

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU) NO ÂMBITO DE CONCESSÕES ESTADUAIS: UMA ANÁLISE A PARTIR DA EXPERIÊNCIA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Caio César Alves Ferreira Ramos¹

Júlia Maria Plenamente Silva²

SUMÁRIO: 1 – Introdução; 2 – A incidência do IPTU em concessões estaduais; 3 – A disciplina contratual da incidência do IPTU em concessões de serviços públicos; 3.1 – Tratamento contratual da incidência do IPTU sobre áreas comerciais; 3.2 – Tratamento contratual da incidência do IPTU sobre áreas não comerciais; 4 – Conclusão; Referências bibliográficas.

RESUMO: A incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre os bens inseridos no âmbito das concessões sempre foi tema de

1 Procurador do estado de São Paulo, em atuação no âmbito da Consultoria Jurídica da Secretaria Estadual de Logística e Transportes, especialista em Direito Administrativo pelo Programa de Pós-Graduação Lato Sensu da Faculdade de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV Direito SP) e bacharel em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).

2 Procuradora do estado de São Paulo, Assessora da Subprocuradoria da Consultoria Geral. Especialista em Direito Administrativo pela Coordenadoria Geral de Especialização (Cogeae) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), Mestre e Doutora em Direito do Estado pela PUC-SP. Coordenadora do curso de pós-graduação em Direito do Estado da Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado.

grande controvérsia, especialmente após as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, no bojo dos julgamentos do Recurso Extraordinário nº 594.015/SP e do Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ, que afastaram a imunidade tributária recíproca em relação a imóveis de titularidade pública, explorados por empresas privadas que exercem atividade econômica, a partir de premissa não aceita pela doutrina dominante, concernente à identificação do sujeito passivo do IPTU como aquele que exerce a posse sem *animus domini*. No mais, para além do direito tributário, as decisões consideraram que o reconhecimento da imunidade recíproca em tais casos representaria vantagem concorrencial indevida. Tais decisões representaram estímulo para que diversos Municípios procedessem à cobrança de IPTU sobre bens públicos explorados economicamente no âmbito de concessões, razão pela qual este artigo se propõe a enfrentar os fundamentos adotados pelo Supremo Tribunal Federal, sem descurar da previsão concernente ao risco da cobrança em estudos de viabilidade econômica e financeira, bem como no contrato de concessão.

PALAVRAS-CHAVE: Direito administrativo. Direito tributário. Imunidade tributária recíproca. IPTU. Concessões.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objeto a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre ativos imobiliários inseridos no âmbito de concessões estaduais. O trabalho é elaborado a partir da experiência do estado de São Paulo a respeito da matéria, que, inicialmente, foi suscitada quando do estudo de viabilidade e modelagem da contratação de concessões onerosas para exploração de ativos de propriedade ou posse estadual, a exemplo da concessão de uso do Complexo Desportivo Constâncio Vaz Guimarães.

Na ocasião, foi proferido, no âmbito da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo, o Parecer SubG-Cons nº 55/2019. O opinativo analisou a questão à luz de decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), que afastaram a imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150,

inciso VI, alínea “a”, da Constituição da República de 1988, para admitir que Municípios procedessem ao lançamento do IPTU sobre imóveis de titularidade pública explorados por empresas privadas que exercem atividade econômica³. Essas decisões foram tomadas como precedentes para a fixação do Tema 385 do STF, cuja tese foi a seguinte:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição não se estende a empresa privada arrendatária de imóvel público, quando seja ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município.⁴

No mais, o opinativo também considerou dois pareceres proferidos pela Procuradoria-Geral do Município de São Paulo sobre o tema, com caráter normativo, que concluíram pelo afastamento da incidência do IPTU para imóveis municipais cuja gestão fosse delegada à iniciativa privada por meio de concessão de serviço público, a exemplo do Complexo do Pacaembu, dos Terminais de ônibus e dos Mercados Sacolões.

Após a análise promovida pelo Parecer SubG-Cons nº 55/2019, a matéria foi, em outras oportunidades, submetida à Procuradoria-Geral do Estado, sendo de relevo o exame realizado quando do estudo de viabilidade e modelagem do projeto de concessão dos aeroportos regionais e de aviação executiva do estado de São Paulo⁵. Com efeito, no ensejo,

3 BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 594.015/SP. Imunidade – Sociedade de economia mista arrendatária de bem da União – IPTU. Recorrente: Petróleo brasileiro S/A – Petrobras. Recorrido: Município de Santos. Relator: Ministro Marco Aurélio, 6 de abril de 2017. *Diário da Justiça eletrônico*, Brasília, DF, 25 ago. 2017a; BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 601.720/RJ. IPTU – Bem público – Cessão – Pessoa Jurídica de direito privado. Incide o imposto Predial e territorial urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Barrafor Veículos Ltda. Relator: Ministro Edson Fachin. Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio, 19 de abril de 2017. *Diário da Justiça eletrônico*, Brasília, DF, 5 set. 2017b.

4 NÚCLEO DE GERENCIAMENTO DE PRECEDENTES. Julgamento do Tema 385 pelo STF. *Boletim Nugep*, Brasília, DF, v. 11, p. 1, 2017, p. 1.

5 Como cediço, a exploração da infraestrutura aeroportuária nacional é de competência da União, nos termos do artigo 21, inciso XI, alínea “c”, da Constituição da República de 1988. No entanto, o artigo 36, inciso III, da Lei federal nº 7.565, de 19 de dezembro de 1986 (“Código Brasileiro de Aeronáutica”), admite a delegação de aeródromos públicos civis aos demais entes federados. Nesse sentido, a partir de convênios de delegação firmados junto à União, os aeroportos, objeto do retromencionado projeto de concessão, passaram à administração do estado de São Paulo, que, recentemente, entendeu por bem transferir à iniciativa privada.

a partir do andamento jurisprudencial do tema e da situação vivenciada no âmbito das concessões aeroportuárias federais, identificou-se o risco de cobrança da exação por determinados municípios, sobretudo em relação às áreas não comerciais dos aeródromos, a partir de sua delegação à iniciativa privada, o que inspirou a necessidade de conferir o devido tratamento contratual ao assunto.

Nesse contexto, este artigo tem por finalidade resgatar a análise realizada no bojo do Parecer SubG-Cons. n° 55/2019 acerca da incidência do IPTU sobre ativos imobiliários inseridos no âmbito de concessões de serviços públicos estaduais, bem como discorrer sobre o tratamento contratual da matéria, a partir do modelo encampado pelo projeto de concessão dos aeroportos regionais e de aviação executiva do estado de São Paulo.

2. A INCIDÊNCIA DO IPTU EM CONCESSÕES ESTADUAIS

Como previamente abordado, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 594.015/SP e do RE n° 601.720/RJ, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que a imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição da República de 1988 não se aplica aos imóveis de titularidade pública explorados por empresas privadas que exercem atividade econômica.

No RE n° 594.015/SP, o caso em julgamento envolvia imóvel localizado no Porto de Santos, área pertencente à União, ocupado pela Petrobrás, sociedade de economia mista e arrendatária da Companhia Docas do Estado de São Paulo (Codesp). Já no RE n° 601.720/RJ, a situação fática referia-se a um contrato de concessão de uso de imóvel entre a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero), empresa pública, e uma sociedade empresária que se dedicava à exploração de atividade econômica. Assim, nas duas hipóteses, houve a cessão do uso de bens públicos à pessoa jurídica de direito privado exploradora de atividade econômica.

