

IMUNIDADE RECÍPROCA: ALCANCE EM RELAÇÃO ÀS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA NO QUE TANGE AO IPTU^{1*}

*Morgana Bellazzi de Oliveira Carvalho^{2**}*

Resumo: Neste artigo defende-se a possibilidade de cobrança do IPTU das sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, que prestem serviço público, quando as mesmas detiverem a posse de bem imóvel de propriedade de um ente político, imune constitucionalmente à cobrança de tributos perante os demais entes federativos. Inicialmente, explanou-se acerca do conceito e fundamentos da imunidade recíproca inserida no sistema constitucional tributário brasileiro. Fixado que foi um instituto inspirado no direito anglo-americano, ressaltou-se que a constituição brasileira é a única que trata especificamente das várias espécies de imunidades, sendo que a imunidade recíproca foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro desde a CF de 1988, quando se adotou a forma federativa de estado, sendo um dos fundamentos da imunidade recíproca a igualdade de tratamento entre os entes constitucionais federados. Fixou-se, ainda no primeiro tópico, que a imunidade recíproca possui natureza subjetiva, ou seja, é concebida em prol do ente político não em razão de determinado objeto ou fato. Em seguida, buscou-se limitar o alcance da imunidade recíproca, no que tange ao IPTU, defendendo-se que não é possível admitir-se a extensão da mesma às sociedades de economia mista exploradoras de atividades econômicas, que estejam detendo a posse de imóveis públicos, ainda que prestem serviços públicos.

Palavras-chave: Imunidade Tributária; Cobrança; IPTU; Sociedades de Economia Mista

1 * Artigo publicado nos Anais do XVII encontro preparatório para o congresso nacional do CONPEDI, em Salvador, 2008.

2 ** Mestre em Direito Público pela Universidade Federal da Bahia; Especialista em Direito do Estado com ênfase na Responsabilidade Fiscal, pelo Centro de Pós-graduação e Pesquisa da Faculdade Visconde de Cairu e em Teoria Geral do Direito e Direito Processual Civil, pelo Centro de Cultura Jurídica da Bahia; Professora da Graduação do Centro Universitário Jorge Amado; Agente de Controle Externo do TCE/Ba.

Abstract: In this article, it is defended the possibility of charging the IPTU from the mixed economics society exploring economic activities, that renders public services, when possessing a real state whose propriety belongs to a political entity, constitutionally immune to tax charges from the federal entities. Initially, it explained the concept and fundamentals of reciprocal immunity inside the Brazilian constitutional tax system. Once fixed the institute based upon the Anglo-American law, it emphasized that the Brazilian Constitution is the only that specifically treats several kinds of immunity. The reciprocal immunity was introduced in the Brazilian legal system in the Federal Constitution of 1988, when adopted the federative form of state, considering one of the fundamentals of the reciprocal immunity the equal treatment among the constitutional federative entities. It was fixed in the first topic that the reciprocal immunity has a subjective nature, which means, it is conceived to favor the political entity, and not because of a certain object or fact. Following, it sought to limit the extent of the reciprocal immunity, in regard of the IPTU, asserting that it is not possible to admit its extent to the mixed economics societies, which explore economic activities, and possess public real states, even if they render public services.

Key words: Tax Immunity; Charge; IPTU; Mixed Economics Society

IMUNIDADE RECÍPROCA: CONCEITO E FUNDAMENTOS

A imunidade recíproca foi inspirada em instituto similar existente no Direito Norte-Americano desde 1819, a partir de decisão da Suprema Corte, já que a Constituição Americana de 1787, por ser enxuta, por excelência, não prevê as imunidades fiscais expressamente. Aliás, a Constituição Brasileira é a única que trata especificamente das várias espécies de imunidades.

Nas Constituições brasileiras, a imunidade recíproca foi introduzida expressamente na primeira Constituição Republicana de 1891, que adotou a forma federativa de Estado, por iniciativa de Ruy Barbosa.

Quanto aos fundamentos, da imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, CF/88, segundo Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 185), pode-se dizer que é uma decorrência imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais,

sustentado pela estrutura da federação e da autonomia municipal.

Na verdade encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder que pudessem elas exercitar suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras.

Desta forma, ainda que não houvesse disposição expressa acerca da imunidade recíproca, continuaria esta a prevalecer, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação constitucional lhe outorgou, como corolário indispensável do esquema federativo de Estado e diretriz da autonomia municipal.

