

# Da Imunidade dos Entes Autárquicos em Relação ao IPTU de Imóveis Desafetados de suas Finalidades Essenciais

Afrânio Carlos Moreira Thomaz

*Procurador do Banco Central do Brasil no Rio de Janeiro. Professor de Direito Empresarial da Pós-Graduação da Universidade Candido Mendes*

De acordo com o art. 150, VI, “a” da Constituição Federal, “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”. Tal vedação caracteriza verdadeira imunidade tributária recíproca, de caráter subjetivo e autoexecutável, instituída pelo texto constitucional como instrumento destinado a harmonizar e fortalecer o pacto federativo, preservando a autonomia dos entes respectivos, e evitando que disputas políticas tenham origem em contenciosos tributários estabelecidos entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, uns para com os outros. Ademais, não seria mesmo coerente que os entes federativos pudessem se tributar reciprocamente, pois, em última análise, sempre ganhariam por um lado, mas perderiam por outro, não havendo muito sentido prático nesse procedimento, já que todos almejam o interesse público e o bem-estar dos agrupamentos sociais submetidos à incidência de seu poder político-administrativo.

A imunidade recíproca abordada no referido preceito constitucional também decorre do princípio da isonomia das pessoas políticas, porquanto a tributação por meio de impostos, de acor-

do com o magistério de Roque Antônio Carrazza, “*pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado*” - o que, por evidente, não se concebe na relação entre os entes federativos uns para com os outros.

A imunidade de que trata o preceptivo constitucional sob comento diz respeito apenas a *impostos*, não abrangendo outras espécies tributárias (taxas, contribuições, empréstimos compulsórios). Ainda de acordo com o estatuído na Carta Magna, nem todo imposto é alcançado pela imunidade nele prevista, mas somente aqueles incidentes sobre *patrimônio, renda ou serviços* - o que, portanto, não impede a incidência de impostos indiretos, como o ICMS e o IPI. Fica também afastada a imunidade no caso de a pessoa federativa desempenhar atividades econômicas tipicamente privadas, ou em que haja a cobrança de *tarifas* pelo beneficiário, a teor do prescrito no art. 150, § 3º da Constituição.

A imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição é estendida às autarquias, na forma do § 2º daquele artigo, “*no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes*”.

De acordo com José dos Santos Carvalho Filho, a autarquia é “*a pessoa jurídica de direito público, integrante da Administração Indireta, criada por lei para desempenhar funções que, despidas de caráter econômico, sejam próprias e típicas do Estado*” (in **Manual de Direito Administrativo**, 11ª edição, p. 381, Rio de Janeiro, editora Lumen Juris).

Pela dicção do § 2º do art. 150 da Constituição, as autarquias ficam obrigadas a recolher, em qualquer caso, as taxas, contribuições e empréstimos compulsórios decorrentes dos fatos geradores dessas respectivas exações, bem como de impostos que não se refiram ao seu patrimônio, renda ou serviços. Ficam também obrigadas a pagar impostos se os fatos geradores destes não estiverem vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas não decorram.

Delineados esses parâmetros, cumpre então analisar a situação específica de entidades autárquicas que vêm sendo tributadas por administrações municipais em razão do IPTU supostamente incidente sobre imóveis não atrelados às suas finalidades públicas essenciais.

De fato, não há qualquer controvérsia acerca da imunidade tributária, relativamente ao IPTU, do imóvel onde se situa a sede e/ou os escritórios da repartição autárquica, já que aí inexistente dúvida de que o referido bem se encontra vinculado às suas finalidades essenciais, classificando-se como *bem público de uso especial* (Código Civil art. 99, II). No entanto, quanto aos imóveis não afetados a nenhuma finalidade essencial da autarquia ou da fundação, e que, portanto, se classificam como *bens públicos dominicais* (Código Civil art. 99, III), pensamos ser precipitada a conclusão pela inexistência de imunidade em relação ao IPTU, pelo que deve a situação ser analisada de forma mais detida.