No julgamento de ambos os casos, a tese então fixada baseou-se em dois argumentos centrais: o primeiro, de ordem tributária, de que o contribuinte do IPTU não se restringe ao proprietário do imóvel, alcançando, além do titular do domínio útil, o seu possuidor a qualquer título; e o segundo, voltado à preservação da concorrência, de que as empresas – privadas ou sociedades de economia mista – que exploram

atividade econômica e às quais é cedido o uso de bem público, não podem se valer da extensão da imunidade tributária recíproca, sob pena de obterem vantagem concorrencial indevida em relação às demais empresas atuantes no mercado.

No tocante ao Direito Tributário, pode-se dizer que o posicionamento do Supremo Tribunal Federal representou uma guinada no entendimento prevalecente até então na doutrina, ao considerar como sujeito passivo do IPTU não apenas o titular da propriedade ou posse com *animus domini*, mas também seu possuidor a qualquer título.

Com efeito, a Constituição da República de 1988 é clara ao atribuir aos municípios a competência para instituir impostos sobre a *propriedade predial e territorial urbana*⁶. O Código Tributário Nacional, por sua vez, estendeu a hipótese de incidência à *posse* e ao *domínio útil*⁷, tidas pela doutrina majoritária como equiparáveis à propriedade quando imbuídas do *animus domini*, ou seja, nos casos em que o possuidor tenha a intenção de se tornar proprietário. Nesse sentido, transcreve-se o exposto por Vladimir Passos de Freitas:

A primeira observação a ser feita é a outorga de competência conferida aos Municípios para instituírem o IPTU sobre a *propriedade* e o CTN estendê-la para o *domínio útil* e a *posse*. Aires Fernandino Barreto e Ives Gandra da Silva Martins explicam que a Constituição não utilizou a palavra propriedade no sentido técnico, mas vulgar, permitindo assim entender a posse e o domínio útil como fato gerador do imposto. Mas não é qualquer posse que permite a incidência do imposto. Somente a posse *ad usucapionem*, com *animus domini*, isto é, a posse do possuidor como se dono fosse, com a possibilidade de adquirir a propriedade, pode ser alcançado pelo tributo.⁸

6 “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I – propriedade predial e territorial urbana” (BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 jul. 2022, art. 156).

7 “Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana 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” (BRASIL. *Código tributário nacional*. 2. ed. Brasília, DF: Senado Federal, 2012, p. 64).

8 FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). *Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência*, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 128, grifo do autor.

Especificamente no que se refere às concessões promovidas pelo poder público, cumpre ressaltar que, em essência, estas envolvem a outorga, a diversa pessoa, de um direito relativo a algo que seja inerente à Administração, quer se trate de um serviço público ou outra atividade estatal, quer seja o uso ou a exploração de um bem público⁹. Nesse contexto, por mais longos que possam ser os contratos de concessão, não é possível às concessionárias, por essa via, a aquisição de direitos de propriedade, que permanece pública. Assim, a posse é exercida em nome do proprietário, e em estrita observância às determinações deste, materializadas no contrato. Não há uma livre exploração do bem nem o livre exercício dos direitos inerentes à posse, o que é algo inafastável em um contexto de exercício da posse com *animus domini*.

Por esse motivo, com relação ao ativo imobiliário integrante das concessões, as concessionárias exercem posse sem *animus domini*, ou seja, sem a intenção de adquirir sua propriedade, o que, sob o prisma do Direito Tributário, afasta sua condição de sujeito passivo do IPTU. Na mesma linha, é o que explicita Hugo de Brito Machado, abordando de modo específico a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 594.015/SP e do RE nº 601.720/RJ:

[A] posse, que pode ser tratada como fato gerador do IPTU, é a posse com *animus domini*, vale dizer, a posse na qual o possuidor se considera proprietário, e não se pode deixar de considerar que a União Federal, nos contratos de locação, ou mesmo de concessão, não transmite ao possuidor mais do que a simples posse, jamais a posse na condição de proprietário.

[...]

Não temos dúvida, portanto, de que a tese adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 594.015 e 601.720, data máxima vênua, viola flagrantemente a Constituição Federal, posto que imóvel de propriedade de entidade imune não pode, em nenhuma hipótese, ser tributado pelos municípios, vale dizer, não pode ensejar a cobrança do IPTU.¹⁰

9 ALMEIDA, Fernando Dias Menezes. *Contrato administrativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 262.

10 MACHADO, Hugo de Brito. O fato gerador do IPTU e a cobrança deste de ocupantes de imóveis públicos. *RFDT*, Belo Horizonte, ano 16, n. 91, p. 21-28, 2018, p. 28.

A manutenção da titularidade estatal dos ativos imobiliários pertinentes a projetos de concessão também é confirmada contabilmente. Com efeito, ainda que a concessionária venha a construir infraestrutura imobilizada, por ser reversível ao poder público ao final da concessão, esta deve ser contabilizada como ativo imobiliário no balanço do poder concedente, e não da concessionária. Nesse sentido, destacamos a Interpretação Técnica ICPC 01 (R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a respeito dos contratos de concessão:

Tratamento dos direitos do concessionário sobre a infraestrutura

11. A infraestrutura dentro do alcance desta Interpretação não será registrada como ativo imobilizado do concessionário porque o contrato de concessão não transfere ao concessionário o direito de controlar o uso da infraestrutura de serviços públicos. O concessionário tem acesso para operar a infraestrutura para a prestação dos serviços públicos em nome do concedente, nas condições previstas no contrato.¹¹

No que se refere aos imóveis públicos objeto de concessão, portanto, a titularidade da propriedade permanece com o poder concedente, não sendo a posse exercida pelas concessionárias imbuída de *animus domini* a atrair a incidência do IPTU, de modo a restar aplicável a imunidade tributária recíproca, nos termos do artigo 150, inc. VI, alínea “a”, da Constituição da República 1988.

Quanto ao segundo fundamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, que vislumbrou a existência de uma indevida vantagem concorrencial no reconhecimento da imunidade tributária recíproca a empresas exploradoras de atividade econômica concessionárias dos bens públicos, é importante destacar que essa linha de pensamento ignora a possibilidade de o referido benefício tributário ser efetivamente considerado e apropriado pelo poder público na modelagem dessas contratações, neutralizando qualquer tipo de impacto concorrencial.

Com efeito, considerando-se a hipótese de uma concessionária de veículos que, mediante cessão de uso, explora imóvel público situado em

11 COMITÊ DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS. Interpretação Técnica ICPC 01 (R1). Brasília, DF: CPC, 2013. Disponível em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/66_ICPC_01_R1_rev%2013.pdf. Acesso em: 26 jun. 2019, p. 4.

área aeroportuária, tal qual havido no julgamento do RE nº 601.720/RJ, ao contrário do quanto presumido pelo Supremo Tribunal Federal no caso em questão, não há necessariamente uma vantagem concorrencial que lhe aproveite em função do afastamento da incidência do IPTU sobre o bem público por decorrência da imunidade tributária recíproca. Isso porque esse benefício tributário, quando conhecido pelas partes no momento da contratação, tende a ser incorporado ao preço exigido pelo poder público como contrapartida para a outorga onerosa do uso do bem de propriedade estatal, não havendo a apropriação dos ganhos econômicos da ausência de tributação pela cessionária.