Assim, para a manutenção da harmonia do pacto federativo, evitando que as unidades federadas interfiram, por meio da tributação, umas nas outras, fundamenta-se a imunidade recíproca.

Por outro lado, também se pode sustentar como fundamento da imunidade recíproca a ausência de capacidade contributiva dos entes políticos entre si, porque seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos que estão incumbidos e a supremacia do interesse público sobre o privado.

Por apoiar-se nesses fundamentos, a imunidade recíproca é considerada a mais importante das imunidades fiscais.

Quanto à sua abrangência, ela é restrita aos tributos não vinculados, ou seja, basicamente aos impostos. Afinal, no caso dos tributos vinculados, sua exigência não configura o exercício de supremacia de um ente político sobre o outro, porque os tributos vinculados correspondem a uma atuação estatal específica, geralmente concedida ao particular que presta o serviço público.

No que tange aos empréstimos compulsórios, desde que não vinculados a uma atuação estatal específica, são atingidos pela imunidade recíproca.

De acordo com o critério adotado pelo Código Tributário Nacional de 1966, a imunidade recíproca só abrange os seguintes impostos: IGF, IR, ITR, ITD, IPVA, IPTU, ITIV, ISS. Estando excluídos o II, IPI, ICMS e o IOF.

Na Constituição Federal de 1988, a imunidade recíproca está disposta no art. 150, VI, "a", §§2º e 3º, que estatui ser vedado às pessoas políticas instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços (públicos) umas das outras, estendendo esta exoneração tributária às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que se refere ao patrimônio, renda e serviços

vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, §2º), afastando, assim, o alcance das imunidades recíprocas para finalidades estranhas ao objetivo institucional da entidade.

Entretanto, as imunidades não se aplicam ao patrimônio, renda e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas, regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário no dizer do art. 150, §3º.

Ocorre que, apesar dessa restrição constitucional, a doutrina não é pacífica em defender que a imunidade recíproca não alcança as empresas estatais delegatárias de serviço público, nem as empresas privadas, na qualidade de concessionárias ou permissionárias de serviço público.

Roque Carraza (2003) entende que todos os serviços públicos são imunes, quer quando prestados diretamente pelas pessoas políticas quer por empresas estatais delegatárias (empresas públicas ou sociedades de economia mista). Já Paulo de Barros Carvalho (2003), defende que a imunidade recíproca não se aplica aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto que grave a promessa de compra e venda de bens imóveis.

Com efeito, a polêmica pode ser respondida fixando-se a natureza das imunidades recíprocas: são subjetivas, ou seja, estabelecidas em função das pessoas políticas ou objetivas, estabelecidas em razão do objeto a ser tributado? Por certo a resposta é que são subjetivas.

Posto isto, cabe desenvolver ponto referente ao alcance da imunidade recíproca em relação às sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, que prestem serviços públicos em que haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário, no que tange ao IPTU.

ALCANÇE DA IMUNIDADE RECÍPROCA PARA AS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA NO QUE TANGE AO IPTU

A maioria das sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, quando detém imóvel de propriedade de ente político se insurge contra a cobrança do IPTU, arguindo a extensão da imunidade recíproca,

constitucionalmente assegurada aos entes políticos.

Ocorre que, conforme o art. 150, VI, “a” e §§2º e 3º da CF/88, a imunidade tributária recíproca se estende, somente, às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Não se aplicando, ao patrimônio, renda e serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas leis aplicáveis aos empreendimentos privados, vejamos:

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;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações expressas no inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a 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 impostos relativamente ao bem imóvel. (grifos adotados)

Como se depreende de simples leitura, a Constituição Federal excepciona, fora do âmbito da administração centralizada das entidades que menciona, tão somente a figura das autarquias e das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, como passíveis de beneficiar-se da imunidade tributária, ou não incidência qualificada.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, repete, dentre as hipóteses de limitação tributária, a regra constitucional já referida (art. 9º, VI, “a”):

Art. 9º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar impostos sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros.

Logo em seguida, no § 2º desse mesmo artigo, dispõe que:

Art. 9º.

[...]

§2º O disposto na alínea “a” do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

Assim, o CTN, seguindo o mandamento constitucional, considera extensiva a imunidade tributária sob exame, apenas às pessoas jurídicas de direito público, repetindo essa exceção no seu art. 12, “Das Disposições Especiais”.