Luiz Emygdio Franco da Rosa Junior, a propósito, leciona que “*se uma autarquia é proprietária de um terreno baldio, não gozará de imunidade tributária no que toca ao imposto territorial urbano porque não se trata de bem vinculado às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes*” (in **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**, 14ª edição, p. 309, Rio de Janeiro, editora Renovar).

Tal assertiva, apesar de toda autoridade de seu prolator, deve ser interpretada *cum granum salis*.

No caso específico do Banco Central do Brasil (BACEN), por exemplo, essa autarquia possui diversos imóveis na cidade do Rio de Janeiro, não havendo qualquer controvérsia acerca da imunidade, relativamente ao IPTU, dos prédios destinados às finalidades essenciais daquela pessoa jurídica de direito público federal, onde se situam escritórios, repartições, equipamentos, depósitos, etc..

Todavia, existem na capital fluminense vários outros imóveis pertencentes ao BACEN que em nada estão atrelados às suas finalidades típicas, havendo, em razão disso, o não reconhecimento pelo Município do Rio de Janeiro da imunidade tributária em relação a tais bens, dentre os quais, inclusive, figuram mesmo alguns terrenos baldios.

Assim, nos últimos anos, a referida edilidade promoveu a inscrição do BACEN em dívida ativa e o subsequente ajuizamento de diversas execuções fiscais em face da autarquia perante a Justiça Federal, a fim de receber o pagamento correspondente ao IPTU

que estaria a incidir sobre tais imóveis, por não serem afetados a qualquer destinação de interesse público.

Em que pese tal circunstância, deve-se considerar que mesmo nessas hipóteses configurada estará, a princípio, a imunidade tributária, inviabilizando a cobrança tencionada pelo Município do Rio de Janeiro.

Com efeito, o BACEN, na qualidade de pessoa jurídica de direito público, encontra-se submetido ao *princípio da legalidade* de que trata o art. 37 da Constituição, pelo que a referida autarquia somente pode realizar condutas que a lei expressamente lhe autoriza ou lhe impõe. Em outras palavras, nenhum comportamento estranho à expressa previsão legal poderá ser validamente praticado pelo BACEN, à luz do mencionado princípio constitucional.

Por sua vez, as atribuições do BACEN encontram-se definidas nos arts. 9º, 10 e 11 da Lei 4.595/64, que assim estatuem:

*“Art. 9º - Compete ao Banco Central da República do Brasil cumprir e fazer cumprir as disposições que lhe são atribuídas pela legislação em vigor e as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional”.*

*“Art. 10 - Compete privativamente ao Banco Central da República do Brasil:*

*I - Emitir moeda-papel e moeda metálica, nas condições e limites autorizados pelo Conselho Monetário Nacional;*

*II - Executar os serviços do meio-circulante;*

*III - determinar o recolhimento de até cem por cento do total dos depósitos à vista e de até sessenta por cento de outros títulos contábeis das instituições financeiras, seja na forma de subscrição de Letras ou Obrigações do Tesouro Nacional ou compra de títulos da Dívida Pública Federal, seja através de recolhimento em espécie, em ambos os casos entregues ao Banco Central do Brasil, a forma e condições por ele determinadas, podendo:*