Nesse sentido, para fins didáticos, imagine-se, por exemplo, que, em pesquisa de mercado, identifique-se que imóveis privados análogos ao referido bem público possuem valor locacional mensal equivalente a 100, sendo objeto de IPTU no montante de 10, de modo que o custo total de locação dos mesmos corresponde a 110. Em tal situação, considerando a imunidade tributária recíproca, seria plenamente possível que, a título de remuneração mensal, o contrato de cessão do indigitado bem público estipulasse o valor de 110, mantendo-se em linha com o praticado no mercado, sem conferir, portanto, qualquer tipo de vantagem concorrencial à cessionária em relação às demais concessionárias de veículos locadoras de imóveis privados semelhantes ao então cedido.

Na mesma toada, na hipótese de localização do retromencionado imóvel público em área aeroportuária concedida à iniciativa privada, sujeitando-o, por conseguinte, à administração de concessionária de serviço público, tampouco esta seria necessariamente beneficiada em termos econômicos em razão da imunidade tributária recíproca. De fato, apropriando esse benefício tributário, a modelagem da concessão em questão tenderia a estimar o potencial de aproveitamento econômico de tal bem público mediante valor mensal locacional de 110, em linha com o custo total praticado no mercado, sendo exigido, para efeito de celebração do correspondente contrato de concessão, o pagamento de outorga calculada em função de tal estimativa, neutralizando eventual vantagem concorrencial da concessionária no mercado imobiliário.

De todo modo, no que tange às concessões de serviços públicos, há que se ressaltar, ainda, que o argumento concorrencial invocado pelo Supremo Tribunal Federal para o afastamento da imunidade tributária

recíproca relativamente à incidência do IPTU deve ser, com ainda maior razão, relativizado. Isso porque, não raramente, esses projetos envolvem monopólios naturais¹², em que, por diversas ordens de motivos, o mercado não comporta a existência de mais de um agente econômico explorando a mesma atividade, tornando questionável a invocação de razões concorrenciais nesse particular.

Malgrado a matéria não tenha sido expressamente abordada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 594.015/SP e do RE nº 601.720/RJ, também deve ser visto com reservas o argumento de que os ativos imobiliários utilizados pelas concessionárias para a exploração de atividades econômicas geradoras de receitas acessórias não devem ser abrangidos pela imunidade tributária recíproca aplicável aos imóveis empregados para a prestação do serviço público concedido.

Deveras, por esse racional, em uma concessão aeroportuária, por exemplo, as “áreas não comerciais”, diretamente afetadas ao serviço público aeroviário, como a pista de pouso e decolagens, a torre de controle e o pátio de manobra das aeronaves, não poderiam ser objeto do IPTU. A seu turno, seria cabível a incidência do imposto sobre as “áreas comerciais”, utilizadas pelas concessionárias para a exploração de receitas acessórias, mediante, exemplificativamente, a locação desses espaços a terceiros desenvolvedores de atividades econômicas, como lanchonetes e lojas¹³.

Trata-se de argumentação problemática, com a qual não se coaduna. A uma porque parte da premissa de uma rígida divisão entre serviços públicos e atividades econômicas (em sentido estrito) cada vez menos aderente ao ordenamento jurídico pátrio¹⁴. A duas porque ignora o papel desempenhado pelas receitas acessórias no âmbito de concessões de serviços públicos, notadamente como elemento modulador da equação econômico-financeira

12 SCHIRATO, Vitor Rhein. *Livre iniciativa nos serviços públicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 202.

13 Nesse sentido, v.: SCAFF, Fernando Facury. Ainda há questões acerca da cobrança de IPTU sobre área concedida. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 25 jun. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-25/justica-tributaria-ainda-questoes-acerca-cobranca-iptu-area-concedidas>. Acesso em: 30 set. 2021.

14 Sobre o tema, v.: COSTÓDIO FILHO, Ubirajara. Análise crítica da dicotomia serviços públicos x atividades econômicas no direito brasileiro. *RDPE*, Belo Horizonte, v. 14, n. 15, p. 197-224, 2006.

dessas avenças e potencialmente propiciador da modicidade tarifária, conforme expressamente reconhecido pelo legislador¹⁵.

Com efeito, as receitas acessórias constituem um dos fatores que integram a concepção funcional de concessão enquanto um arranjo financeiro capaz de servir como alternativa à implementação de serviços e empreendimentos públicos não custeáveis exclusivamente pelo erário, viabilizando a realização de investimentos significativos para a disponibilização de utilidades à sociedade¹⁶. Em alguns casos, como no retromencionado exemplo das concessões aeroportuárias, as receitas não-tarifárias ocupam uma posição central na equação econômico-financeira dos projetos concessionários, equiparando-se ou até mesmo superando os rendimentos obtidos mediante a arrecadação tarifária¹⁷, sendo, portanto, viabilizadoras da própria implantação e manutenção de empreendimentos de utilidade pública.

Por atenderem a essa finalidade, as atividades geradoras de receitas acessórias não podem ser enquadradas como exclusivamente privadas para efeito de incidência do IPTU sobre a área geográfica em que são desenvolvidas, sendo certo que eventual imposição do tributo às concessionárias seja em relação aos bens relacionados diretamente à exploração do serviço público concedido, ou indiretamente, no que tange aos utilizados para a geração de receitas acessórias, tende a onerar o poder público e a coletividade. De fato, invariavelmente, a incidência tributária, nesse particular, afetará diretamente a modelagem do projeto concessionário, repercutindo, por exemplo, sobre o valor da outorga a ser eventualmente paga pelo particular, da contraprestação porventura a cargo do poder concedente e da própria tarifa devida pelos usuários, o que, ao final e em termos econômicos, representará oneração do próprio Estado e da sociedade, situação que a imunidade tributária recíproca pretende evitar.

Por essa linha intelectual, entende-se que, a despeito da tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 594.015/SP e do RE nº 601.720/RJ, é indevida a incidência do IPTU sobre ativos imobiliários inseridos em projetos de concessão conduzidos pelos Estados-membros

15 Cf. art. 11 da Lei federal nº 8.987/1995.

16 MONTEIRO, Vera. *Concessão*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 172-176.

17 RIBEIRO, Maurício Portugal. Receitas acessórias decorrentes de novos projetos imobiliários em concessões e PPPs. In: JUSTEN FILHO, Marçal; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). *Parcerias público-privadas: reflexões sobre os 10 anos da lei 11.079/2004*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 372-373.

e outros entes federados, sendo preservada, nesse particular, a imunidade tributária recíproca a que se refere o artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição da República de 1988.

Deve-se, assim, louvar a iniciativa de municípios que, mesmo posteriormente aos referidos julgados, promoveram o reconhecimento do supracitado entendimento. É o caso, por exemplo, do município de São Paulo, por intermédio da sua Procuradoria-Geral, notadamente nos Pareceres Normativos PGM nº 11.841, de 12 de março de 2018 e PGM/CGC nº 683170, de 21 de fevereiro de 2018. Nos opinativos, em linhas gerais, foi fixada a orientação de que deve ser considerada, para fins de tributação pelo IPTU, apenas a posse com *animus domini* e que os precedentes do STF se restringem à incidência do IPTU sobre bens públicos cedidos a empresas que exploram atividade tipicamente econômica, e não às delegatárias de serviço público¹⁸.

