

Impostos municipais sobre a propriedade (IPTU e ITBI) em servidão administrativa

Andréa Mascitto¹
Daniela Silveira Lara²

Resumo

Este artigo pretende tratar de tema atual que é exigência de impostos municipais sobre a propriedade – tanto sobre sua detenção quanto sobre sua transferência – em se tratando de servidão administrativa. Para tanto, partindo do exame da natureza jurídica da servidão administrativa, avalia-se a legalidade e constitucionalidade da referida exigência à luz dos fatos geradores do IPTU e do ITBI.

Introdução

É com um enorme prazer que participamos desta obra coletiva em homenagem à Professora Elizabeth Nazar Carrazza, mulher tributarista inspiradora de todas as profissionais que militam nessa área, como as autoras desse artigo.

-
- ¹ Cofundadora do *Women in Tax Brazil* (WIT), sócia da área tributária do Pinheiro Neto Advogados, coordenadora da subcomissão de Tributação & Energia que integra a Comissão de Direito Tributário da OAB/SP, professora da pós-graduação da FGV Direito SP (GV Law) e mestre em direito tributário pela PUC-SP.
 - ² Cofundadora do *Women in Tax Brazil* (WIT), sócia do Roli, Viotti, Goulart, Cardoso Advogados, Mestre em Direito Tributário pela FGV Direito SP.

A querida homenageada foi professora e esteve na banca avaliadora de mestrado de uma das autoras desse trabalho, Andréa Mascitto.³ Agora, temos ainda o prazer de sua convivência no *Women in Tax Brazil* (“WIT”). Não poderíamos tê-la em mais alta conta.

Digna de longa e honrada carreira profissional, a Professora Elizabeth Carrazza desempenhou de forma brilhante diversos papéis profissionais: de professora, diretora da Faculdade de Direito da PUC-SP, advogada, procuradora do município de São Paulo, mestre e doutora em Direito e, ainda, autora e coordenadora de obras e artigos memoráveis, dentre as quais destacamos: “IPTU e Progressividade”,⁴ “Sistema constitucional tributário brasileiro”,⁵ “Tributação e responsabilidade social”⁶ e “Imunidades Tributárias”,⁷ dentre tantas outras que compõem a grande colaboração que a Professora traz ao mundo jurídico.

Buscando honrar sua história e legado, pretendemos explorar neste artigo tema relacionado à (in)validade jurídica da exigência dos impostos municipais sobre a propriedade na hipótese de servidão administrativa, tal como ocorre, por exemplo, em razão da passagem de linhas de transmissão de energia, dentre outras situações previstas no Código Civil.⁸ Será juridicamente legítima a exigência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) promovida pelos Cartórios de Registro de Imóveis (em diversos municípios) por ocasião do registro da servidão administrativa em decorrência da passagem de linhas de transmissão de energia, sujeitas à indenização por imposição de restrição do uso do imóvel? E o Imposto sobre a Propriedade Urbana (IPTU) sobre esse mesmo imóvel, como fica a sua exigência?

Para promover essa análise, este artigo foi estruturado a fim de (i) introduzir a situação fática e tratar do conceito da servidão administrativa; (ii) abordar os aspectos legislativos e respectiva avaliação de sua validade jurídica; e (iii) apresentar as conclusões e respostas a partir de um exercício de subsunção dos fatos às normas, a partir da interpretação do instituto da servidão.

3 Andréa lembra com muito carinho da oportunidade que teve de compartilhar de seus ensinamentos nas aulas no mestrado da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, na qualidade de sua aluna, e de tê-la na composição de sua banca avaliadora em que recebeu o título de Mestre com o trabalho “Consequências jurídico-tributárias do desvio das receitas de contribuições”.

4 Quartier Latin, São Paulo/SP, 2015 (e atualizações).

5 Revista de Direito Público, São Paulo, v. 25, p. 197, 1971.

6 Revista de Direito Tributário (São Paulo), v. 1, p. 52-53, 2016.

7 Ed. Elsevier, São Paulo/SP, 2012.

8 O que não será objeto do escopo deste artigo.

1. Introdução: servidão administrativa e a problemática sob a perspectiva tributária

na hipótese aqui eleita para análise, as áreas de imóveis ocupadas por linhas de transmissão de energia ficam indisponíveis aos proprietários. Por esse motivo, são instituídas as servidões administrativas de passagem, direito real a que se sujeita um bem para o fim de suportar sua utilidade pública.