*a) adotar percentagens diferentes em função:*

*1. das regiões geoeconômicas;*

2. *das prioridades que atribuir às aplicações;*
3. *da natureza das instituições financeiras;*
- b) *determinar percentuais que não serão recolhidos, desde que tenham sido reaplicados em financiamentos à agricultura, sob juros favorecidos e outras condições por ele fixadas.*
- IV - *Receber os recolhimentos compulsórios de que trata o inciso anterior e, ainda, os depósitos voluntários à vista das instituições financeiras, nos termos do inciso III e § 2º do art. 19.*
- V - *Realizar operações de redesconto e empréstimos a instituições financeiras bancárias e as referidas no Art. 4º, inciso XIV, letra 'b', e no § 4º do Art. 49 desta lei;*
- VI - *Exercer o controle do crédito sob todas as suas formas;*
- VII - *Efetuar o controle dos capitais estrangeiros, nos termos da lei;*
- VIII - *Ser depositário das reservas oficiais de ouro e moeda estrangeira e de Direitos Especiais de Saque e fazer com estas últimas todas e quaisquer operações previstas no Convênio Constitutivo do Fundo Monetário Internacional;*
- IX - *Exercer a fiscalização das instituições financeiras e aplicar as penalidades previstas;*
- X - *Conceder autorização às instituições financeiras, a fim de que possam:*
  - a) *funcionar no País;*
  - b) *instalar ou transferir suas sedes, ou dependências, inclusive no exterior;*
  - c) *ser transformadas, fundidas, incorporadas ou encampadas;*
  - d) *praticar operações de câmbio, crédito real e venda habitual de títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal, ações Debêntures, letras hipotecárias e outros títulos de crédito ou mobiliários;*
  - e) *ter prorrogados os prazos concedidos para funcionamento;*
  - f) *alterar seus estatutos.*
  - g) *alienar ou, por qualquer outra forma, transferir o seu controle acionário.*

*XI - Estabelecer condições para a posse e para o exercício de quaisquer cargos de administração de instituições financeiras privadas, assim como para o exercício de quaisquer funções em órgãos consultivos, fiscais e semelhantes, segundo normas que forem expedidas pelo Conselho Monetário Nacional;*

*XII - Efetuar, como instrumento de política monetária, operações de compra e venda de títulos públicos federais;*

*XIII - Determinar que as matrizes das instituições financeiras registrem os cadastros das firmas que operam com suas agências há mais de um ano.*

*§ 1º - No exercício das atribuições a que se refere o inciso IX deste artigo, com base nas normas estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, o Banco Central da República do Brasil, estudará os pedidos que lhe sejam formulados e resolverá conceder ou recusar a autorização pleiteada, podendo incluir as cláusulas que reputar convenientes ao interesse público.*

*§ 2º - Observado o disposto no parágrafo anterior, as instituições financeiras estrangeiras dependem de autorização do Poder Executivo, mediante decreto, para que possam funcionar no País”.*

*“Art. 11 - Compete ainda ao Banco Central da República do Brasil;*

*I - Entender-se, em nome do Governo Brasileiro, com as instituições financeiras estrangeiras e internacionais;*

*II - Promover, como agente do Governo Federal, a colocação de empréstimos internos ou externos, podendo, também, encarregar-se dos respectivos serviços;*

*III - Atuar no sentido do funcionamento regular do mercado cambial, da estabilidade relativa das taxas de câmbio e do equilíbrio no balanço de pagamentos, podendo para esse fim comprar e vender ouro e moeda estrangeira, bem como realizar operações de crédito no exterior, inclusive as referentes aos Direitos Especiais de Saque, e separar os mercados de câmbio financeiro e comercial;*

*IV - Efetuar compra e venda de títulos de sociedades de economia mista e empresas do Estado;*

*V - Emitir títulos de responsabilidade própria, de acordo com as condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional;*

*VI - Regular a execução dos serviços de compensação de cheques e outros papéis;*

*VII - Exercer permanente vigilância nos mercados financeiros e de capitais sobre empresas que, direta ou indiretamente, interfiram nesses mercados e em relação às modalidades ou processos operacionais que utilizem;*

*VIII - Prover, sob controle do Conselho Monetário Nacional, os serviços de sua Secretaria.*

*§ 1º - No exercício das atribuições a que se refere o inciso VIII do artigo 10 desta lei, o Banco Central do Brasil poderá examinar os livros e documentos das pessoas naturais ou jurídicas que detenham o controle acionário de instituição financeira, ficando essas pessoas sujeitas ao disposto no artigo 44, § 8º, desta lei.*