3. A DISCIPLINA CONTRATUAL DA INCIDÊNCIA DO IPTU EM CONCESSÕES DE SERVIÇOS PÚBLICOS

Como exposto alhures, no plano teórico, é discutível a incidência do IPTU sobre as áreas utilizadas para a exploração de serviços públicos sob o regime de concessão, havendo argumentos para o afastamento dessa exação, a despeito das decisões exaradas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 594.015/SP e do RE nº 601.720/RJ. Nada obstante, no plano concreto, sobretudo após os julgados em questão, tornou-se crescente a iniciativa de municípios tendente à cobrança desse imposto, especialmente no que tange a espaços operados por concessionárias para a exploração de receitas acessórias, a exemplo do que se passa em diversas concessões aeroportuárias espalhadas Brasil afora¹⁹.

18 Vale dizer que referidos pareceres trouxeram à baila outros fundamentos, assim como o mais recente proferido no Parecer PGM/CGC nº 033648949, de 07 de outubro de 2020, para afastar a aplicação dos citados julgados do STF, tal como o que de o imposto predial não incidiria, na medida em que o bem seria de titularidade do município, em decorrência de arranjo promovido em escritura pública de doação lavrada entre os entes, no qual o Estado não se torna titular de direito real, pois determinados encargos permaneceriam perpetuamente com o município. Assim, eventual cobrança de IPTU representaria autotributação.

19 Sobre o tema, v.: MARTÍNEZ-VARGAS, Ivan. Com arrecadação estagnada, prefeitos cobram IPTU de aeroporto privatizado. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 4 nov. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/11/prefeitos-cobram-iptu-de-aeroporto-privatizado.shtml>. Acesso em: 8 set. 2021.

Por esse motivo, embora dogmaticamente controversa, a incidência efetiva ou potencial de IPTU sobre os ativos imobiliários inseridos no escopo de concessões de serviços públicos é matéria a ser concretamente avaliada e endereçada no planejamento prévio desses empreendimentos. Trata-se de tema pertinente, inclusive, aos seus estudos de viabilidade econômica e financeira. Isso porque a instituição dessa exação e a extensão da área objeto de cobrança, nos termos da legislação municipal cabível, constituem variáveis que, no limite, podem comprometer a sustentabilidade econômico-financeira do projeto, repercutindo sobre as decisões relativas ao modelo de gestão e de delegação do serviço a ser encampado.

Nesse sentido, de um lado, o impacto tributário provocado pelas exações previamente conhecidas e instituídas pelas municipalidades competentes deve ser indicado nos estudos e projetos disponibilizados por ocasião da licitação destinada à outorga dos serviços concedidos, a fim de que possa ser considerado pelas licitantes na elaboração de suas propostas, nos termos do art. 18, inc. IV, da Lei federal nº 8.987/1995.

De outro lado, eventual cobrança que, embora inexistente sob a gestão pública dos serviços, torne-se plausível em face da transferência da exploração à iniciativa privada também deve ser contemplada no planejamento prévio da concessão, a título de risco componente do conjunto de encargos e benefícios imputável a cada parte contratual, integrando, assim, a equação econômico-financeira da avença²⁰. No caso particular do IPTU, cumpre ressaltar que a projeção do potencial impacto da exação tributária é especialmente complexa, uma vez que diversas variáveis precisam ser consideradas, notadamente: (i) se o tributo será cobrado; (ii) quando o tributo será cobrado; (iii) qual a extensão territorial do objeto de tributação; e (iv) qual o valor venal considerado para cálculo do tributo, mormente caso incidente em áreas sem uso comercial.

De todo modo, o correto planejamento da concessão deve objetivar a identificação dos riscos que lhe são inerentes, permitindo que haja tratamento contratual expresso em relação a eles²¹. Tal iniciativa é pertinente não apenas à verificação da viabilidade econômico-financeira do empreendimento,

20 RIBEIRO, Maurício Portugal. *Concessões e PPPs: melhores práticas em licitações e contratos*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 78.

21 MAROLLA, Eugenia Cristina Cleto. *Concessões de serviço público: a equação econômico-financeira dos contratos*. São Paulo: Verbatim, 2011, p. 125.

mas também à previsão expressa dos riscos contratuais, dos mecanismos de atenuação contratual dessas áreas e dos mecanismos contratuais de solução de eventuais conflitos entre as partes relacionados à superveniência de tais riscos²². Nessa esteira, à míngua de uma solução jurisdicional definitiva acerca da incidência de IPTU sobre áreas integrantes de concessões de serviços públicos, torna-se relevante a disciplina contratual da matéria.

No âmbito do estado de São Paulo, essa premissa foi especialmente relevante na modelagem do projeto de concessão dos aeroportos regionais e de aviação executiva, que deu origem ao Edital de Concorrência Internacional nº 01/2021²³. Com efeito, o planejamento desse projeto incorporou a questão relativa à incidência do IPTU sobre as áreas dos complexos aeroportuários concedidos, tendo a avaliação sido refletida na matriz de riscos componente da equação econômico-financeira do contrato de concessão. Trata-se de disciplina que abordou sob perspectivas diversas a possibilidade de incidência tributária sobre as áreas comerciais e não comerciais integrantes do ativo imobiliário transferido à iniciativa privada, conforme se passa a expor.

3.1. Tratamento contratual da incidência do IPTU sobre áreas comerciais

Com relação às áreas comerciais dos aeroportos concedidos, o estudo de viabilidade econômica e financeira do projeto de concessão, anexado ao correspondente instrumento convocatório, arrolou os municípios que, de acordo com as suas respectivas legislações e orientações fazendárias, promoviam a cobrança do IPTU. Em acréscimo, o contrato de concessão estipulou expressamente ser obrigação da concessionária o recolhimento desse tributo quando efetivamente lançado, ainda que, em algumas situações contratualmente estabelecidas, tenha lhe sido assegurado o direito ao reequilíbrio econômico-financeiro, notadamente nas hipóteses em que o risco de incidência tributária foi alocado junto ao poder concedente²⁴.

22 PEREZ, Marcos Augusto. *O risco no contrato de concessão de serviço público*. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 138.

23 O instrumento convocatório e os demais documentos licitatórios estão disponíveis em: <http://www.parcerias.sp.gov.br/Parcerias/Projetos/Detalhes/139>. Acesso em: 13 jul. 2022.

24 “16.1. Constituem os principais direitos e obrigações da CONCESSIONÁRIA, durante todo o PRAZO DA CONCESSÃO, sem prejuízo das demais obrigações expressas

Essas previsões permitiram, de antemão, a elaboração de propostas de acordo com a premissa de incidência do IPTU sobre as áreas comerciais de aeroportos localizados nos supracitados municípios, evitando as chances de conflito *ex post* relacionados à constatação superveniente dessas cobranças pela concessionária, bem como integrando esse dado à equação econômico-financeira do contrato de concessão.