Consequentemente, diante da inutilização do bem imóvel do proprietário, as servidões administrativas devem ser registradas nos Cartórios de Registro de Imóveis, nos termos do artigo 167, inciso I, item 6 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (Lei de Registros Públicos) e artigo 4º do Decreto nº 35.851/1954.

Ocorre que, ao realizar o registro das servidões administrativas, as transmissoras têm sido questionadas sobre o pagamento do ITBI que supostamente seria devido, diante do entendimento de que haveria transferência do imóvel do seu real proprietário para si. Será que isso faz sentido?

E quanto ao IPTU, faz sentido que ele siga sendo exigido nesse contexto de utilização para uma finalidade pública e, ainda que fizesse, quem deveria pagá-lo: o proprietário, a empresa concessionária ou o próprio Governo, hipótese em que claramente esbarraríamos em uma discussão sobre imunidade recíproca?

Para responder essas dúvidas, cabe tratar do que é servidão. Servidões administrativas constituem medidas interventivas, de natureza pública, impostas pelo Estado à propriedade alheia (coisa serviente) em benefício de um serviço público ou de um imóvel afetado a determinada finalidade pública.

Maria Sylvia Zanella di Pietro⁹ ensina que os elementos que definem a servidão administrativa são:

1. direito real de gozo;
2. natureza pública;
3. coisa serviente: imóvel de propriedade alheia;
4. coisa dominante: serviço público ou um bem afetado a fins de utilidade pública;
5. o titular do direito real é o Poder Público (União, Estados, Municípios, Distrito Federal, Territórios) ou seus delegados (pessoas jurídicas públicas ou privadas autorizadas por lei ou por contrato);

9 Di Pietro, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 24ª ed., São Paulo: Atlas, 2010, p. 152/153.

6. finalidade pública;
7. exigência de autorização legal.

Da definição citada, tem-se que servidão administrativa é a prerrogativa reconhecida ao Poder Público de onerar a propriedade privada com um direito real de natureza pública. Para tanto, não há necessidade de (i) consentimento do particular; ou (ii) existência de um título expedido judicialmente.

Segundo a doutrina,¹⁰ as servidões administrativas constituem-se, em regra, por uma das seguintes formas: (i) por lei, independentemente de qualquer ato jurídico, unilateral ou bilateral; (ii) por acordo, precedido de ato declaratório de utilidade pública; ou (iii) por sentença judicial, quando não haja acordo ou quando adquiridas por usucapião.¹¹

As servidões de energia elétrica estão previstas no artigo 151, “c”, do Decreto nº 24.643/1934 (Código de Águas), o qual concede para a concessionária de energia elétrica a prerrogativa de *estabelecer as servidões permanentes ou temporárias exigidas para as obras hidráulicas e para o transporte e distribuição da energia elétrica*.

O Decreto nº 35.851/1954 veio então para regulamentar tal artigo do Código de Águas, estabelecendo em seu artigo 2º, § 2º, que o objeto da referida servidão administrativa *compreende o direito, atribuído ao concessionário, de praticar, na área por ela abrangida, todos os atos de construção, manutenção, conservação e inspeção das linhas de transmissão de energia elétricas e das linhas, sendo-lhe assegurado ainda o acesso à área da servidão, através do prédio serviente, desde que não haja outra via praticável*.

Portanto, a obrigação de suportar a passagem de fios de transmissão de energia elétrica sobre propriedades privadas, como serviço público, é uma servidão administrativa, visto que onera diretamente os imóveis particulares com uma utilidade pública. Trata-se de intervenção restritiva por parte do Estado através da imposição de limites e condições ao uso da propriedade, mas sem subtraí-la do seu titular.