*§ 2º - O Banco Central da República do Brasil instalará delegacias, com autorização do Conselho Monetário Nacional, nas diferentes regiões geoeconômicas do País, tendo em vista a descentralização administrativa para distribuição e recolhimento da moeda e o cumprimento das decisões adotadas pelo mesmo Conselho ou prescritas em lei”.*

Como se vê, não consta naqueles dispositivos qualquer previsão, ou autorização, para que o BACEN adquira imóveis e terrenos baldios de forma descriteriosa e indiscriminada, sem lhes destinar qualquer afetação em nome do interesse público.

Por outro lado, não se pode olvidar que milita, em favor do BACEN, o atributo da *presunção de legitimidade* de seus atos.

Assim, incide uma *presunção relativa* de que a aquisição de imóveis não aproveitados pelo BACEN em suas atividades típicas somente pode ter *decorrido das finalidades essenciais* dessa autarquia, configurando a imunidade de que trata a parte final do art. 150, § 2º da Constituição. Nessa perspectiva, conclui-se incumbir

ao Município do Rio de Janeiro o ônus de provar o contrário; ou seja, que o BACEN não teria adquirido tais imóveis a partir de alguma situação decorrente de suas finalidades essenciais. A propósito, confira-se o magistério de Hely Lopes Meirelles:

*“Outra consequência da presunção de legitimidade é a transferência do ônus da prova de invalidade do ato administrativo para quem a invoca. Cuide-se de arguição de nulidade do ato, por vício formal ou ideológico, a prova do defeito apontado ficará sempre a cargo do impugnante, e até sua anulação o ato terá plena eficácia” (in Direito Administrativo, 27ª edição, p. 154, São Paulo, editora Malheiros).*

No mesmo sentido é a lição de José dos Santos Carvalho Filho:

*“Efeito da presunção de legitimidade é a autoexecutoriedade, que, como veremos adiante, admite seja o ato imediatamente executado. Outro efeito é o da inversão do ônus da prova, cabendo a quem alegar não ser o ato legítimo a comprovação da ilegalidade. Enquanto isso não ocorrer, contudo, o ato vai produzindo normalmente os seus efeitos e sendo considerado válido, seja, no revestimento formal, seja no seu próprio conteúdo” (ob. cit., p. 109).*

Algum questionamento ao que aqui se sustenta poderia advir em razão de, por força do art. 3º, *caput* da Lei 6.830/80, a dívida ativa regularmente inscrita gozar de presunção de certeza e liquidez. Assim, uma vez que o nome da autarquia proprietária do imóvel não utilizado em suas atividades essenciais é inscrito em dívida ativa, também militar em favor do Município a presunção de certeza e liquidez do crédito consubstanciado na respectiva certidão. E de acordo com o parágrafo único do referido art. 3º, tal presunção *“é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite”*.

A leitura desse preceptivo legal poderia levar à conclusão de que o BACEN, ou qualquer outra autarquia em situação equivalente, teria, de toda sorte, o ônus de provar, em sede de embargos à execução (Lei 6.830/80 art. 16, c/c CPC art. 333, I), a ausência de certeza e liquidez do crédito inscrito pelo Município em dívida ativa; ou seja, teria de demonstrar que a aquisição dos imóveis tributados pelo IPTU decorreu efetivamente de alguma finalidade essencial do ente público.

Entretanto, a imunidade do art. 150, § 2º, por estar hospedada no texto constitucional e corresponder a uma limitação ao poder de tributar, comporta interpretação extensiva. Na esteira dessa premissa, temos que a referida presunção da Lei 6.830/80 não pode se sobrepor à presunção (de legitimidade dos atos da Administração) que decorre do texto constitucional, a partir do *princípio da legalidade* de que trata o art. 37.