Por esse motivo, o contrato de concessão estipulou que a inoccorrência da cobrança considerada no estudo de viabilidade econômica e financeira anexado ao instrumento convocatório, inclusive em virtude de isenção, imunidade ou não incidência tributária, ensejaria a necessidade de reequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em favor do estado de São Paulo²⁵. Vale dizer, eventual ausência de lançamento do imposto foi tratada contratualmente como um “risco gerador de reequilíbrio”, podendo conduzir a um processo de recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em favor do poder concedente²⁶.

neste CONTRATO, podendo seu descumprimento acarretar a sujeição às penalidades cabíveis de acordo com o regramento estabelecido por este CONTRATO e pelo ANEXO 17: [...] xxvi. Recolher os tributos incidentes sobre suas atividades, bem como cumprir a legislação tributária, inclusive IPTU de áreas comerciais, e quando se tratar da exploração de atividades que gerem RECEITAS NÃO TARIFÁRIAS, buscando meios mais eficientes, conforme os mecanismos disponíveis na legislação, ressalvado apenas as situações em que o risco da incidência tributária for assumido, de modo expreso, pelo ESTADO DE SÃO PAULO neste CONTRATO” (AGÊNCIA DE TRANSPORTE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Contrato n. 0466/ARTESP/2022. Concessão dos serviços públicos de ampliação, operação, manutenção e realização dos investimentos necessários para a exploração do Complexo Aeroportuário constituído pelos aeroportos integrantes do bloco sudeste. São Paulo: Secretaria de Logística e Transportes, 15 fev. 2022, p. 46, 50).

- 25 “19.4. A inoccorrência de lançamento tributário de IPTU sobre áreas comerciais em sítios aeroportuários localizados nos Municípios em que a cobrança do IPTU tenha sido considerada no EVTE, de acordo com o ANEXO 18, ressalvada a hipótese prevista na Cláusula 19.4.2, importará em reequilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, em favor do ESTADO DE SÃO PAULO, nos valores considerados no EVTE para cada AEROPORTO, nos termos do ANEXO 18, reajustados pela variação do IPCA na mesma data de reajuste dos TETOS TARIFÁRIOS. 19.4.1. O reequilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, tratado na Cláusula 19.4, será devido ainda que a inoccorrência do lançamento tributário de IPTU decorra de reconhecimento de isenção, imunidade ou não incidência tributária, ressalvando-se, exclusivamente, a hipótese tratada na Cláusula 19.4.2” (Ibidem, p. 68-69).
- 26 “No âmbito dos riscos estabelecidos em um contrato, portanto, identificam-se, de um lado, aqueles chamados de ‘riscos geradores de reequilíbrio’ e, de outro, ‘riscos de mera absorção’. Enquanto os primeiros são os que podem conduzir a um processo de recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, seja em benefício do parceiro privado, seja do parceiro público, os segundos figuram como aqueles cujos efeitos devem ser administrados e suportados pela parte à qual são atribuídos” (MARTINS, Antônio Fernando da Fonseca; VIANA, Felipe Benedito. Alocação de

Nada obstante, convencionou-se que, na hipótese de incoerência de cobrança decorrente de iniciativa da concessionária, mediante o reconhecimento administrativo ou judicial da ilegalidade da incidência do IPTU considerada no estudo em questão, haveria somente uma parcial recomposição do equilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em favor do estado de São Paulo²⁷. Ou seja, nesse caso, permitiu-se que a concessionária se apropriasse de parte dos ganhos econômicos derivados do afastamento do impacto tributário previamente considerado na modelagem econômico-financeira, deixando-se de proceder ao integral reequilíbrio econômico-financeiro da avença em favor do poder concedente.

A previsão em questão se relaciona com uma visão moderna do equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão, distanciando-se de uma concepção tradicional predicativa da mera equivalência cartesiana entre o conjunto de obrigações e as formas de remuneração contratualmente previstas²⁸, para fornecer um conjunto de incentivos pertinentes à ação de cada parte contratual²⁹. Nessa toada, há inspiração pela teoria da agência, que, considerando a ação oportunística das partes contratuais, pressupõe a alocação eficiente de riscos e de incentivos no desenho do contrato³⁰.

Com efeito, a regra em comento antevê o problema do “risco moral” (“*moral hazard*”) que existiria caso o afastamento da cobrança do IPTU por iniciativa administrativa ou judicial da concessionária, com integral reequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em benefício do poder concedente, não lhe fornecesse nenhuma

riscos em contratos de parceria público-privada: a (expressiva) distância entre teoria e prática. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 27, n. 51, p. 53-100, 2019, p. 65).

27 “19.4.2. Caso ocorra lançamento tributário de IPTU sobre áreas comerciais em sítios aeroportuários localizados em Municípios em que a cobrança do IPTU tenha sido considerada no EVTE, e a CONCESSIONÁRIA, por sua iniciativa, obtenha o reconhecimento judicial ou administrativo da ilegalidade da cobrança do IPTU, será devido reequilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, em favor do ESTADO DE SÃO PAULO, em valor correspondente a 50% do montante previsto no ANEXO 18” (AGÊNCIA DE TRANSPORTE DO ESTADO DE SÃO PAULO, op. cit., p. 69).

28 GARCIA, Flávio Amaral. *Concessões, parcerias e regulação*. São Paulo: Malheiros, p. 146.

29 RIBEIRO, 2011, p. 78.

30 SZTAJN, Rachel; ZYLBERSZTAJN, Decio; AZEVEDO, Paulo Furquim de. *Economia dos contratos*. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (org.). *Direito & Economia: análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 109.

vantagem³¹. Em tal hipótese, diante da ausência de incentivos para uma atuação proativa, é possível imaginar, de acordo com a teoria da agência, que a concessionária, a despeito de contar com melhores informações e capacidade de ação em face da proximidade da administração do ativo concedido, simplesmente não envidaria maiores esforços para combater a exação tida como ilegal, em prejuízo da eficiência econômica do projeto concessionário e de qualquer ganho ao poder concedente e aos usuários.

Nesse sentido, o contrato de concessão, ao compartilhar os benefícios econômicos de eventual exclusão administrativa ou judicial da incidência do IPTU com a concessionária, fornece-lhe os incentivos necessários para efetivamente pleiteá-la, endereçando o chamado “risco moral”. Trata-se de previsão que não representa propriamente disposição ou renúncia de interesses do poder concedente, uma vez que, se inexistente, provavelmente não seriam produzidos quaisquer ganhos econômicos apropriáveis com exclusividade pelo ente público. Em realidade, o regramento contratual otimiza o proveito obtível pelo poder concedente, estimulando a concessionária a militar em seu favor.

Para além dessa hipótese, o contrato de concessão também disciplinou a possibilidade de a cobrança do IPTU incidente sobre áreas comerciais se materializar em valores superiores ou inferiores aos inicialmente projetados. Neste caso, optou-se por atribuir à futura concessionária um “risco de mera absorção”, incumbindo-lhe de suportar, para mais ou para menos, tal variação, sem o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão³².

Essa hipótese não se confunde com a de alteração da legislação do IPTU pelas municipalidades competentes, que consubstancia risco do poder concedente, até mesmo por decorrência do disposto no art. 9º,

31 “Na presença de assimetria de informações surge a possibilidade de que não haja incentivo para que a parte detentora da informação privilegiada se comporte de modo eficiente. Essa ausência de incentivos dá origem ao chamado ‘moral hazard’ (‘risco moral’)” (FAGUNDES, Jorge. *Assimetria de informação, risco moral e reputação: o caso Copesul*. In: MATTOS, César (coord.). *A revolução do antitruste no Brasil: a teoria econômica aplicada a casos concretos*. São Paulo: Singular, 2003, p. 233).

