

# IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS IMÓVEIS DO INSS

PROPERTY TAX AND URBAN LAND AND THE TAX  
IMMUNITY OF PROPERTIES OF THE INSS

*Jorge Batista Fernandes Júnior*  
*Procurador Federal*

SUMÁRIO: 1 Da Imunidade Reíproca: Considerações Iniciais; 2 Da Imunidade Tributária das Autarquias E O Inss; 3 Da Classificação dos Imóveis do INSS; 4 Da Controvérsia sobre o Tema; 5 Conclusões; Referências.

## INTRODUÇÃO

Busca-se apresentar inicialmente a base jurídica e a delimitação da imunidade recíproca, sua aplicação no que se refere às autarquias e fundações públicas e, posteriormente, apresenta-se a classificação dos imóveis do INSS quanto a sua finalidade. Com base na doutrina e na jurisprudência serão enfrentadas as principais questões que norteiam o cotidiano forense acerca da imunidade tributária dos imóveis do INSS.

### 1 DA IMUNIDADE RECÍPROCA: CONSIDERAÇÕES GERAIS

A imunidade recíproca<sup>1</sup> consiste não somente na exclusão, por norma constitucional, de determinados bens e pessoas do potencial campo de incidência tributária, sendo, antes de tudo, um eficaz e imprescindível instrumento de proteção do pacto federativo, cuja relevância é tamanha que não se imagina a concepção do Estado Federal sem a sua existência.

Vê-se, inclusive, que nos EUA a imunidade recíproca emergiu da construção jurisprudencial da Suprema Corte americana abarcada no caso *McCulloch vs Maryland* (1819) cujo fundamento mais importante foi a proteção do Estado Federal<sup>2</sup>.

Portanto, a imunidade recíproca não é um fim em si mesmo, mas instrumento de preservação do pacto federativo. Por isso, o intérprete deve sempre que possível conceder interpretação extensiva aos preceitos imunitórios, caso em que estará preservando as unidades integrantes do Estado Federal.

**RESUMO:** A imunidade recíproca é um mecanismo de proteção das unidades autônomas do Estado Federal, que não pode ser restringido, sob pena de se restringir o seu valor subjacente. Os imóveis do INSS não se encontram desvinculados de suas finalidades essenciais, embora não tenham todos o mesmo desiderato. A configuração da relação tributária demonstra o desacerto da interpretação econômica que defende a exclusão da imunidade. A imunidade recíproca incrementa recursos para a Seguridade Social.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributário. Imunidade Recíproca. Origem. Estado Federal. Imóveis. Autarquia. INSS. Atividades. Essenciais. Decorrentes. Operacionalização. Investimento. Contribuinte.

**SUMMARY:** The reciprocal immunity is a protection mechanism of the autonomous units of the federal state, which can not be restricted, otherwise it would restrict its underlying value. The properties of the INSS are not unrelated to its essential, although not all have the same intention. Setting the tax relationship demonstrates the mismatch of economic interpretation that advocates the exclusion of immunity. Immunity increases mutual funds for Social Security.

**KEYWORDS:** Tax. Reciprocal immunity. Origin. Federal State. Real Estate. Municipality. INSS. Activities. Essential. Arising. Operationalization. Investment. Taxpayer

1 Também denominada imunidade intergovernamental recíproca ou, ainda, imunidade das pessoas políticas.

2 Em nenhum dispositivo da Constituição dos Estados Unidos ou de suas emendas se contém expressamente o princípio da *reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities*. Ela é consequência remota e indireta da teoria dos “poderes implícitos”, inseparável do nome de Hamilton, que, desde a Convenção de Filadélfia, defendeu a necessidade de expansão da competência federal, em detrimento da ciumenta autonomia dos Estados.

Dessa política, surgiu, em 1791, a idéia da criação de um banco nacional como instrumento do Governo para regular o comércio e a moeda. O Estado de Maryland tributou uma filial desse banco, dando ensejo ao leading case de 1819, que celebrizou o Acórdão da Corte Suprema redigido por Marshall, onde, pela primeira vez, se afirmou a tese da imunidade dos meios de ação do Governo Federal em frente às pretensões do fisco dos Estados, pois “*the power to tax involves the power to destroy*” e, então, ficariam à mercê de um governo todos os serviços e instrumentos de outro. (Aliomar Baleeiro, In *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro:Forense. 2006. p. 235)

De se observar, entretanto, que a imunidade recíproca só alcança os impostos, haja vista a sua dicção constitucional.

## 2 DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS AUTARQUIAS E O INSS

O art. 150, §2º da Constituição Federal estende a imunidade tributária recíproca às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, condicionando, entretanto, que o patrimônio, a renda ou o serviço esteja vinculado a finalidade essencial do ente público ou dele seja lógica e juridicamente decorrente.