Além disso, a Lei 6.830/80 faz inúmeras referências a institutos como o da penhora e do arresto, e nem por isso tais disposições têm aplicabilidade à execução fiscal intentada em face da Fazenda Pública, que deverá observar o art. 100 da Constituição e o art. 730 do CPC.

Em várias ocasiões, o BACEN se torna proprietário de terrenos baldios ou sem qualquer vinculação com suas finalidades essenciais em razão de pagamentos realizados por seus devedores. Com efeito, a referida autarquia, no exercício de seu poder de polícia no mercado financeiro, pode sancionar os administrados na forma do art. 44, II da Lei 4.595/64, mediante a cobrança de multas (após, evidentemente, a instauração de processo administrativo em que se assegure o contraditório e a ampla defesa ao acusado), como também pode se tornar credor das obrigações a que alude o anteriormente transcrito art. 10, V da Lei 4.595/64. A fim de adimplir esse crédito público de natureza não tributária, alguns devedores, sem outros meios à sua disposição, promovem espontaneamente a *dação em pagamento* de imóveis em favor da autarquia credora, que, assim, passam a integrar seu patrimônio. Por outro lado, em não ocorrendo o pagamento espontâneo do devedor apenado, faz-se necessário o ajuizamento da competente

execução fiscal com esteio na própria Lei 6.830/80, cujo art. 24 prevê a possibilidade de a própria Fazenda Pública exequente adjudicar bens penhorados durante o trâmite do processo.

Não há dúvida de que a aquisição de imóveis nessas circunstâncias *decorreu das finalidades essenciais* do BACEN, ainda que não venham a ser efetivamente utilizados em suas atividades típicas de interesse público. É claro também que não convém e nem interessa à autarquia manter esses bens em seu patrimônio sem lhes dar qualquer destinação profícua, sendo preferível, na maioria das vezes, que se promova a sua alienação. No entanto, as dificuldades burocráticas - dentre as quais sobreleva a necessidade de realização de prévio procedimento licitatório (Lei 8.666/93 art. 19) - nem sempre permitem que a alienação desses imóveis seja realizada de modo rápido, perpetuando a manutenção de tais bens no patrimônio público.

Nessa perspectiva, não se revela adequada - com todas as vênias devidas às vozes discordantes - a iniciativa dos Municípios que insistem em inscrever o nome da autarquia em dívida ativa como devedora do IPTU em razão de tais imóveis, cujas aquisições presumem-se terem sido feitas em decorrência de suas finalidades essenciais, caracterizando, portanto, a imunidade prevista na parte final do art. 150, § 2º da Constituição.

Infere-se assim que constitui ônus da própria edilidade exequente demonstrar em juízo que o imóvel em relação ao qual se cobra o IPTU não está atrelado às finalidades essenciais da autarquia, e nem delas decorreram.

Não se pretende com isso advogar a tese de que o Município, já na petição inicial da execução fiscal, deverá demonstrar, de plano, o desvirtuamento do imóvel pertencente à entidade autárquica. Mas parece-nos intuitivo que, caso esta última se insurja contra a execução através de embargos, os *princípios da legalidade* e da *presunção de legitimidade* dos atos da Administração Pública executada, por terem assento constitucional, têm primazia sobre a regra insculpida no art. 333, I do CPC, fazendo com que o exequente/embargado tenha de se valer do inc. II desse dispositivo processual, sendo-lhe, pois, imputado o ônus de provar a

existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito à imunidade da autarquia embargante. Não faz mesmo nenhum sentido que se obrigue a autarquia a provar que agiu em conformidade com a lei.