10 A título ilustrativo: Vide doutrina civilista, administrativa (ex: SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 19.ed. São Paulo: Malheiros Editores), e artigos tais como (i) Neto, Floriano De Azevedo Marques. “A servidão administrativa como mecanismo de fomento de empreendimentos de interesse público”. Revista de Direito Administrativo 254 (abril de 2013): 109; (ii) Cucco, Julia. “Gestão territorial em faixas de servidão de linhas de transmissão propensas à invasão utilizando lógica difusa”. PublishedVersion, Florianópolis, SC, 2011, dentre outros.

11 Corrobora esse entendimento o acórdão proferido no julgamento do REsp nº 857.596/RN, da 2ª Turma do STJ, j. em 6.5.2008, rel. Min. Eliana Calmon.

Difere-se da intervenção supressiva, pois nesta o Estado utiliza da sua supremacia para transferir coercitivamente para si a propriedade de bens imóveis pertencentes a terceiros. É o caso da desapropriação, por exemplo, uma vez que esta retira a propriedade do particular. Ao passo que a servidão administrativa conserva a propriedade com o particular, mas lhe impõe o ônus de suportar um uso público, tal qual o da passagem de fios elétricos.

Assim, entende-se que nas servidões administrativas não há transferência da propriedade, visto que, com a constituição da servidão, não ocorre a transferência do domínio da área serviente. Pelo contrário, ocorre meramente a privação de certos poderes inerentes à propriedade, a ser suportada pelo particular titular da propriedade.

A corroborar esse entendimento, confira-se o disposto no seguinte julgado do E. Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia:

Apelação cível. Administrativo e civil. Linha de transmissão de energia elétrica. Servidão administrativa. Indenização. Área remanescente. Exploração econômica não afetada pela passagem da linha de transmissão. Indenização pelo fator depreciação do remanescente indevida. Características não alteradas pela passagem da linha de transmissão. Pedido deduzido em contrarrazões. Não conhecimento. Recurso desprovido. Na servidão administrativa, o particular mantém a propriedade do bem, que apenas é onerado com o uso público. Indeniza-se o prejuízo e não a propriedade. A passagem de linha de transmissão em imóvel rural explorado por pastagem não afetará suas características, e não impedirá a manutenção da cultura e atividade pecuária nele existente, não se justificando a indenização pelo fator depreciação do remanescente. Não se conhece de pedido deduzido em contrarrazões.

(TJ-RO. Apelação Cível nº 0000484-03.2012.822.0003, 2ª Câmara Cível, Relator Des. Isaias Fonseca Moraes, j. 30.1.2014) (Sublinhamos).

Nesse sentido, as servidões administrativas constituem direito real de gozo da coisa serviente, sem, contudo, alterar a titularidade de sua propriedade, que permanecerá com o particular que a detinha antes de a área ser afetada com a referida utilidade pública.

Note-se, todavia, que ainda que não haja a transferência da propriedade do imóvel – a qual permanecerá com o particular que a detinha antes de a área ser afetada com a referida utilidade pública – é de se ressaltar que, com a constituição da servidão administrativa, pode-se considerar que ocorre a transmissão de direito real sobre a coisa serviente. Afinal, como já ilustrado, as servidões administrativas configuram direitos reais, a teor do disposto no art. 1.225, III, do Código Civil.

Delimitado o conceito de servidão administrativa, passa-se à análise da incidência tributária nessas situações, especialmente do ITBI e do IPTU.

2. Prescrição legislativa e avaliação de sua validade jurídica

Em primeiro lugar, vale a observação de que a legislação de alguns municípios simplesmente prescrevem a incidência do ITBI sobre a transmissão de direitos reais ou “atos translativos onerosos de direitos reais”;¹² em outras com a mesma previsão, há exceção expressa para a servidão administrativa.¹³

Com isso, surge comumente, então, a exigência de recolhimento do imposto no momento do registro da servidão administrativa.

Porém, essa imposição, ainda que baseada na legislação de dado município é ilegal e inconstitucional. Explicamos.