Imprescindível, de início, se delimitar o alcance do que seja finalidade essencial e finalidade decorrente da essencial.

A meu sentir, deve-se entender como finalidade essencial aquela para a qual foi criada a autarquia, e por decorrente deve-se entender aquela que viabiliza o cumprimento da finalidade essencial.

Não é outro o entendimento de Roque Antonio Carrazza<sup>3</sup>:

[...] temos por *finalidades essenciais* as que inequivocamente (porque reveladas pela própria lei) conduziram à criação da autarquia ou da fundação instituída ou mantida pelo Poder Público. Já, a nosso ver, são *decorrentes* das *essenciais* as atividades que possibilitam o pleno atingimento destas últimas (v.g., as aplicações financeiras que impedirão que as receitas obtidas pela autarquia ou pela fundação sofram os efeitos nefastos da desvalorização monetária).

Como quer Aliomar Baleeiro, a imunidade alcança “[...] tudo quanto for de caráter instrumental ou funcional da autarquia ou – acrescentamos nós – da fundação instituída e mantida pelo Poder Público.

O INSS é uma autarquia federal que foi criada para a concessão e manutenção de benefícios e serviços previdenciários (finalidade essencial). Para atingir a sua finalidade essencial é inexorável o exercício da atividade de arrecadação e de gestão financeira e patrimonial (finalidade decorrente).

O sistema previdenciário impõe uma arrecadação e uma gestão financeira para, enfim, serem concedidos e mantidos os benefícios e

serviços previdenciários na medida do princípio da universalidade e demais princípios da seguridade social.

Tem-se como exemplo o que dispõe o inciso XI do art. 167 da Constituição Federal, o qual impõe que os recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, “a” e II só podem ser utilizados no pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social.

No mesmo sentido, a Constituição Federal, em seu art. 250 (incluído pela emenda constitucional nº 20/98) autorizou a criação de um fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social.

A Lei Complementar nº 101/00 regulamentou o dispositivo constitucional nos seguintes termos:

Art. 68. Na forma do art. 250 da Constituição, é criado o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.

§1º O Fundo será constituído de:

I – bens móveis e imóveis, valores e rendas do Instituto Nacional do Seguro Social não utilizados na operacionalização deste;

II – bens e direito que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei;

III – receita das contribuições sociais para a seguridade social, previstas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição;

IV – produto da liquidação de bens e ativos de pessoa física ou jurídica em débito com a Previdência Social;

V – resultado de aplicações financeiras;

VI – recursos provenientes do orçamento da União.

<sup>3</sup> CARRAZA; *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. Malheiros. 2005. p.757.

Não se pode olvidar ainda o que dispõe o art. 61 da Lei nº 8212/91:

Art. 61. As receitas provenientes da cobrança de débitos dos Estados e Municípios e da alienação, arrendamento ou locação de bens móveis ou imóveis pertencentes ao patrimônio do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, deverão constituir reserva técnica, de longo prazo, que garantirá o seguro social estabelecido no Plano de Benefícios da Previdência Social.

Parágrafo único. É vedada a utilização dos recursos de que trata este artigo, para cobrir despesas de custeio em geral, inclusive as decorrentes de criação, majoração ou extensão dos benefícios ou serviços da Previdência Social, admitindo-se sua utilização, excepcionalmente, em despesas de capital, na forma da lei de orçamento.

Todas as normas jurídicas acima mencionadas deixam evidentes que tanto os recursos provenientes das contribuições sociais quanto os valores recebidos pela alienação ou locação de móveis e imóveis do INSS estão afetados ao pagamento de benefícios previdenciários.

Na esteira desse entendimento se pronunciou o Juiz Federal e eminente professor de Direito Tributário, Érico Teixeira Vinhosa Pinto<sup>4</sup>:

Especificamente no que se refere às AUTARQUIAS PREVIDENCIÁRIAS (FEDERAL E ESTADUAIS), a afetação decorre, em regra, de expressa determinação legal, que impõe sejam todos os seus bens (móveis ou imóveis) vinculados às finalidades essenciais da previdência ou às delas decorrentes, pois, ao contrário do que ocorre nos demais casos, a aquisição e manutenção de patrimônio, inclusive imobiliário, foi durante muito tempo considerada a forma mais adequada de constituição de reserva técnica, inerente à própria concessão e manutenção dos benefícios, conforme as políticas de capitalização e até mesmo de tributação (dação em pagamento) adotadas pelo Poder Público.

[...]

Nada obstante, mesmo reconhecendo-se a existência de imóveis ALUGADOS, CEDIDOS, INVADIDOS ou até mesmo VAZIOS, é

fato que tais bens, inclusive as respectivas receitas, estão legalmente afetados às finalidades essenciais do INSS, na medida em que integram o FUNDO DO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA, não sendo a eventual ilegalidade ou má gestão suficiente para afastar a IMUNIDADE, sob pena de ocorrer a PAULATINA CORROSÃO DO PATRIMÔNIO DO FUNDO AFETADO AO FINANCIAMENTO DA PREVIDÊNCIA.