A jurisprudência vem se mostrando sensível aos argumentos aqui colacionados, conforme se constata a seguir:

*“Presunção **juris tantum** quanto à imunidade da autarquia municipal, por força da própria sistemática legal (art. 334, IV, do CPC), de forma que caberia ao Município, mesmo em sede de embargos à execução, apresentar prova de fato impeditivo em relação a esse favor constitucional (art. 333, I, do CPC), através da comprovação de que os serviços prestados pelo ente administrativo ou seu patrimônio estão desvinculados dos objetivos institucionais” (STJ - 2ª Turma - REsp 320.948/MG - Rel. Min. Eliana Calmon - DJ 02.06.2003, p. 244).*

*“A jurisprudência do STJ pacificou-se no sentido de imputar ônus ao exequente quanto à prova de que uma autarquia, em princípio, imune ao pagamento do IPTU sobre os imóveis de sua propriedade, serve ao desenvolvimento das atividades essenciais. Violação ao art. 333, incisos I e II, do CPC” (STJ - 2ª Turma - REsp 769.940/MG - Rel. Min. Eliana Calmon - DJ 04.10.2006, p. 208).*

**“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. IMUNIDADE. ART. 150, VI, ‘a’, CRFB. FINALIDADE ESSENCIAL. ÔNUS DA PROVA DO MUNICÍPIO. TCDL. CONSTITUCIONALIDADE.**

*1. A Constituição Federal, em seu art. 150, VI, ‘a’, estende às autarquias a imunidade tributária a impostos, todavia, restringe a referida não incidência constitucionalmente qualificada aos impostos relativos ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou à dela decorrentes, nos termos do § 2º, da mencionada norma.*

*2. Sendo a imunidade uma vedação absoluta ao poder de tributar, o Município somente pode exercer sua competência*

*tributária no tocante ao IPTU se comprovar que o imóvel utilizado não é utilizado pela autarquia-previdenciária em suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Ausência de comprovação no caso em comento. (...)*” (TRF 2ª Região - 3ª Turma Especializada - Apelação Cível 2005.51.01.525678-5/RJ - Rel. Des. Paulo Barata - DJ 10.02.2009, p. 45).

**MANDADO DE SEGURANÇA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, § 2º, CONSTITUIÇÃO FEDERAL. COBRANÇA IPTU. IMÓVEL DE AUTARQUIA FEDERAL. FINALIDADE ESSENCIAL. ÔNUS PROBATORIO DO FISCO.**

1. *A imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea ‘a’, da Constituição Federal é extensiva ao patrimônio, à renda e aos serviços das autarquias, desde que estejam vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (art. 150, VI, § 2º, da CF).*

2. *Cabe ao Fisco a produção de prova impeditiva ao direito do contribuinte, de modo a comprovar que o bem não se encontra vinculado às finalidades essenciais da autarquia.*

3. *A ausência de provas nesse sentido impede que a imunidade tributária seja afastada.*

4. *Apelação e remessa oficial improvidas” (TRF 1ª Região - 8ª Turma - Apelação em Mandado de Segurança 2003.38.00.048181-1/MG - Rel. Juiz Federal Convocado Roberto Carvalho Veloso - DJ 05.10.2007, p. 234).*

Enfim, pode-se afirmar, sem qualquer hesitação, que o simples fato de um ente autárquico ser proprietário de imóveis urbanos sem lhes dar qualquer destinação vinculada às suas finalidades essenciais, não confere ao Município o poder de exigir o IPTU sem antes se certificar das circunstâncias que envolveram o ingresso de tais bens no patrimônio daquela pessoa integrante da Administração Indireta. Caso alguma execução fiscal seja ajuizada sem a adoção prévia dessa cautela, bastará que a autarquia apresente os competentes embargos, sustentando a *presunção de legitimidade* que milita em seu favor, como decorrência do *princípio da lega-*

*lidade* estatuído no art. 37, *caput* da Constituição, evidenciando, assim, que a aquisição dos imóveis somente poderia ter se dado em conformidade com as prescrições legais (e, portanto, em decorrência de suas finalidades essenciais), cabendo ao Município o ônus de provar o contrário, nos termos do art. 333, II do CPC. 📄