Primeiro porque o ITBI é imposto que incide sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. A hipótese de incidência prevista na Constituição Federal é a mesma desde 1965, quando a Emenda Constitucional nº 18 alterou profundamente o Sistema Tributário Nacional, tendo sido posteriormente mantida também pela Constituição Federal emendada em 1969.¹⁴

12 A título ilustrativo: artigo 53, inciso II e 54, inciso XVIII do Código Tributário de Cachoeira de Minas/MG (Lei nº 1.677/2001), artigo 58, inciso II e artigo 59, inciso XVIII do Código Tributário Municipal (Lei Complementar nº 36/2000), artigo 62 do Código Tributário Municipal (Lei Complementar nº 16/2003), artigo 21, X, do Código Tributário Municipal (Lei nº 1.317/2004) e artigo 245, inciso II e artigo 246, inciso XIX do Código Tributário Municipal (Lei nº 1.923/2005).

13 A título ilustrativo: artigo 1º, inciso II do Decreto nº 1674/1989 (Regulamento do ITBI) e artigo 235 do Código Tributário Municipal (Lei nº 004/94), artigo 235 do Código Tributário Municipal (Lei nº 004/94).

14 Emenda Constitucional 18/65:

“Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1º O imposto incide sobre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.

§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante,

Atualmente, a hipótese de incidência do ITBI está prevista no artigo 156 da Constituição Federal. O texto constitucional delegou competência aos municípios para instituir o imposto.

O artigo 35 Código Tributário Nacional (“CTN”), por sua vez, ao delimitar o campo de incidência do ITBI, em atenção do disposto no artigo 14, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal estabelece que:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a **transmissão**, a qualquer título, **de direitos reais sobre imóveis**, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários (não destacado no original).

Ao analisar a regra de incidência do ITBI, tanto o Supremo Tribunal Federal (STF) quanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹⁵ firmaram a posição de que o fato gerador do ITBI é a transferência da propriedade imobiliária.

como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição”. (não destacado no original).

Constituição Federal (Emenda de 1969):

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e”. (não destacado no original).

- 15 AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRADO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. **A obrigação tributária surge a partir da verificação de ocorrência da situação fática prevista na legislação tributária, a qual, no caso dos autos, deriva da transmissão da propriedade imóvel.** Nos termos da legislação civil, a transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro. Assim, pretender a cobrança do ITBI sobre a celebração de contrato de promessa de compra e venda implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato impositivo. Agravo regimental a que se nega provimento (STF, ARE 805.859-Agr/RJ, rel. min. Luís Roberto Barroso).

.....
“TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO PARA A INCIDÊNCIA DO ITBI. ARREMATACÃO EM HASTA PÚBLICA. VALOR ARREMATADO. MOMENTO DO FATO GERADOR. REGISTRO DO IMÓVEL.

I - O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência pacífica no sentido de que o valor venal para fins de composição da base de cálculo do ITBI é aquele consignado no próprio ato de

Como visto, na servidão administrativa não há uma transferência de propriedade. O particular, titular do bem imóvel, tem o ônus de ver parte de seu bem utilizado para uso público (para passagem dos fios elétricos), porém permanece detentor da sua propriedade. Assim, a nosso ver, existem argumentos para sustentar que o ITBI não incide sobre a servidão administrativa, dado que não haveria transferência de propriedade nessa operação.

Exatamente sobre esse aspecto, é importante citar o entendimento manifestado pelo **Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJ/SC)**, ao analisar o fato gerador do ITBI na servidão administrativa realizada em decorrência da construção de linhas de alta tensão. Confira-se:

MANDADO DE SEGURANÇA.PROCESSUAL CIVIL. CARÊNCIA DE AÇÃO E ILEGITIMIDADE ATIVA NÃO VERIFICADAS. PERDA DO OBJETO. INOCORRÊNCIA. PRELIMINARES AFASTADAS.1. A impetrante, concessionária do

arrematação. Precedentes: AgRg no AREsp 818.785/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/05/2016, DJe 13/05/2016; AgRg no REsp 1565195/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2015, DJe 14/12/2015; AgRg no AREsp 630.603/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 13/03/2015.

II - Com relação ao aspecto temporal do fato gerador, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uniforme no sentido de que o fato gerador do ITBI é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente. Precedentes: REsp 1673866/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2017, DJe 13/09/2017; REsp 1236816/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/03/2012, DJe 22/03/2012.

III - Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial" (não destacado no original)

(AREsp 1425219 / SP, Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJE 1.3.2019).

.....
"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO CONFIGURAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA 7/STJ. ITBI. FATO GERADOR. ART. 35, I, DO CTN. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Na linha da jurisprudência desta Corte, não há falar em negativa de prestação jurisdicional, nem em vício quando o acórdão impugnado aplica a tese jurídica devidamente fundamentada, promovendo a solução da controvérsia, ainda que de forma contrária aos interesses da parte.

2. A aferição da decadência, na hipótese, demandaria análise de matéria fático-probatória, bem como análise de fatores externos, uma vez que não é possível aferir qual a data da ciência, pela recorrida, do ato impugnado, visto que as guias de recolhimento não apresentaram data de emissão.

3. O STJ possui entendimento de que "o fato gerador do imposto de transmissão é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente" (AgRg nos EDcl no AREsp 784.819/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 1º.6.2016).

4. Agravo interno não provido" (não destacado no original).

(AgInt no AREsp 1223231 / SP, Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, DJe 27.6.2018).

serviço de distribuição de energia elétrica, é parte legítima, pois dentre suas funções se inclui a de instituir servidão administrativa para passagem de cabos de alta tensão.² Não há perda de objeto do writ impetrado para suspender a exigência supostamente indevida de tributo se o ente público, diante do indeferimento da liminar, procede ao seu recolhimento, uma vez que esta decisão tem caráter provisório. E, além disso, a coercitividade da medida demonstra que a irrisignação da parte com a cobrança persistiu. Ou seja, ainda que recolhido o imposto não se tem ao certo se era devido. Daí a necessidade de analisar o *meritum causae*. **TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR NÃO CONFIGURADO. SERVIDÃO ADMINISTRATIVA. HIPÓTESE EM QUE NÃO HÁ A TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE DO IMÓVEL, MAS, APENAS, O REGISTRO DESTES ÔNUS REAL DE USO NO RESPECTIVO CARTÓRIO. EXEGESE DO ART. 167, I, 6, DA LEI DE REGISTROS PÚBLICOS. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO INDEVIDA.** 1. Há muito se fixou que o mandado de segurança não é sucedâneo de ação de cobrança. Porém, entende-se que nos casos em que implicar na repetição de indébito há, na verdade, o auferimento de vantagem pecuniária, o que não obsta a sua impetração. Com efeito, esta Câmara já decidiu que “o recebimento de vantagem pecuniária pelo impetrante, como conseqüência do reconhecimento da ilegalidade do ato administrativo impugnado, não confere característica de ação de cobrança ao mandado de segurança” (ACMS n. 2006.042964-8, da Capital, rel. Des. Sérgio Roberto Baasch Luz, j. em 5-7-07).² **Na instituição de servidão administrativa não há a transferência da propriedade, apenas onera-se o bem com um uso público e é isto que deve ser registrado no cartório de imóveis por expressa previsão do art. 167, I, 6, da Lei n. 6.015/73.** Logo, nestes casos não se configura o fato gerador do Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis inter vivos, definido no art. 182 da Lei Municipal. **SENTENÇA CONCESSIVA DA SEGURANÇA MANTIDA. RECURSO E REMESSA DESPROVIDOS.**

(TJ/SC, Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2007.054879-0, Relator Desembargador Valderlei Romer, Julgamento 18.7.2008).

Da mesma forma é o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul (TJ/MS), que analisou hipótese relativa à constituição de servidão administrativa em virtude da implantação de linhas de transmissão de energia elétrica. Confira-se:

APELAÇÃO CÍVEL – AÇÃO DECLARATÓRIA – SERVIDÃO ADMINISTRATIVA – LINHAS DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA – ITBI – NÃO INCIDÊNCIA – AUSÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE – RECURSO DESPROVIDO. Não há falar na incidência do imposto de transmissão de bens imóveis na servidão administrativa para a implantação de linha de transmissão de energia elétrica, porquanto nesse caso não configura o fato gerador do imposto, que é transferência da propriedade.

(TJ-MS. Apelação Cível nº 0800793-11.2016.8.12.0041, 2º Câmara Cível, Relator Des. Eduardo Machado Rocha, j. 25.6.2019).