[...]

Logo, a conclusão a que se chega é que os 356 imóveis sobre os quais o Município pretende cobrar IPTU estão sendo utilizados pelo INSS (operacionais) ou, ao menos, atrelados ao pagamento dos benefícios previdenciários (locados ou destinados à alienação, conforme a determinação expressa do TCU), mediante a vinculação das receitas (atuais e futuras) ao custeio das finalidades essenciais da Previdência Social.

Porque destinados aos pagamentos de benefícios previdenciários atuais ou futuros, o patrimônio do INSS, bem como a renda obtida desse patrimônio, releva-se relacionada a sua respectiva atividade essencial.

É lapidar a lição do Min. Sepúlveda Pertence no voto proferido no RE nº 237.718/SP.

‘A norma constitucional’ – quando se refere às ‘rendas relacionadas a finalidades essenciais da entidade’ – observa Luciano Amaro (in Ives Granda (coord.), *Imunidades Tributárias*, CEU/RT, 1998, p. 143/51) – ‘atém-se à destinação das rendas da entidade, e não à natureza da renda, sendo esta destinada ao atendimento da finalidade essencial da entidade, a imunidade deve ser reconhecida.

‘Seria um dislate’ – explica – ‘supor que ‘rendas relacionadas com as finalidades essenciais’ pudesse significar, restritivamente, rendas produzidas pelo objeto social da entidade. Frequentemente, o entendimento do objeto social é motivo para despesas e não fonte de recursos. Fosse aquele o sentido, qualquer fonte de custeio da entidade que não o derivasse dos próprios usuários de seus serviços ficaria fora do alcance da imunidade.

<sup>4</sup> INSS e Imunidade do IPTU (art. 150, VI, §2º da CRFB/88). *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro*, nº 15, novembro de 2005 – Financeiro, Tributário e Previdenciário, p. 121-133

[...]

O que assim se afirma – sem réplica consistente – da imunidade aos impostos incidentes ou calculados sobre as rendas advindas da exploração do patrimônio das instituições consideradas, igualmente é de asserir, por óbvio, dos que incidem sobre o patrimônio gerador dessas mesmas rendas.

### 3 DA CLASSIFICAÇÃO DOS IMÓVEIS DO INSS

O sistema previdenciário brasileiro foi ao longo do tempo objeto de manipulação política que deu azo ao grave desrespeito aos critérios atuariais necessários a sua higidez. Os recursos arrecadados foram aplicados em investimentos duvidosos, malgrado fosse sabido que em um regime de capitalização o montante arrecadado deveria ser bem investido para fazer frente ao futuro pagamento dos benefícios previdenciários.

Pode-se tirar como exemplo o fato de os Institutos de Aposentadorias e Pensões aplicaram na construção de Brasília, até 1965, aproximadamente R\$ 188.959.414,40 (cento e oitenta e oito milhões, novecentos e cinquenta e nove mil e quatrocentos e quatorze reais e quarenta centavos)<sup>5-6</sup>. Aliás, não é segredo para ninguém que o governo buscava aplicar os recursos da previdência de acordo com as suas necessidades sócio-econômicas, visando, sobretudo, promover a industrialização e a diminuição do déficit habitacional.

O investimento em imóveis foi, por longo tempo, uma realidade para os Institutos de Aposentadorias e Pensões.

Com a criação do INSS e a unificação abrupta da Previdência Social<sup>7</sup> não foi possível sequer identificar e transmitir os imóveis adequadamente à nova autarquia, com as suas respectivas documentações dominiais. O INSS passou a ter vários imóveis, cada qual com a sua forma de administração, segundo o Instituto de Aposentadorias e Pensões de origem.

5 Boletim MITC (1966). Apud Francisco Eduardo Barreto de Oliveira, Kaizô Iwakami Beltrão, Antonio Carlos de Albuquerque David. *A Dívida da União com a Previdência Social*, IPEA, 1999, p.4.

6 Valores em reais em junho de 1998

7 O INSS foi fruto da fusão do INPS com o IAPAS.

Isso explica, em parte, a ineficiência administrativa do INSS na gestão patrimonial, ineficiência esta que ensejou a edição da Lei nº 9.702/98 que, por sua vez, distinguiu os imóveis do INSS em operacionais e não operacionais, determinando, quanto aos últimos, que se procedessem as suas alienações.

Os imóveis operacionais, como o próprio nome diz, são aqueles destinados ao uso das unidades administrativas e finalísticas da Previdência Social.