Para ratificar tal entendimento e torná-lo indiscutível, acrescenta-se ainda a transcrição dos §§1º e 2º, do art. 173:

Art. 173.

[...]

§1º. A lei estabelecerá o estatuto da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços dispondo sobre:

[...]

II – sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

[...]

§2º. As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Nesse sentido o § 1º do art. 173 da Constituição dispõe expressamente que a empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias.

Complementando esse entendimento, o § 2º do mesmo artigo estabelece que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão

gozar de privilégios fiscais não extensivos as do setor privado.

Vê-se, assim, que a Constituição Federal foi taxativa: não excepcionou qualquer espécie de empresa pública ou sociedade de economia mista. Simplesmente afastou a imunidade recíproca de todas elas.

Apesar disso, as sociedades de economia mista que interferem de maneira empresarial na economia, exercendo atividades de exploração econômica, continuam a requerer administrativa e judicialmente o direito de gozar de imunidade tributária.

Ora, não bastasse a clareza dos dispositivos legais acima transcritos, a doutrina administrativista se encarrega de pacificar a questão afirmando que as entidades paraestatais (empresas públicas, fundações privadas e sociedades de economia mista) são pessoas jurídicas de direito privado e, portanto, não gozam de imunidade tributária.

Na doutrina tributarista, Ives Gandra da Silva Martins (1998) assegura que, no que concerne à imunidade, todas as empresas privadas ou órgãos da administração indireta que exerçam atividades concorrenciais ao setor privado ou remunerados por preços públicos (fala-se incorretamente em tarifas sem se perceber que a tarifa é espécie de preço público), estão fora da proteção da imunidade.

Por outro lado, o entendimento jurisprudencial consolidado é de que a imunidade não é extensiva às empresas públicas e às sociedades de economia mista, desde o advento da Súmula 76 do Supremo Tribunal Federal, a qual, apesar de referir-se a dispositivo da Constituição de 1946, ainda é aplicável, uma vez que não houve modificação da matéria no âmbito constitucional, conforme de infere do seu texto *in verbis*:

Súmula 76 - As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 13, V, a, da Constituição Federal. (grifo aditado)

Desta feita, é incabível às sociedades de economia mista, que estão sujeitas ao regime jurídico de direito privado, pretenderem beneficiar-se da imunidade tributária recíproca.

Especificamente em relação ao IPTU, ainda que essas sociedades exerçam atividade econômica monopolizada pelo Poder Público, não estarão imunes à cobrança desse imposto municipal.

A presença de monopólio estatal nas atividades desenvolvidas pelas

sociedades de economia mista não é suficiente para livrá-las da incidência tributária do IPTU, afinal, quando o Estado atua no domínio econômico, seja de maneira monopolística ou não, não há qualquer traço de direito público em tal atuação. Tal intervenção ocorre no regime de direito privado, ou seja, o Estado não tem qualquer poder de império com relação aos particulares.

E, sobre isso, cabe ressaltar que a opção política brasileira prestigia em diversos dispositivos constitucionais, inclusive como fundamentos do Estado Democrático de Direito, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e, não, o monopólio estatal ou a intervenção do Estado nas atividades econômicas como regra. O Brasil pode ser considerado um Estado Dual ou intervencionista moderado: ou seja, é liberal e interventor ao mesmo tempo.

Com efeito, as empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades atuam como instrumentos da intervenção estatal na economia, porém sujeitam-se ao regime jurídico próprio da empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias. Vale dizer: as mencionadas entidades estatais e suas subsidiárias competem com as empresas privadas em igualdade de condições e sem poder gozar de privilégios fiscais não extensivos ao setor privado.

Lecionando sobre o tema, Yvone Dolacio de Oliveira (1992, p. 21) pontifica:

Irrelevante, para efeito da exclusão da imunidade, na exploração da atividade econômica através da empresa pública, sociedade de economia mista e outras entidades, que tal exploração se dê mediante delegação, concessão ou outro modo qualquer porque obrigatoriamente, essa exploração observará o regime jurídico próprio de empreendimento privado (art. 150, § 3º, c e § 1º do art. 173). Irrelevante, também, se essa exploração se dê em caráter monopolístico por qualquer dessas pessoas descentralizadas. Pense, por exemplo, nos monopólios do art. 177 da CF. A exploração econômica pela Petrobrás, sociedade de economia mista, está sujeita ao regime jurídico próprio de empreendimento privado e tão só essa característica exclui a imunidade.