32 “19.4.3. O lançamento tributário de IPTU sobre áreas comerciais em algum dos sítios aeroportuários do COMPLEXO AEROPORTUÁRIO, em valores superiores ou inferiores aos previstos no EVTE, não importará em qualquer reequilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO, sendo tal variação de risco exclusivo da CONCESSIONÁRIA” (AGÊNCIA DE TRANSPORTE DO ESTADO DE SÃO PAULO, op. cit., p. 69).

§ 3º, da Lei federal nº 8.987/1995. A seu turno, a regra contratual dispõe sobre eventual variação nos cálculos constantes do estudo de viabilidade técnica e econômica do projeto, especificamente no que tange ao imposto incidente sobre áreas comerciais dos complexos aeroportuários concedidos. Sob essa perspectiva, a oscilação da incidência tributária em relação ao inicialmente projetado equipara-se à variação dos custos de operação do projeto concessionário em geral, sendo lícita a transferência do risco em questão à concessionária, cujos acionistas devem avaliar a adequação da estimativa realizada pela Administração, precificando o risco de não confirmação dos cálculos então realizados³³.

Para além disso, considerando que o IPTU, especialmente quando relativo a áreas comerciais, incide sobre a área efetivamente utilizada para a exploração de receitas acessórias, há natural variação, a maior ou menor, da incidência do tributo, a depender da forma de exploração dos ativos concedidos levada a efeito pela concessionária. Nesse sentido, tendo em vista que as estimativas constantes do estudo de viabilidade técnica e econômica do projeto consideraram determinada forma de exploração de receitas acessórias, com uma correspondente área de exploração objeto de tributação, optou-se por imputar à concessionária as variações, para mais ou para menos, em relação ao projetado, partindo-se da premissa de que eventual pagamento a menor a título de IPTU decorreria de uma menor área de exploração de receitas acessórias, sendo, portanto, contrabalanceado por uma igualmente menor arrecadação por parte da concessionária.

3.2. Tratamento contratual da incidência do IPTU sobre áreas não comerciais

Diferentemente do que realizado em relação ao IPTU incidente sobre as áreas comerciais dos aeroportos integrantes do projeto de concessionário,

33 “[A]os interessados em participar da licitação [cabe] o ônus de levantar e estimar todos os tributos e encargos legais que, na data de apresentação da proposta, efetivamente impactem no contrato de concessão. Na medida em que os tributos ocupam significativa fatia dos custos do projeto, a proposta deve estimar os dados presentes e projetar sua incidência para todo o período contratual. Não o fazendo, caso a proposta permaneça exequível e o interessado seja declarado vencedor, ele assumirá os custos tributários (com a atenuação dos ganhos dos acionistas)” (MOREIRA, Egon Bockmann. *Direito das concessões de serviço público: inteligência da lei 8.987/1995 (parte geral)*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 473).

o estudo de viabilidade técnica e econômica do empreendimento não contemplou a incidência do tributo sobre as áreas não comerciais dos complexos aeroportuários. Nesse particular, encampou-se, como premissa, o entendimento de que a exação seria indevida, exatamente em razão da vinculação direta desses espaços à prestação de serviços públicos, assim compreendidos em sua acepção tradicional.

Por não ter sido considerado no supracitado estudo, as interessadas no projeto concessionário foram dispensadas de contemplarem, em suas propostas, a incidência do IPTU sobre as áreas não comerciais dos aeroportos concedidos, tendo o estado de São Paulo assumido o risco de eventual cobrança efetivada pelas municipalidades competentes³⁴. Trata-se de elemento que foi igualmente integrado à equação econômico-financeira do contrato de concessão, de modo que, sendo a concessionária obrigada ao recolhimento do imposto, torna-se devido o reequilíbrio econômico-financeiro da avença em seu favor, ante a oneração do projeto concessionário em valores superiores aos inicialmente projetados por força da materialização de risco assumido pelo poder concedente.

Há que se ressaltar, entretanto, que a caracterização do desequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão foi condicionada ao efetivo desembolso ou depósito em juízo de valores a título de recolhimento do IPTU, sendo, portanto, insuficiente o mero lançamento tributário dissociado do dispêndio de recursos pela concessionária³⁵. Isso porque, uma vez ocor-

34 “19.2. Sem prejuízo de outros riscos expressamente assumidos pelo ESTADO DE SÃO PAULO em outras Cláusulas deste CONTRATO, o ESTADO DE SÃO PAULO assume os seguintes riscos relacionados à CONCESSÃO: [...] XVII. Criação e/ou extinção de tributos ou alterações na legislação ou na regulação tributárias, inclusive no que se refere ao IPTU sobre áreas comerciais, salvo aquelas pertinentes a impostos/contribuições sobre a renda, que tenham impacto direto nas receitas ou despesas da CONCESSIONÁRIA, relacionados especificamente com a execução do objeto deste CONTRATO, incluindo os tributos que tenham como fato gerador atividade executada por empresa subcontratada, quando tal atividade pudesse, em circunstâncias razoáveis de mercado, ser executada diretamente pela própria CONCESSIONÁRIA, observados os itens abaixo: [...] b. Na hipótese de autuação para recolhimento de IPTU sobre áreas não comerciais localizadas no sítio aeroportuário do COMPLEXO AEROPORTUÁRIO, o risco será assumido pelo ESTADO DE SÃO PAULO, observado o regramento da Cláusula 19.3 e a hipótese mencionada na Cláusula 6.4, inciso (v)” (AGÊNCIA DE TRANSPORTE DO ESTADO DE SÃO PAULO, op. cit., p. 65-67).

35 “19.3. O efetivo desembolso, ou depósito em juízo, de valores a título de recolhimento de IPTU, lançado sobre áreas não comerciais integrantes do COMPLEXO AEROPORTUÁRIO, conforme a Cláusula 19.2, inciso (xvii), alínea (b), ensejará o reequilíbrio econômico-financeiro como forma de mitigação dos impactos econômico-financeiros sobre o CONTRATO, observado o disposto nas subcláusulas abaixo” (Ibidem, p. 68).

rindo o lançamento tributário, remanesce viável a impugnação administrativa ou judicial da exação, sendo possível a obtenção de injunção voltada ao cancelamento ou à sustação da cobrança de modo a se resguardar a intangibilidade da equação econômico-financeira da avença.

Por esse motivo, como condição para o reequilíbrio econômico-financeiro em favor da concessionária, exigiu-se a adoção das providências cabíveis para o reconhecimento da não incidência tributária ou para a suspensão da exigibilidade do imposto³⁶, franqueando a intervenção do estado de São Paulo nos processos administrativos e judiciais eventualmente instaurados³⁷. Dessarte, somente se malsucedidas essas empreitadas, admitiu-se o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em proveito da concessionária, sempre em atenção aos valores por ela efetivamente despendidos³⁸, assegurada a possibilidade de reequilíbrio contratual em favor do poder concedente, em caso de revisão, suspensão ou anulação do ato que determinou o recolhimento do imposto, por parte de juízo superior³⁹.