O §1º do art. 1º da Lei nº 9.702/98 amplia o conceito de imóvel operacional para compreender não só os imóveis destinados ao uso das unidades administrativas e finalísticas do INSS, mas também os imóveis residenciais destinados à ocupação por seus servidores ou dirigentes, e aqueles que, por suas características e localização, sejam declarados pelo INSS como relacionados aos seus objetivos institucionais.

A parte final do referido dispositivo legal diz respeito aos imóveis considerados reserva técnica, ou seja, imóveis que, por suas características e localização, são destinados a futura expansão dos serviços previdenciários.

Os demais são imóveis não-operacionais, ou seja, a classificação se faz por exclusão. São aqueles que foram adquiridos apenas como forma de investimento.

Observe-se que, ainda que tenham sido adquiridos para atender os caprichos governamentais da época, não tendo até hoje utilidade para as atividades operacionais da autarquia, tais imóveis não perderam a natureza de investimentos imobiliários.

A regra consiste na aquisição e manutenção de imóveis que visam servir às atividades operacionais do INSS e aquisição e manutenção de imóveis que visam servir de investimento para resguardar os recursos da Previdência Social.

Todavia, no caso de imóveis operacionais caracterizados como reserva técnica a recomendação é de que sirva como investimento imobiliário enquanto não utilizado nas atividades operacionais.

Cabe transcrever a recomendação do TCU contida no item 8.25.3 da decisão plenária nº 1566/2002:

8.25.3. no caso dos imóveis utilizados como reserva técnica, quando a previsão de uso for a médio ou longo prazo, ocupação dos referidos bens, quando houver essa possibilidade, de forma a aumentar as receitas patrimoniais e impedir possíveis invasões;

Em respeito ao princípio da eficiência administrativa, os imóveis considerados como reserva técnica de médio ou longo prazo devem exercer dupla função, ambas vinculadas às atividades essenciais da autarquia.

#### 4 DA CONTROVÉRSIA SOBRE O TEMA

O ativo patrimonial do INSS é, em parte, fruto de uma forma de investimento mal feito, o que faz com que alguns o desconsidere como investimento. Atualmente, o acervo imobiliário do INSS integra o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do Regime Geral da Previdência Social (inciso I do art. 68 da Lei Complementar nº 101/00).

Ainda que os imóveis sejam desnecessários às atividades operacionais, isso não importa em concluir que estejam desvinculados a atividade essencial da Previdência Social. Não se pode confundir a relação do imóvel com as atividades operacionais com a sua relação, direta ou instrumental, com a atividade final da autarquia.

Todos os imóveis do INSS estão legalmente vinculados a sua atividade meio ou mesmo a sua atividade principal – como no caso de ser usado como Agência da Previdência Social – sendo a controvérsia jurídica estabelecida fruto de uma confusão conceitual que condiciona a atividade operacional a única vinculada a finalidade essencial da autarquia.

Em relação aos imóveis tipicamente operacionais – aqueles que são usados pelas unidades administrativas e finalísticas da Previdência Social – não há controvérsia acerca da imunidade tributária de IPTU. O mesmo se podendo dizer quanto aos imóveis residenciais destinados à ocupação por seus servidores ou dirigentes utilizados pelas autoridades e agentes públicos.

TRIBUTÁRIO - IPTU - INSS - AUTARQUIA FEDERAL - IMUNIDADE - TEMPESTIVIDADE - PROVA. 1. O prazo para

os embargos do art. 730 do CPC é de dez dias, mesmo que estejam a impugnar dívida fiscal. 2. Os imóveis-sede das autarquias são juridicamente classificados como bem público de uso especial e não estão sujeitos à cobrança do IPTU porque gozam da imunidade prevista no art. 150, VI, “a”, parágrafo 2º da CF. 3. A unidade do art. 150, VI da CF não distingue o imóvel por destinação, o mesmo ocorrendo quanto à Súmula 324 do STF. 4. Recursos improvidos. (AC 199801000055415, JUÍZA ELIANA CALMON, TRF1 - QUARTA TURMA, 17/08/1998)

A controvérsia jurídica tem seu campo de incidência circunscrita aos imóveis que não são utilizados na operacionalização do sistema previdenciário, como, por exemplo, os imóveis vazios, invadidos, cedidos ou de qualquer forma locados.

Isso porque, embora o conceito de imóveis vinculados às atividades operacionais (Lei nº 9.702/98, art. 1º e §1º) seja menos abrangente do que o de imóveis vinculados a sua atividade essencial ou às dela decorrentes (CRFB/88, art. 150, §2º) a verdade é que não raro são tratados como sinônimos.

Tanto isso é verdade que, não obstante a vinculação legal do ativo patrimonial não-operacional do INSS para alienação e reversão dos recursos para pagamento de benefícios previdenciários (Lei nº 9.702/98, art. 1º e Lei nº 8212/91, art. 61), discute-se arduamente no cotidiano forense a quem cabe o ônus de provar que o imóvel encontra-se vinculado às atividades institucionais da autarquia, conforme se pode ver pelas jurisprudências abaixo.