Sendo assim, há fortes fundamentos jurídicos para sustentar que qualquer exigência do ITBI no registro de servidão administrativa é indevida. Entretanto, como indicado anteriormente, não podemos perder de vista que a servidão é um direito real. Por esse motivo, o argumento citado não afastaria a possibilidade de as autoridades fiscais municipais questionarem que a incidência do ITBI se daria pela transferência de um direito real, por ato oneroso.

Mesmo nesse caso, devemos lembrar que as servidões administrativas têm natureza pública. Sua particularidade deveria afastar eventual exigência do ITBI, pois é instituída em decorrência de um Contrato de Concessão, que possui cláusulas de equilíbrio econômico-financeiro, conforme autorizam os artigos 9º, 10 e 11 da Lei nº 8.987/95.¹⁶ A exigência do ITBI nesses casos, possivelmente

¹⁶ Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato. § 1º A tarifa não será subordinada à legislação específica anterior e somente nos casos expressamente previstos em lei, sua cobrança poderá ser condicionada à existência de serviço público alternativo e gratuito para o usuário. (Redação dada pela Lei nº 9.648, de 1998)

§ 2º Os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o equilíbrio econômico-financeiro.

§ 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.

§ 4º Em havendo alteração unilateral do contrato que afete o seu inicial equilíbrio econômico-financeiro, o poder concedente deverá restabelecê-lo, concomitantemente à alteração.

§ 5º A concessionária deverá divulgar em seu sítio eletrônico, de forma clara e de fácil compreensão pelos usuários, tabela com o valor das tarifas praticadas e a evolução das revisões ou reajustes realizados nos últimos cinco anos.

Art. 10. Sempre que forem atendidas as condições do contrato, considera-se mantido seu equilíbrio econômico-financeiro.

Art. 11. No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares, acessórias ou de projetos associados,

não foi prevista no processo licitatório, o que significa dizer que seu custo para fins de definição do preço, se não contemplado, poderá provocar um desequilíbrio econômico-financeiro do contrato.

Embora a servidão seja um direito real pelo Código Civil, não deveria ser tratada como direitos normalmente disponíveis entre particulares, como a propriedade, o usufruto e a superfície. Tanto é assim que existem municípios, como, por exemplo, que excluem as servidões do fato gerador do ITBI.

De qualquer forma, ainda que existam municípios que exijam o ITBI no registro das servidões em cartório, pelo simples fato de entenderem que há uma transferência de direito real, devemos lembrar que a instituição dessas servidões decorre essencialmente para a prestação de um serviço público, de titularidade da União, concedido à empresa privada em regime de concessão. Assim, também existem argumentos para sustentar que o município não poderia exigir o ITBI, diante da imunidade tributária recíproca, prevista na Constituição Federal.

Esse aliás me parece ser forte aliado também à inexigibilidade do próprio IPTU, outro tributo municipal de que aqui tratamos neste artigo. Primeiro porque não se fala em efetiva transferência de propriedade, depois porque a obrigação é suportada para uma finalidade pública, atraindo a discussão acerca da imunidade recíproca.

A Constituição Federal, ao institucionalizar o seu modelo de Estado, adotou o sistema do federalismo, cujas bases estão vinculadas à necessária igualdade jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federal. Por essa razão, a Constituição Federal consagrou o princípio da imunidade tributária recíproca, disposto no artigo 150, inciso VI, “a”, da Constituição Federal, impedindo a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviço entre a União Federal, os Estados e os Municípios.

Nesse particular, os serviços públicos de geração, transmissão e distribuição de energia elétrica foram dotados, em nível constitucional, de interesse público, atribuindo-se a prerrogativa à União não só de explorá-los, mas de fiscalizá-los e garantir a sua boa qualidade, conforme dispõe o artigo 21, inciso XII, alínea “b” da Constituição Federal.

Há um claro interesse da União no desempenho desses serviços, uma vez que a melhora da prestação de tal serviço público pode proporcionar o incremento do bem-estar social de seus habitantes e, conseqüentemente, garantir aos cidadãos maior acesso a direitos fundamentais.

com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas, observado o disposto no art. 17 desta Lei.