Consoante restou demonstrado, as sociedades de economia mista exploradoras de atividades econômicas não gozam de imunidade tributária recíproca, porque a Constituição Federal não lhes outorgou ou estendeu

esse privilégio.

Ainda assim, as sociedades de economia mista, por se instalarem em imóveis que pertencem ao Estado ou à União, continuam pleiteando o não-pagamento do IPTU ao Município onde o imóvel está localizado, sob pena de violação à regramento constitucional.

O que essas sociedades, altamente influentes no poder econômico brasileiro, buscam, na verdade, é obter proteção jurídica que evidentemente não têm, distorcendo o conceito e o alcance do instituto da imunidade tributária prevista no art. 150 da Carta Magna. E, para isso, sustentam, dentre outros argumentos, que, o imóvel sobre o qual recai a cobrança do IPTU pertence a um ente político (Estado ou União) e, não sendo de propriedade das sociedades que, apenas, foram instaladas nesses imóveis para desempenharem serviço público, haveria ensejo para o reconhecimento da imunidade tributária a esse título justificando a não-incidência do imposto municipal.

Assim, tentam, mais uma vez, esquivar-se do pagamento do IPTU, arguindo que este seria da responsabilidade do proprietário, e, não, de quem, apenas, *detém a guarda e gestão desse imóvel*.

Entretanto, cabe destacar que o IPTU, conforme o art. 32 do CTN, é imposto de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana, e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil *ou a posse de bem imóvel* por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Assim, o contribuinte desse imposto, segundo o art. 34, do CTN, é o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil, *ou seu possuidor a qualquer título*.

Então, o que se deve entender como “deter a guarda e a gestão do imóvel”?

Ora, aquele que estar a deter a guarda e gestão de um imóvel, é seu possuidor, portanto, contribuinte do IPTU.

Não se discute obviamente a existência da imunidade recíproca entre os entes públicos, mas, sim, a obrigatoriedade das sociedades de economia mista, exploradoras de atividades econômicas, de pagarem o tributo imobiliário por estarem na posse de um bem estatal.

Afinal, ser possuidor, a qualquer título, de um bem imóvel implica em ser, também, contribuinte do imposto predial e territorial relativo ao imóvel,

podendo a autoridade administrativa fiscal optar em cobrar do possuidor.

A escolha é livre. A administração tributária municipal opta pelo proprietário ou pelo possuidor visando facilitar o procedimento de arrecadação.

Esse também já era o entendimento de Aliomar Baleeiro (1999, p. 143):

Nos vários casos de posse de terras públicas, ou mesmo de particulares, o possuidor efetivo poderá ser o alvo do imposto. Posse “a qualquer título”, - diz o CTN, assegurando opções ao legislador competente para decretar o tributo.

Com efeito, o contribuinte do imposto predial e territorial urbano é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, a critério da lei municipal, que poderá preferir qualquer deles.

Relativamente à tributação da posse, Aliomar Baleeiro (1999, p. 141) aduz que se a posse está em mãos de terceiros, pouco importa que o titular do domínio goze de imunidade fiscal em relação a seus bens, como a União em relação as terras de fronteiras.

Assim, mesmo que a propriedade do imóvel seja do poder público. Se o imóvel é cedido ou alugado a pessoa natural ou jurídica que não goza de imunidade ou isenção fiscal, esta pagará IPTU, por manter a posse de fato do imóvel.

Logo, o entendimento predominante é o de que a posse de bem imóvel a qualquer título (por força de uma obrigação ou direito, como locatário, comodatário, depositário, testamentário etc.) constitui fato gerador do IPTU (art. 32 e 34 do CTN), bem assim que a imunidade do proprietário não se transmite ao possuidor a qualquer título.

A posse é uma situação de fato reconhecida pelo direito (é um interesse juridicamente protegido) não constante da relação dos direitos reais, com razão, pois, a posse é um estado de fato jurídico que a lei protege em atenção à propriedade, da qual é manifestação exterior. É a posse a exteriorização da propriedade.

Com efeito, o Código Civil de 2002 considera, em seu art. 1196, possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade.

Sabido civilmente o que é a posse e possuidor, a questão volta-se para a

inexistência de aplicação da imunidade fiscal em relação ao possuidor.