TRIBUTÁRIO.CONSTITUCIONAL.IMÓVELDEAUTARQUIA. IMUNIDADE. IPTU. 1. Imóvel do INSS não pode sofrer incidência de IPTU nos termos do art. 150, VI, “a” e § 2º, da CF, exceto se houve comprovação de que o imóvel não se encontra vinculado às finalidades institucionais do órgão. Precedentes. 2. Remessa oficial improvida. (REO 200038000220227, DESEMBARGADOR FEDERAL HILTON QUEIROZ, TRF1 - QUARTA TURMA, 21/05/2003)

EXECUÇÃO FISCAL. MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO. INSS. IMUNIDADE RECÍPROCA. ÔNUS DA PROVA. TAXA DE COLETA DOMICILIAR DE LIXO. LEI MUNICIPAL 2687/98. CONSTITUCIONALIDADE. I – A imunidade do art.150, par.2º, da CF, diretamente vinculada ao pacto federativo, abrange apenas

impostos, devendo a ela ser conferida, na esteira da jurisprudência do STF, máxima eficácia jurídica. II – O requisito da vinculação às atividades essenciais não exclui imóveis alugados (súmula 724, do STF, *mutatis mutandis*), presumindo-se a vinculação dos alugueres à autarquia previdenciária (art.27, III, da Lei 8212/91) e o aproveitamento dos imóveis em prol do interesse público nela inculcado. Nesse contexto, compete à municipalidade credora comprovar a não vinculação do imóvel às atividades da autarquia, para viabilizar a tributação. III – A Taxa de Coleta Domiciliar de Lixo (TCDL), instituída pela Lei Municipal 2687/98, do Município do Rio de Janeiro, é constitucional, pois refere-se a serviço específico e divisível, tendo sido expurgadas de sua hipótese de incidência quaisquer referências ao serviço de limpeza pública, que maculava a antiga Taxa de Coleta de Lixo e Limpeza Pública (TCLLP). Sua base de cálculo é distinta da referente ao IPTU (art.145, par.2º, da CF). IV – Apelação parcialmente provida. Mantida a cobrança da TC DL. (AC 200451015050807, Desembargador Federal ANTONIO HENRIQUE C. DA SILVA, TRF2 - QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, 17/04/2009)

A discussão acerca do ônus da prova da vinculação, ou não, do imóvel à atividade da autarquia somente pode dizer respeito à atividade operacional, posto que no que concerne às atividades desenvolvidas pela autarquia para atingimento de sua finalidade essencial a vinculação prescinde de prova.

De fato, os imóveis da autarquia podem ser classificados em operacionais (propriamente operacionais e operacionais por equiparação) e não-operacionais, mas em todos os casos encontram-se legalmente vinculados a finalidade precípua da autarquia previdenciária, inclusive quando locados a terceiro.

O Min. Gilmar Mendes no RE nº 472.855 foi preciso, *verbis*:

Ademais, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, Plano de Custeio da Seguridade Social, em seu art. 27, III, dispõe:

*Art. 27. Constituem outras receitas da Seguridade Social:*

[...]

*III – as receitas provenientes de prestação de outros serviços e de fornecimento ou arrendamento de bens.’*

Portanto, é presunção legal que o produto da arrecadação com os alugueis seja utilizado para o custeio da Seguridade Social.

Assim, conheço e dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, §1º - A, do CPC ).

Portanto, ainda que o imóvel esteja desocupado, vazio, não se pode deixar de considerá-lo como investimento imobiliário, cuja finalidade consiste na manutenção e multiplicação do capital da autarquia para futura utilização no pagamento de benefícios previdenciários.

Todavia, em relação aos imóveis locados ou objeto de cessão de uso onerosa ainda pesa o argumento de aplicação do §3º do art. 150 da Constituição Federal, *verbis*:

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:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

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

O fundamento axiológico consiste em que o cessionário usufrui de privilégio que enseja concorrência desleal.

Hugo de Brito Machado<sup>8</sup> assim leciona:

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. Malheiros, 2005. p. 283

implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa.

Essa corrente de pensamento ganhou reforço com o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa no RE nº 451.152-5/RJ<sup>9</sup> cujos trechos mais importantes cabe destacar:

De início, anoto que a Infraero é empresa pública, constituída nos termos da Lei 5.852/1972 para implantar, administrar, operar e explorar industrialmente aeroportos, instalações, aéreas e serviços correlatos e afins. Trata-se de atividade de inequívoca índole pública, de competência da União, nos termos do art. 21, XII, c, da Constituição Federal.

[...]

Ora, no caso em exame, é incontroverso que o imóvel de propriedade da União é empregado em atividade de fim exclusivamente privado e com intuito lucrativo. Com efeito, lê-se a fls. 03 que a recorrida presta serviço de academia de ginástica, atividade inequivocamente alheia à administração aeroportuária.

