorrência de um evento cujo risco associado está alocado ao Poder Concedente, a concessionária pode pleitear o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato, o que, na prática, significa que será a própria União que estará suportando o ônus financeiro da cobrança do IPTU, o que fere de morte a teleologia insculpada no art. 150, IV, a, da Constituição da República, que assim prevê:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI – instituir impostos sobre:

1. *a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.” (grifos do articulista)*

Estamos diante de um verdadeiro **realismo jurídico**, conquanto mitigado. Conforme ensina Dimitri Dimoulis[7]:

*“Se a maioria dos juspositivistas considera decisivas as normas que foram criadas pelos legisladores, sendo dotadas de generalidade e vinculando os aplicadores, o **realismo jurídico** adota uma visão totalmente diferente. Considera decisivo para a definição do direito o processo de aplicação das normas, o denominado direito em ação (law in action) ou direito presente (actual law), em contraposição às normas abstratas que não passam de um direito no papel (law in the books).” (grifos do articulista)*

Conclusão

Ao cotejarmos a finalidade da imunidade tributária recíproca, prevista no artigo 150, IV, a, da Carta Maior, com as próprias regras contratuais sobre alocação de riscos por alterações tributárias, **podemos concluir que a realidade posta tem o condão de afastar a incidência do IPTU sobre imóveis relacionados à prestação de serviço público de transporte ferroviário, em cirúrgico exemplo de realismo jurídico. Entretanto, estamos diante de um realismo jurídico mitigado, já que tal inteligência não se funda, tão-somente, na decisão do aplicador do direito, mas na confluência entre teleologia constitucional e regras contratuais previamente firmadas entre as partes que alocam ao Poder Concedente (União) os riscos por alterações tributárias sobre patrimônio.**

Portanto, ao tentar transferir ao agente concessionário a cobrança do IPTU sobre imóveis de propriedade da União, essenciais ao serviço público de transporte ferroviário, além de não encontrar ressonância na finalidade constitucional inerente à imunidade tributária recíproca,

está-se a transferir à própria União o ônus pelo pagamento dessa exação, já que necessário será que se reequilibre o contrato de concessão em favor da concessionária, por estar a concessionária suportando o ônus por um evento cujo risco alocado pertence ao próprio poder concedente.

[1] Tema n. 1.140, Tese Jurídica: *As empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço.*

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

[3] ENGLISH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983. p. 133.

[4] Ibid., p. 141.

[5] Ibid., p. 143.

[6] Disponível em: <https://www.gov.br/antt/pt-br/assuntos/ferrovias/concessoes-ferroviarias/mrs-logistica-s-a/contrato-de-concessao-e-aditivos/4o-termo-aditivo-mrs.pdf/view>

[7] DIMOULIS, Dimitri. **Positivismo Jurídico: Introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político**. São Paulo: Editora Método, 2006. p. 149.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2024-jun-05/inconstitucionalidade-da-cobranca-de-iptu-em-concessoes-ferroviarias/>