36 “19.3.2. A CONCESSIONÁRIA deverá demonstrar que tomou todas as providências a seu alcance, em âmbito administrativo e judicial, para ver declarada a não incidência, ou para suspender a exigibilidade do pagamento do IPTU, em razão de se tratar de área envolvida na prestação de serviço público, conforme tais ações sejam cabíveis à luz das leis e/ou orientações normativas, posicionamentos doutrinários, pareceres da advocacia pública ou precedentes judiciais vigentes” (Ibidem, p. 68).

37 “19.3.1. Uma vez comunicada do lançamento do imposto, a CONCESSIONÁRIA deverá informar o ESTADO DE SÃO PAULO e a ARTESP imediatamente, para que aquele, querendo, ingresse em procedimentos eventualmente instaurados, ou tome outras medidas cabíveis, de modo a evitar a cobrança do tributo ou suspender sua inexigibilidade” (Ibidem, p. 68).

38 “19.3.3. Se adotadas todas as providências previstas nas Cláusulas 19.3.1 e 19.3.2 e, a despeito dos melhores esforços das PARTES, vier a ser reconhecido o cabimento do recolhimento de qualquer valor a título de IPTU incidente sobre áreas não comerciais integrantes do COMPLEXO AEROPORTUÁRIO, a assunção do valor pelo ESTADO DE SÃO PAULO será realizada em atenção ao valor efetivamente despendido pela CONCESSIONÁRIA para o pagamento do tributo, reajustado pela variação do IPCA, não incluindo quaisquer valores adicionais, ainda que relacionados aos atos praticados para a defesa da não incidência do tributo, em qualquer instância administrativa ou judicial” (Ibidem, p. 68).

39 “19.3.4. Caso haja, por parte de juízo superior, reconsideração, suspensão ou anulação de ato ou decisão que tenha determinado o recolhimento de IPTU, caberá recomposição de equilíbrio econômico-financeiro ao ESTADO DE SÃO PAULO, em montante idêntico ao valor que a CONCESSIONÁRIA tiver recuperado, observada a atualização monetária dos montantes envolvidos, e a correção dos valores pela taxa bruta de juros real de venda das Notas do Tesouro Nacional – Série B (NTN-B), ex-ante a dedução do Imposto de Renda, com vencimento compatível com a data do referido pagamento, publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional, considerando a média das cotações disponíveis nos 12 (doze) meses anteriores à data do pagamento” (Ibidem, p. 68).

Nesse sentido, desde que atendidas as retromencionadas condições, convencionou-se que o reequilíbrio econômico-financeiro do contrato de concessão em benefício da concessionária ocorreria mediante o depósito, pelo estado de São Paulo, dos valores por ela despendidos a título de recolhimento do IPTU, em conta bancária de sua titularidade e livre movimentação, no prazo de 30 (trinta) dias contados de comunicação quanto ao esgotamento das medidas voltadas ao reconhecimento da não incidência tributária ou à suspensão da exigibilidade do imposto⁴⁰. Trata-se de modalidade de reequilíbrio contratual que, além do aspecto econômico, prestigia a dimensão financeira da concessão, assegurando o fluxo de recursos sem os quais não é possível a prestação adequada do serviço concedido⁴¹.

Finalmente, não obstante a previsão de reequilíbrio contratual em favor da concessionária, o contrato de concessão também estipulou a possibilidade de extinção antecipada da avença, por iniciativa do estado de São Paulo, na hipótese de que o impacto provocado pela cobrança do IPTU sobre áreas não comerciais dos complexos aeroportuários concedidos alcance determinado patamar contratualmente estabelecido⁴². Trata-se de cláusula de “way-out”, pela qual as partes convencionam previamente a realização do distrato em hipóteses sabidamente

40 “19.3.5. O pagamento dos montantes despendidos à título de recolhimento do IPTU, nos termos da Cláusula 19.3, deverá ser realizado pelo ESTADO DE SÃO PAULO em conta bancária de titularidade e livre movimentação da CONCESSIONÁRIA, no prazo de 30 (trinta) dias após comunicação da CONCESSIONÁRIA, após o esgotamento das medidas previstas na Cláusula 19.3.2” (Ibidem, p. 68).

41 MOREIRA, Egon Bockmann; GUZELA, Rafaella Peçanha. Contratos administrativos de longo prazo, equilíbrio econômico-financeiro e taxa interna de retorno (TIR). In: MOREIRA, Egon Bockmann (coord.). *Tratado do equilíbrio econômico-financeiro: contratos administrativos, concessões, parcerias público-privadas, taxa interna de retorno, prorrogação antecipada e relicitação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 424.

42 “6.4. O CONTRATO poderá ser extinto antecipadamente quando da eventual ocorrência das seguintes hipóteses, observado o regramento estabelecido por este CONTRATO: [...] v. Por iniciativa do PODER CONCEDENTE, na hipótese de cobrança(s) de IPTU nas áreas não comerciais do COMPLEXO AEROPORTUÁRIO, cujo somatório do valor do impacto projetado até o término do PRAZO DA CONCESSÃO, trazido a valor presente pela taxa de desconto constante da Cláusula 22.5.3, ultrapasse: Para o Bloco Noroeste: R\$ 7.665.615,00 (sete milhões e seiscentos e sessenta e cinco mil e seiscentos e quinze reais) na data base de novembro de 2020; e/ou Para o Bloco Sudeste: R\$ 17.803.900,00 (dezessete milhões e oitocentos e três mil e novecentos reais) na data base de novembro de 2020” (AGÊNCIA DE TRANSPORTE DO ESTADO DE SÃO PAULO, op. cit., p. 29-30).

inviabilizadoras do prosseguimento da avença, de modo a evitar que a discussão ocorra quando da sua superveniência, inibindo conflitos e impasses prejudicial a ambas⁴³.

Alternativamente à extinção antecipada do contrato de concessão, estabeleceu-se, no entanto, a possibilidade de o estado de São Paulo optar por excluir do projeto concessionário o(s) aeroporto(s) em que haja a cobrança do IPTU pelas municipalidades competentes, com o correspondente reequilíbrio contratual⁴⁴. Tal previsão prestigia o dever de proporcionalidade na invocação da cláusula de “way-out” pelo poder concedente, admitindo, quando viável, a continuidade da concessão.

4. CONCLUSÃO

Consoante o apresentado ao longo deste trabalho, tem-se que a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 594.015/SP e do RE nº 601.720/RJ, independentemente do seu (des)acerto, não autoriza a conclusão de que é cabível a incidência do IPTU sobre ativos imobiliários inseridos em concessões promovidas pelos Estados-membros e outros entes federados.

Com efeito, as concessionárias de bens e serviços públicos não exercem posse com *animus domini*, não podendo integrar o polo passivo da obrigação tributária em questão. A concessão também não implica a transferência dos ativos imobiliários a ela pertinentes, que remanesce junto ao ente político titular do serviço ou bem concedido, assistido pela imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inc. VI, “a”, da Constituição da República de 1988, a afastar a incidência do IPTU.

43 REZENDE, Adriana Mazieiro; SILVA, Alessandra Obara Soares da; MAROLLA, Eugenia Cristina Cleto. Way-out nos contratos de concessão: a experiência do estado de São Paulo. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 89, p. 89-106, 2019, p. 99-100.