Essa questão já foi apreciada por vários Tribunais do País, a exemplo, o Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada do Estado de São Paulo, por sua 5ª Câmara, ao decidir a Apelação Cível nº 323.836 da Comarca de Guarujá (Acórdão publicado na RT 588/117), tendo como Apelante a Associação dos Funcionários do Banco do Estado de São Paulo e apelada a Prefeitura Municipal de Guarujá, do qual foi Relator o Eminentíssimo Ministro Marcondes Machado, assim decidiu:

IMPOSTO PREDIAL - IMÓVEL DE PROPRIEDADE DO ESTADO CEDIDO EM COMODATO A ENTIDADE DE CLASSE - IMUNIDADE FISCAL INEXISTENTE - POSSE DIRETA TRIBUTADA - ADMISSIBILIDADE - RECURSO NÃO PROVIDO - INTELIGÊNCIA DO ART. 32 DO CTN.

É irrelevante que o titular goze de imunidade fiscal em relação ao imóvel cedido em comodato a entidade privada, pois o imposto predial pode ter a posse direta como fato gerador.

No voto do Eminentíssimo Relator evidencia-se a certeza de que a posse direta do concessionário é tributada, valendo transcrevê-lo:

Por força da lei estadual 1988, de 18.5.79, a Fazenda do Estado foi autorizada a ceder, em comodato, à apelante o imóvel ali descrito, pelo prazo de 99 anos. Recebendo a coisa, por força de tal contrato real, adquiriu a apelante a posse direta, permanecendo a indireta com o Governo do Estado de São Paulo.

O proprietário é o Estado, mas a ocupação, que caracteriza fato gerador, é de entidade privada, motivo pelo qual segundo lição de Aliomar Baleeiro, se “a posse está em mãos de terceiro, pouco importa que o titular do domínio goze de imunidade fiscal em relação a seus bens, como a União em relação as terras de fronteiras”(CF de 1967, art. 4º, I, lei 2.597, de 12.9.55, etc.) e aos terrenos de marinha (CF, art. 4º, V; Dec. lei 9.760/45 etc.), ou os Estados em relação as terras devolutas (CF, art. 5º). O ocupante e o foreiro desses bens públicos ficam sujeitos ao imposto territorial rural, do mesmo modo que os chamados “posseiros” de terras de domínio particular, podendo o legislador, neste último caso, por mera conveniência administrativa, escolher o proprietário ou o possuidor.

O mesmo Egrégio Tribunal, desta feita, por sua 12ª Câmara em que foi Relator o Ministro Roberto Bedaque ao julgar a Apelação Cível nº 573.921-7, da Comarca de Santos-SP, em que foi Apelante a Companhia Docas do Estado de São Paulo - CODESP e Apelada a Prefeitura Municipal de Santos, cujo Acórdão foi publicado no RT 732/255, assim decidiu:

IPTU - IMÓVEL PERTENCENTE À UNIÃO - OCUPAÇÃO POR ENFITEUTA - IMUNIDADE E ISENÇÃO TRIBUTÁRIA - INADMISSIBILIDADE - TAXAS - COBRANÇA LEGAL.

Ementa da Redação. Mesmo que o imóvel pertença à União, quem o utiliza, na condição de enfiteuta, não goza do benefício constitucional da imunidade tributária, pois é sujeito passivo do IPTU. Também não se pode falar em isenção, que, em se tratando de imposto municipal, não pode ser concedida por lei federal.

Também na cobrança de taxas, está o Poder Público autorizado a exigir a taxa de serviço fruível, ou seja, tributo relacionado a serviços existente e colocado a disposição do contribuinte.

Em suas razões de voto, o Relator assevera que é legítima a exigência de pagamento de IPTU na medida em que estiver sendo utilizado por entidade privada, posto que a imunidade só atingiria o ente público proprietário se por este estivesse sendo utilizado, *in verbis*:

Constitui fato incontroverso que a apelante mantém o domínio útil do imóvel em questão. Sua situação jurídica é de verdadeiro enfiteuta, mais proprietário do que o senhorio direto e, portanto, sujeito passivo do imposto predial e territorial urbano (cfr. Sacha Calmon Navarro Coelho, do imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, em co-autoria, Saraiva, 1982, p. 115, 119, 120, 123 e 132).

Ora, a imunidade tributária é da União. Na medida em que o imóvel está sendo utilizado por quem, encontrando-se na condição de sujeito passivo do imposto, não goza do benefício constitucional, legítima a exigência do respectivo pagamento.