[...]

Entendo que a circunstância objetiva de o tributado pertencer à União não justifica que a imunidade tributária tenha como efeito colateral a concessão de vantagem que não se coadune com as normas garantidoras da livre iniciativa e concorrência entre os agentes de mercado.

Assim entendo, em primeiro lugar, porque a tributação do imóvel pertencente à União mas explorado economicamente por particular não implica risco algum ao equilíbrio entre os entes federados; em segundo, porque a recorrida demonstra capacidade contributiva objetiva, por dedicar-se à atividade de exploração econômica de caráter privado. O simples sucesso em processo de licitação para o uso de bem público não justifica a inferência de que tais agentes de mercado sejam diferenciados dos demais agentes proprietários ou possuidores de imóveis que não pertençam ao acervo de ente federado.

<sup>9</sup> Não obstante o entendimento esposado, o Min. Joaquim Barbosa acabou por aplicar a Súmula nº 283 do STF, não conhecendo do recurso extraordinário.

Noto que a recorrida e os demais empreendedores deixam de concorrer em igualdade de condições por força de disposição constitucional que não contempla o exercício privado de atividades econômicas (imunidade recíproca), e não em razão de questões econômicas ou de gerenciamento próprias do mercado. O valor do IPTU deixa de ser custo e, portanto, ou aumenta o lucro do negócio ou diminui o preço do serviço.

[...]

Reconhecer a aplicabilidade da imunidade recíproca à tributação de imóvel locado a particulares para a exploração de atividade econômica de cunho privado redundaria, em última análise, em privilegiar a exploração econômica particular, e não o pacto federativo.

A tese acima contém algumas fragilidades. Com efeito, é preciso não se perder de vista, de início, que é pacífico o entendimento de que o sujeito passivo do IPTU é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor por direito real.

Como se pode verificar, esta é a posição do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. IPTU. ART. 34 DO CTN. PERMISSÃO DE USO DE IMÓVEL PERTENCENTE AO ESTADO. IMUNIDADE.

1. O permissionário do imóvel público, que detém a posse mediante relação pessoal, sem *animus domini* não se confunde com o contribuinte do IPTU, qual seja, o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor por direito real (art 34 do CTN).

Assim, cabendo ao Estado, proprietário do bem, o pagamento do imposto, e tendo ele a imunidade tributária, não há a incidência do IPTU. Precedentes.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 721.095/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/09/2009, DJe 24/09/2009)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. LOCATÁRIO. ILEGITIMIDADE ATIVA *AD CAUSAM*. ARTS. 34, 121 E 123 DO CTN. PRECEDENTES.

1. Recurso especial contra acórdão que decidiu pela legitimidade do recorrido, locatário, e condenou o recorrente à restituição dos valores pagos a título de IPTU, em face da ilegalidade da cobrança. 2. O Superior Tribunal de Justiça possui vastidão de precedentes no sentido de que o locatário é parte ativa ilegítima para impugnar lançamento de IPTU, pois não se enquadra na sujeição passiva como contribuinte e nem como responsável tributário (arts. 121 e 123 do CTN). 3. “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título” (art. 34 do CTN). O “possuidor a qualquer título” refere-se, tão-somente, para situações em que ocorre posse *ad usucaptionem*, não inserida nesta seara a posse indireta exercida pelo locatário. 4. Os documentos de quitação do tributo discutido estão em nome do proprietário. 5. O contrato de locação, com cláusula determinando a responsabilidade do inquilino pela liquidação do IPTU, não pode ser oponível à certidão de pagamento de imposto. 6. Recurso provido. (RESP 200600252630, JOSÉ DELGADO, STJ - PRIMEIRA TURMA, 02/05/2006)

No caso em estudo, ainda que o imóvel tenha sido objeto de cessão de uso, o sujeito passivo da relação tributária é o INSS e, por conseguinte, quanto a este deve se ater o intérprete na análise da incidência, ou não, da regra estabelecida no do §3º do art. 150 da Constituição Federal.

O imóvel quando cedido a terceiro tem, simultaneamente, uma relação com determinada atividade desenvolvida pelo cedente e outra relação com determinada atividade desenvolvida pelo cessionário.

É exclusivamente sob o prisma do cedente, sujeito passivo da relação tributária, que se deve perquirir se o patrimônio está, ou não, relacionado com a exploração de atividade econômica regida por normas aplicáveis a empreendimentos privados.

Levando-se em conta que a posse destituída de *animus domini* não tem importância para fins de caracterização da relação tributária, não há coerência quando o intérprete admite relevância tributária na posse sem *animus domini* exclusivamente para expurgar a imunidade tributária recíproca.