44 “6.4.2. Na hipótese prevista na Cláusula 6.4, inciso (v), caso a cobrança do IPTU sobre a área não comercial seja realizada apenas sobre um ou alguns dos AEROPORTOS integrantes do COMPLEXO AEROPORTUÁRIO, o PODER CONCEDENTE poderá optar pela exclusão da CONCESSÃO do(s) AEROPORTO(s) impactado(s) pela cobrança do IPTU, como alternativa à rescisão contratual, realizando-se o correspondente reequilíbrio econômico-financeiro do CONTRATO” (AGÊNCIA DE TRANSPORTE DO ESTADO DE SÃO PAULO, op. cit., p. 30).

Demais disso, a exploração econômica dos ativos objeto de concessão não se presta a alterar esse quadro, uma vez que permanecem funcionalizados para o atendimento de finalidade pública, sendo eventual impacto concorrencial relativizado em função da estrutura monopolística que, com frequência, acompanha a prestação dos serviços públicos. O fato de a atuação das concessionárias ser direcionada ao lucro, inclusive mediante a arrecadação de receitas acessórias, não exclui a vinculação do empreendimento a objetivos de interesse público, sendo a engenharia econômico-financeira subjacente aos projetos concessionários pertinentes à consecução desses fins em benefício da coletividade.

Nada obstante, tendo em vista que não se trata de matéria pacífica e que diversos municípios se viram estimulados, a partir dos julgados em questão, a promover a cobrança do IPTU sobre ativos imobiliários envolvidos em concessões, o planejamento prévio dos projetos concessionários, incluindo os correspondentes estudos de viabilidade econômica e financeira, deve considerar essa variável sempre que pertinente às características do objeto da contratação.

Impõe-se, portanto, que, nesses casos, o tema seja expressamente disciplinado nos contratos de concessão, sobretudo no que se refere à repartição de riscos entre as partes contratuais, que as deve fornecer estímulos adequados, e à composição da equação econômico-financeira do ajuste, estipulando-se, inclusive, eventuais hipóteses em que a superveniência da exação pode comprometer o próprio prosseguimento do empreendimento, ensejando sua extinção antecipada. Tal medida é imprescindível à estabilidade da relação contratual a ser entabulada e à tutela das expectativas e interesses de todos os envolvidos, evitando conflitos *ex post* relacionados à incidência do IPTU sobre os ativos concedidos, ainda que, dogmaticamente, esta seja discutível.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA DE TRANSPORTE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Contrato n. 0466/ARTESP/2022**. Concessão dos serviços públicos de ampliação, operação, manutenção e realização dos investimentos necessários para a exploração do Complexo Aeroportuário constituído pelos aeroportos integrantes do bloco sudeste. São Paulo: Secretaria de Logística e Transportes, 2022.

ALMEIDA, Fernando Dias Menezes. **Contrato administrativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 jul. 2022.

BRASIL. **Código tributário nacional**. 2. ed. Brasília, DF: Senado Federal, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 594.015/SP. Imunidade – Sociedade de economia mista arrendatária de bem da União – IPTU. Recorrente: Petróleo brasileiro S/A – Petrobras. Recorrido: Município de Santos. Relator: Ministro Marco Aurélio, 6 de abril de 2017. **Diário da Justiça eletrônico**, Brasília, DF, 25 ago. 2017a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). Recurso Extraordinário n. 601.720/RJ. IPTU – Bem público – Cessão – Pessoa Jurídica de direito privado. Incide o imposto Predial e territorial urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. Recorrente: Município do Rio de Janeiro. Recorrido: Barrafor Veículos Ltda. Relator: Ministro Edson Fachin. Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio, 19 de abril de 2017. **Diário da Justiça eletrônico**, Brasília, DF, 5 set. 2017b.

COMITÊ DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS. **Interpretação Técnica ICPC 01 (R1)**. Brasília, DF: CPC, 2013. Disponível em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/66_ICPC_01_R1_rev%2013.pdf. Acesso em: 26 jun. 2019.

COSTÓDIO FILHO, Ubirajara. Análise crítica da dicotomia serviços públicos x atividades econômicas no direito brasileiro. **RDPE**, Belo Horizonte, v. 14, n. 15, p. 197-224, 2006.

FAGUNDES, Jorge. Assimetria de informação, risco moral e reputação: o caso Copesul. *In*: MATTOS, César (coord.). **A revolução do antitruste no Brasil: a teoria econômica aplicada a casos concretos**. São Paulo: Singular, 2003. v. 2, p. 223-242.

FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GARCIA, Flávio Amaral. **Concessões, parcerias e regulação**. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. O fato gerador do IPTU e a cobrança deste de ocupantes de imóveis públicos. **RFDT**, Belo Horizonte, ano 16, n. 91, p. 21-28, 2018.

MAROLLA, Eugenia Cristina Cleto. **Concessões de serviço público: a equação econômico-financeira dos contratos**. São Paulo: Verbatim, 2011.

MARTÍNEZ-VARGAS, Ivan. Com arrecadação estagnada, prefeitos cobram IPTU de aeroporto privatizado. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 4 nov. 2019. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/11/prefeitos-cobram-iptu-de-aeroporto-privatizado.shtml>. Acesso em: 8 set. 2021.

MARTINS, Antônio Fernando da Fonseca; VIANA, Felipe Benedito. Alocação de riscos em contratos de parceria público-privada: a (expressiva) distância entre teoria e prática. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 27, n. 51, p. 53-100, 2019.

MONTEIRO, Vera. **Concessão**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Direito das concessões de serviço público: inteligência da lei 8.987/1995 (parte geral)**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MOREIRA, Egon Bockmann; GUZELA, Rafaella Peçanha. Contratos administrativos de longo prazo, equilíbrio econômico-financeiro e taxa interna de retorno (TIR). *In*: MOREIRA, Egon Bockmann (coord.). **Tratado do equilíbrio econômico-financeiro: contratos administrativos, concessões, parcerias público-privadas, taxa interna de retorno, prorrogação antecipada e relicitação**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 421-442.

NÚCLEO DE GERENCIAMENTO DE PRECEDENTES. Julgamento do Tema 385 pelo STF. **Boletim Nugep**, Brasília, DF, v. 11, p. 1, 2017.

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

REZENDE, Adriana Mazieiro; SILVA, Alessandra Obara Soares da; MAROLLA, Eugenia Cristina Cleto. Way-out nos contratos de concessão: a experiência do estado de São Paulo. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 89, p. 89-106, 2019.

RIBEIRO, Mauricio Portugal. **Concessões e PPPs: melhores práticas em licitações e contratos**. São Paulo: Atlas, 2011.

RIBEIRO, Mauricio Portugal. Receitas acessórias decorrentes de novos projetos imobiliários em concessões e PPPs. *In*: JUSTEN FILHO, Marçal; SCHWIND, Rafael Wallbach (coord.). **Parcerias público-privadas: reflexões sobre os 10 anos da lei 11.079/2004**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 371-388.

SCAFF, Fernando Facury. Ainda há questões acerca da cobrança de IPTU sobre área concedida. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 25 jun. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-25/justica-tributaria-ainda-questoes-acerca-cobranca-iptu-area-concedidas>. Acesso em: 30 set. 2021.

SCHIRATO, Vitor Rhein. **Livre iniciativa nos serviços públicos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SZTAJN, Rachel; ZYLBERSZTAJN, Decio; AZEVEDO, Paulo Furquim de. Economia dos contratos. *In*: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (org.). **Direito & Economia: análise econômica do direito e das organizações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 102-136.