Desta forma, demonstrado está que as sociedades de economia mista, enquanto detentoras da posse do imóvel não ostentam condições idênticas à do Estado ou da União para pleitearem o gozo da imunidade recíproca a

estes entes aplicável.

E, no que tange especificamente ao IPTU, as mesmas estão obrigadas ao pagamento do tributo por possuírem o imóvel, portanto, figurando como sujeitos passivos, já que a imunidade do ente estatal proprietário não lhes atinge, sendo o alcance limitado ao proprietário se o mesmo estivesse utilizando o bem.

A tentativa das sociedades de economia mista de se esquivarem da cobrança do IPTU seja administrativa seja judicialmente – mesmo diante dos termos claros e precisos do art. 32 do CTN, que alude expressamente ao domínio útil e à posse como fatos geradores do tributo - não é uma demonstração de uma postura ética recomendável a uma entidade paraestatal, uma vez que o princípio da legalidade deve presidir todos os atos da administração pública, quer da administração direta, quer da indireta.

Outro aspecto que guarda implicações com a cobrança de IPTU das sociedades de economia mista exploradoras de atividades econômicas que tenham a posse de imóvel de propriedade de entes estatais é o fato de que os bens que integram o seu patrimônio são penhoráveis.

A penhorabilidade justifica-se no fato de que como são sociedades de economia mista de caráter empresarial, ou seja, exploradoras de serviços públicos, mas que exercem, também, atividade econômica, estão sujeitas ao regime jurídico das empresas privadas, consoante dispõe o §1º, II e §2º, do art. 173 da Constituição Federal, dispositivos já transcritos.

Assim, a penhorabilidade dos bens é como se fosse um corolário da inaplicabilidade da imunidade às empresas públicas e sociedades de economia mista - entidades sujeitas aos mesmos ônus que as demais pessoas jurídicas de direito privado, inclusive o de garantir o juízo para que possam embargar em processos de execução fiscal propostos pela Fazenda Pública, como prescreve o art. 737, I, do Código de Processo Civil:

Art. 737. Não são admissíveis embargos do devedor antes de seguro o juízo:

I – pela penhora, na execução por quantia certa;

A esse propósito, observe-se a lição de Hely Lopes Meirelles (2002, p. 330), com relação ao patrimônio de tais entidades:

O patrimônio da empresa pública, embora público por origem, pode ser utilizado, onerado ou alienado na forma regulamentar ou estatutária, independentemente de autorização legislativa especial, salvo para os bens imóveis (Lei 8.666/93, art. 17, I), porque tal autorização está implícita na lei instituidora da entidade. Daí decorre que todo o seu patrimônio - bens e rendas - serve para garantir empréstimos e obrigações resultantes de suas atividades, **sujeitando-se à execução pelos débitos da empresa, no mesmo plano dos negócios da iniciativa privada**, pois sem essa igualdade obrigacional e executiva, seus contratos e títulos de crédito não teriam aceitação e liquidez na área empresarial, nem cumpririam o preceito igualizador do § 1º do art. 173 da CF. (grifos aditados)

Vale a pena atentar para o quanto ensina Diogenes Gasparini (2000, p. 202):
 Destarte, o patrimônio dessas entidades garante as obrigações assumidas, dado que, no plano obrigacional, equiparam-se às entidades privadas. Ademais, **dito patrimônio não é prestigiado pelas cláusulas de inalienabilidade, imprescritibilidade e impenhorabilidade. Pode sobre ele ocorrer execução, que se instaura com a penhora**, se não for paga a quantia reclamada no prazo de vinte e quatro horas, contadas da intimação”. (grifos aditados).

Esse, também, tem sido o entendimento majoritário em primeiro grau, firmado pelos Juizes Federais da Seção Judiciária do Estado da Bahia nos processos executivos fiscais movidos contra a Empresa de Correios e Telégrafos - ECT, os quais adiante se transcreve:

Não argumenta com vantagem a embargante vista a questão posta para acerto sob qualquer ângulo. Os embargos nem deveriam ser conhecidos porque a execução não foi previamente garantida - os bens da empresa pública são penhoráveis, sem sombra de dúvida, salvo expressa disposição de lei em contrário, o que não ocorre *in casu*. (Sentença proferida nos autos dos Embargos à Execução nº 93.5800-2 pela MM. Juíza da 5ª Vara **Dra. Neuza Maria Alves da Silva**).