Invertendo-se a situação fática tem-se a mesma conclusão. Com efeito, na hipótese de o ente público ser locatário de imóvel particular este não poderá usufruir da imunidade tributária recíproca, ainda que o imóvel esteja manifestamente vinculado a sua atividade essencial – como, e. g., utilizado como agência da Previdência Social – e o encargo de arcar com o ônus do IPTU tenha lhe sido transferido por contrato de locação, uma vez que a lei tributária não lhe atribui a condição de contribuinte, não podendo as partes contratantes fazê-lo, conforme proíbe o art. 123 do CTN<sup>10</sup>.

O exercício da posse por aquele que a detém a título de direito pessoal em nada influencia a relação tributária, tampouco a imunidade tributária recíproca.

A relação a que se refere §3º do art. 150 da Constituição Federal deve ser entendida, *in casu*, na relação que o imóvel tem para a atividade do cedente. Nesse sentido, vale lembrar que a aquisição pelo INSS de patrimônio imobiliário consistiu na forma escolhida para a manutenção e capitalização dos recursos do sistema previdenciário.

Acrescenta-se ainda que, no caso de imóvel público federal não é aplicável a Lei nº 8.241/91 por força do seu art. 1º, parágrafo único, alínea ‘a’, item 1. Aplica-se, *in casu*, o Decreto-Lei nº 9.760/46.

Nesse sentido é a jurisprudência do STJ:

ADMINISTRATIVO. BEM IMÓVEL DA UNIÃO ADMINISTRADO PELA INFRAESTRUTURA. CESSÃO DE USO. INSTITUTO DE DIREITO ADMINISTRATIVO. CONSOANTE DISPÕE A LEI (DECRETO-LEI NR. 9.760/46), A CESSÃO DE USO DE BEM IMÓVEL DA UNIÃO, MEDIANTE CONTRATO ONEROSO, SEJA QUAL FOR A DENOMINAÇÃO DESSA AVENÇA, DEVE SER REGIDA PELAS NORMAS DE DIREITO PÚBLICO, JA QUE TEM A NATUREZA JURÍDICA DE CONTRATO ADMINISTRATIVO.

AS NORMAS DE DIREITO PRIVADO NÃO PODEM DISCIPLINAR A CESSÃO DE USO DE BEM PÚBLICO, AINDA

<sup>10</sup> No mesmo sentido, Yoshiaki Ichihara, in “IPTU – Imunidade Tributária de Imóvel”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 38, 2001, RT, p. 50-58. Em sentido contrário, Geilton Costa da Silva, in “A Administração Pública como Locatária de Imóvel Urbano e o Pagamento do IPTU”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 40, 2001, RT, p. 171-178.

QUE ESTE ESTEJA SOB A ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESA PÚBLICA, PORQUANTO, TENDO EM VISTA O INTERESSE E AS CONVENIÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO, A UNIÃO PODE, A QUALQUER TEMPO E UNILATERALMENTE, REAVER O SEU IMÓVEL, TORNANDO SEM EFEITO QUALQUER CONTRATO ENTRE O CESSIONÁRIO E O CEDENTE. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(REsp 55275/ES, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/1995, DJ 21/08/1995 p. 25353)

Portanto, ainda que se afirme que a atividade de cessão de uso de imóveis seja atividade econômica, tal não se encontra regida pelas normas de empreendimento privado.

O dispositivo constitucional que exclui a imunidade tributária recíproca nas hipóteses em que o patrimônio, a renda ou o serviço tenha relação com a exploração de atividade econômica (§3º do art. 150 da CF) busca evitar que as autarquias e fundações sejam criadas sem observância do Decreto-Lei nº 200/1967<sup>11</sup> no que pertine às suas finalidades exclusivamente para usufruir da imunidade tributária recíproca.

A finalidade da norma constitucional é de evitar que se fraude o §2º do art. 150 e o art. 173 da Constituição Federal na medida em que impossibilita que autarquias e fundações públicas sejam criadas para desenvolver atividade econômica com a vantagem de usufruir da imunidade tributária recíproca.

O que é relevante para se saber se o ente público goza de imunidade tributária recíproca não é a sua forma societária, mas sim

11 Decreto-Lei nº 200/1967, art. 5º - Para os fins dessa lei, considera-se: I - Autarquia - o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receitas próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada. II - Empresa Pública - entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito. III - Sociedade de Economia Mista - entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta.

a sua atividade finalística, a atividade para qual o ente foi criado. Desenvolvendo atividade típica de Estado tem-se a imunidade recíproca tributária independentemente de sua forma societária<sup>12</sup>.

Por outro lado, o argumento de caracterização de concorrência desleal em decorrência da imunidade de IPTU diminuir o custo operacional da empresa e, por conseguinte, possibilitar a diminuição do preço do produto ou serviço ofertado ou, alternativamente, elevar a margem de lucro da empresa, não parece ser consistente.