Não tem razão a ECT quando argumenta serem impenhoráveis seus bens, a teor dos artigos 12, 65 e 67 do DL 509/69, pois esses dispositivos concernem a direitos de importação de materiais e equipamentos destinados a seus serviços, não caracterizando equiparação plena dessa

empresa à Fazenda Pública, além de não terem sido recepcionados pela Constituição Federal de 1988. (Sentença proferida nos autos dos Embargos à Execução n° 97.2492-3 pelo MM. Juiz Substituto da 8ª Vara, no exercício pleno da titularidade da 6ª Vara, **Dr. Ávio Mozar José Ferraz de Novaes**).

Não encontra fundamento jurídico, a alegação da embargante no sentido da impenhorabilidade dos seus bens e de aplicação do art. 730, do CPC, vez que o art. 171, § 1º da Constituição Federal estabelece que a empresa pública está sujeita ao regime jurídico próprio das empresas privadas, de modo que o art. 12 do Decreto-Lei n° 509/69 não foi recepcionado constitucionalmente, não subsistindo, desta sorte, o privilégio da impenhorabilidade dos bens da ECT. (Sentença proferida nos autos dos Embargos à Execução n° 97.7256-5 pelo MM. Juiz da 1ª Vara **Dr. Pedro Braga Filho**).

Nesse diapasão, encontra-se o Acórdão do TRF da 1ª Região em AG n° 100002753/97, 3ª Turma, Juiz Relator: Hilton Queiroz, DJ de 28-11-97, p. 103355, decisão por unanimidade), vejamos:

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE BENS DE EMPRESA PÚBLICA FEDERAL. EFEITO SUSPENSIVO.

1. As Empresas Públicas Federais, como braços da União no domínio econômico, têm natureza jurídica de direito privado, não podendo atuar com privilégios (art. 173, §§ 1º e 2º da Constituição Federal).
 2. Insubsistência da garantia de impenhorabilidade concedida a ECT pelo artigo 12 do DL 509 de 1969.
- Agravo de Instrumento improvido. Agravo Regimental prejudicado.

Entendimento que vem sendo mantido, pelo Egrégio Tribunal Regional Federal, em vários processos, consoante ementas a seguir transcritas:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. PENHORA DE BEM DA ECT. POSSIBILIDADE.

1. Os bens da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT podem ser penhorados, pois se trata de uma empresa privada, representativa da atuação do Estado no mundo econômico, no qual a sua atividade, por preceito constitucional, deve ocorrer em igualdade de condições com as demais empresas (art. 173, parágrafos 1º e 2º).
2. Improvimento do agravo de instrumento.

(AG n° 0119434/96, 3ª Turma, Juiz Relator: Osmar Tognolo, Relator do Acórdão: Olindo Menezes, DJ 30-04-99, p. 476).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. BENS DA EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS. PENHORABILIDADE. INAPLICABILIDADE DO ART. 730 DO CPC. TAXA DE LOCALIZAÇÃO. PODER DE POLÍCIA DOS MUNICÍPIOS. LEGITIMIDADE.

1. A norma que instituiu a impenhorabilidade dos bens, rendas e serviços da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é incompatível com a regra do § 1º do art. 173 da Constituição (STF, RE 222041/RS, Rel. Min, Ilmar Galvão).

2. Se o juiz rejeita a alegação de impenhorabilidade dos bens da executada, deveria não acolher os embargos do devedor, enquanto não seguro o juízo pela penhora.

3. É legítima a exigência, por parte dos Municípios, da taxa de localização de estabelecimento comercial ou industrial, inclusive a sua renovação anual (STF, RE 198904/RS, Rel. Min, Ilmar Galvão).

4. Apelação a que se nega provimento.

(AC n° 0101412-8/96, 3ª Turma, Juiz Relator: Eustáquio Silveira, DJ de 12-11-99, p. 133, decisão por unanimidade).

No mesmo sentido, pronuncia-se o TRF da 3ª e 4ª Região, no sentido da obrigatoriedade de garantia da execução para recebimento dos embargos nas execuções fiscais contra empresas públicas ou sociedades de economia mista.

Por fim, a Suprema Corte já se manifestou, por ocasião do Recurso Extraordinário interposto pela ECT, sobre a incompatibilidade de um dispositivo de lei que institua a impenhorabilidade dos bens, rendas e serviços da ECT, nos termos da ementa adiante transcrita:

ADMINISTRATIVO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS - ECT. ART. 12 DO DL N° 506/69, NA PARTE QUE INSTITUIU A IMPENHORABILIDADE DOS BENS, RENDAS E SERVIÇOS DA ENTIDADE.

Norma incompatível com a regra do § 1º do art. 173 da Constituição, pela qual os entes da Administração Indireta, que exploram atividade econômica, como no caso, estão sujeitos ao regime jurídico próprio das empresas privadas.

Recurso não conhecido. (RE n° 222041-5/98, 1ª Turma, Ministro Relator:

Ilmar Galvão, DJ de 16-04-99 p. 00035, Vol. 01944-06 p. 01159, decisão unânime.)

Assim, segundo o entendimento jurisprudencial majoritário, as empresas públicas, como, por exemplo, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT - possuem a natureza jurídica de empresa privada e, em conseqüência, são regidas pelas normas aplicáveis a esta última, segundo o preceito contido no art. 170, par. 2º, da Carta de 1967, com as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 01/69, mantido na Lei maior promulgada em 1988, em seu art. 173, par. 1º.

A outorga a uma empresa pública de privilégios privativos da Fazenda Pública, inclusive no tocante a impenhorabilidade de seus bens ou rendas, viola princípio constitucional.

Em nosso sistema de direito, a impenhorabilidade, estabelecida sobre a universalidade dos bens da Fazenda Pública, tem como conseqüência imediata a de inviabilizar medidas executivas de cobrança de créditos. Daí não haver “execução forçada” contra a Fazenda Pública: não havendo bens penhoráveis, não há sujeição do seu patrimônio aos atos executivos tendentes à satisfação do credor. A execução prevista no art. 730 do CPC é, por isso, um execução imprópria, fundada em expressa autorização constitucional (art. 100).

Embora se admita que o legislador, em atendimento a valores sociais relevantes, acoberte com cláusula de impenhorabilidade certos bens, para, desse modo, eximi-los de medidas executivas, não é razoável (princípio da razoabilidade), frente aos princípios constitucionais que asseguram amplo acesso à função jurisdicional, que o faça em relação a todos os bens de pessoas privadas. É que a impenhorabilidade universal conduz à própria imunidade pessoal do devedor à tutela estatal executiva, com limitação séria ao exercício da função jurisdicional no campo da execução e, conseqüentemente, ao direito de ação do credor.

Portanto, não tem sustento constitucional a extensão, por legislação ordinária, do privilégio da impenhorabilidade, reservado pela Constituição apenas à Fazenda Pública, a outros entes, mesmo em se tratando de empresa de capital inteiramente público, ou misto, ou que preste serviço essencialmente público, eis que também elas, por imperativo constitucional, “sujeitam-se ao regime próprio das empresas privadas” (CF, art. 173, pará. 1º).

Assim, não resta dúvida acerca da possibilidade de penhora sobre os bens e rendas das sociedades de economia mista, notadamente, daquelas que exploram atividade econômica, o que serve, entre outras coisas para garantir a efetividade da cobrança de IPTU pelo Fisco Municipal dessas entidades em execuções fiscais.

CONCLUSÕES

1. A imunidade recíproca consentânea da introdução na Constituição Federal da forma federativa de Estado é decorrência imediata da isonomia dos entes tributantes. E, ainda que não estivesse expressa na CF, implicitamente seria utilizada como corolário do regime federativo e diretriz da autonomia municipal.

2. A natureza jurídica da imunidade recíproca é subjetiva e não objetiva, ou seja, ela é estabelecida em função das pessoas políticas e não em razão do objeto a ser tributado.

3. A imunidade recíproca não é extensiva às empresas públicas, nem às sociedades de economia mista exploradoras de atividade econômica, ainda que prestem serviços públicos concedidos pelo Estado.

4. A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações tributárias, não estando protegidas pela imunidade fiscal.

5. Cabe a cobrança de IPTU das sociedades de economia mista que ocupem, detendo a posse, imóvel de propriedade de ente político imune à tributação, ainda que exerçam serviço público monopolizado pelo Poder Público.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. *In Teoria geral da obrigação tributária*. Estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. Coord. Heleno Torres. São Paulo: Malheiros, 2005.

- ____. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- ____. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2001.
- GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2000.
- HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. *In* **Imunidades tributárias**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998 – (Pesquisas tributárias. Nova série; nº 4).
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- OLIVEIRA, Yvone Dolacio de. **Imunidades tributárias na Constituição de 1988**. [s.l.]: Resenha Tributária, 1992.
- XAVIER, Alberto. **Princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.