*Prima facie* porque a caracterização de concorrência desleal no âmbito do direito econômico não se faz de maneira tão simples assim. Ao contrário, deve-se ponderar que a estrutura do mercado em que se insere a empresa cessionária tem grande influência nas condições concorrenciais, impedindo de se asseverar peremptoriamente que essa diminuição, por si só, fere a livre concorrência.

A boa técnica interpretativa propõe seja analisada a questão de IPTU a luz do direito tributário, assim como a cessão de uso de bem público deve ser analisada sob a ótica do direito administrativo e a concorrência desleal pelo direito econômico<sup>13</sup>.

Acrescenta-se ainda que para chegar a conclusão de caracterização de concorrência desleal o intérprete parte da premissa de que o ente público cedente avalia o preço de locação do imóvel, para fins de cessão de uso remunerada, se abdicando de elevá-lo em decorrência da inexistência de IPTU.

Presume-se, pois, que a Administração Pública avalie o preço de locação do imóvel público como se IPTU pagasse para se concluir que então a imunidade recíproca, no caso, beneficiaria apenas o cessionário<sup>14</sup>.

12 Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, "a", da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. 1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, "a", da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade recíproca prevista na norma supracitada. 2. Ação cível originária julgada procedente. (ACO 765, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MENEZES DIREITO, Tribunal Pleno, julgado em 13/05/2009, DJe-167 DIVULG 03-09-2009 PUBLIC 04-09-2009 EMENT VOL-02372-01 PP-00001)

13 Vide Lei n. 8.884/94, Título V.

14 Exemplificando: se o particular aluga um determinado imóvel por R\$ 1.000,00 + R\$ 200,00 referentes ao IPTU, o custo final da locação então ficaria em R\$ 1.200,00. Caso o mesmo imóvel fosse da Administração

Não me parece o mais adequado presumir-se a ineficiência administrativa. A presunção deve ser exatamente em sentido inverso face o princípio da legitimidade dos atos públicos.

Por fim, as cessões de uso não remuneradas devem ser estudadas segundo as diretrizes acima nas hipóteses em que tenham sido transferidos os encargos *propter rem* – e.g., cotas condominiais, taxa de coleta de lixo, taxa de bombeiros, etc – aos respectivos cessionários, pois também nesses casos a diminuição dos gastos releva uma arrecadação indireta.

## 5 CONCLUSÕES

Durante um longo período os Institutos de Aposentadorias e Pensões – entes antecessores do INSS – obtiveram superávits e aplicaram as suas sobras de caixa no ramo imobiliário para a preservação dos valores frente à inflação que assolava o país.

Com o tempo, o mercado imobiliário deixou de ser um ramo interessante de investimento e, especificamente para a Previdência Social, passou a ser um grande problema, vez que a elevada quantidade de imóveis adquiridos tornou difícil a gestão patrimonial.

Cumula-se a isso a famigerada ingerência estatal que se aproveitou – e até hoje se aproveita – do INSS para atender as suas necessidades políticas e institucionais.

Todavia, tendo ainda hoje imóveis como forma de investimento não é desejável, sob qualquer aspecto, que fiquem ociosos para obtenção da imunidade recíproca.

A obtenção de renda com a utilização do patrimônio imobiliário incrementa os recursos da Previdência Social potencializando a intervenção do Estado na ordem social conforme os ditames constitucionais.

A imunidade recíproca não pode ser dita como medida inibidora dos valores constitucionais que ela própria busca preservar.

A interpretação econômica do direito tributário não pode modificar o conceito de contribuinte.

---

Pública imune, o seu preço de mercado, para fins de locação, seria de R\$ 1.200,00, e não, de R\$ 1.000,00.

A imunidade recíproca abarca todos os imóveis do INSS estejam eles sendo utilizados na atividade operacional ou mesmo vazios ou cedidos a terceiro, especialmente porque o produto de sua alienação, arrendamento ou cessão encontra-se legalmente vinculada a sua atividade institucional, posto que devem constituir reserva técnica, de longo prazo, para garantir a hígidez da Seguridade Social.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ICHIHARA, Yoshiaki. IPTU – Imunidade Tributária de Imóvel. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 9, v. 38, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- OLIVEIRA, Francisco Eduardo Barreto de; BELTRÃO, Kaizô Iwakami; DAVID, Antonio Carlos de Albuquerque. *A Dívida da União com a Previdência Social*. Rio de Janeiro: IPEA, 1999.
- PINTO, Érico Teixeira Vinhosa. INSS e Imunidade do IPTU (art. 150, VI, §2º da CRFB/88). *Revista da Seção Judiciária do Rio de Janeiro*, nº 15. Rio de Janeiro: JFRJ, 2005.
- SILVA, Geilton Costa da. A Administração Pública como Locatária de Imóvel Urbano e o Pagamento do IPTU. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, ano 9, v. 40, 2001.