Nesse particular, os bens que compõem o sistema de transmissão de energia elétrica explorados em regime de concessão de serviço público, incluindo todas as suas pertenças e benfeitorias, são utilizados para prestar um serviço público, de titularidade da União.

Portanto, as atividades prestadas pelo particular no âmbito do estrito cumprimento do Contrato de Concessão são de evidente interesse público, e devem observar diversas exigências legais, contratuais, regulatórias, e licitatórias que impõem àquele particular uma séria de obrigações e encargos.

Dessa forma, considerando que o particular presta um serviço público mediante regime de concessão da União, seria um contrassenso que outro ente federativo, em ofensa ao pacto federativo, aumentasse os custos dessas atividades, onerando-o ainda mais e, conseqüentemente, limitando a prestação de sua atividade.

Nessa linha, ao julgar o Recurso de Apelação Cível nº 0068063-71.2004.8.13.0011, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJ/MG) já afastou a incidência do ITBI no registro de servidões administrativas, diante da imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal. Confira-se:

ADMINISTRATIVO. CARTA DE SENTENÇA CONSTITUTIVA DA SERVIDÃO ADMINISTRATIVA DE PASSAGEM DE LINHA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA DA CEMIG SOBRE O TERRENO DE PROPRIEDADE PARTICULAR. PERDA DE POSSE DO TITULAR DO DOMÍNIO, EM DECORRÊNCIA DO ATO CONSTITUTIVO DE SERVIDÃO. INOCORRÊNCIA. EMPRESA CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO DE PRODUÇÃO E DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. **IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 156, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. TRANSCRIÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS. ITBI. NÃO INCIDÊNCIA.** MANDADO DE SEGURANÇA. CONCESSÃO. CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA EM REEXAME NECESSÁRIO. Por **não ocorrer a perda de posse**, ainda que parcial, do titular do domínio do imóvel serviente, em decorrência do ato constitutivo de **servidão administrativa** de passagem de linha de transmissão de energia elétrica da CEMIG sobre o terreno de propriedade particular, e por ocorrer na espécie a **imunidade tributária da empresa concessionária de serviço público de produção e de fornecimento de energia elétrica, nos termos do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, o ITBI** não incide sobre o ato de transcrição da respectiva carta de sentença judicial dela constitutiva no Registro de Imóveis, impondo-se a confirmação, em

reexame necessário, da sentença concessiva de mandado de segurança por ela impetrado contra a exigência desse tributo pelo Município.

Ademais, devemos lembrar que bens públicos (tais como as linhas de transmissão, nesse caso) não têm relevância econômica para o concessionário e com o fim do contrato de concessão retornam para o Poder Concedente (artigo 35 da Lei nº 8.987/95).¹⁷ Sobre o tema, é importante destacar o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello,¹⁸ esclarecendo que os bens públicos são indispensáveis para a continuação do serviço por um novo concessionário, já que possuem valor para o Poder Concedente (no caso a União), reforçando o fato de que a sua propriedade é do Poder Concedente:

É perfeitamente justo e razoável que ocorra a reversão com o encerramento da concessão. Com efeito, os bens aplicados ao serviço pouca ou nenhuma significação econômica teriam para o concessionário, apresentando, pelo contrário, profundo interesse para o concedente.

(...)

Sobremais, substancial parte dos equipamentos em uma concessão de serviço público é constituída de edificações ou bens que aderem ao solo e que não podem ser removidos ou que, em sendo removíveis, perdem nisto toda ou muita de sua substância econômica. Pense-se nas edificações de centrais elétrica, torres de transmissão, **usinas de transformação**

17 Art. 35. Extingue-se a concessão por:

I - advento do termo contratual;

II - encampação;

III - caducidade;

IV - rescisão;

V - anulação; e

VI - falência ou extinção da empresa concessionária e falecimento ou incapacidade do titular, no caso de empresa individual.

§ 1º Extinta a concessão, retornam ao poder concedente todos os bens reversíveis, direitos e privilégios transferidos ao concessionário conforme previsto no edital e estabelecido no contrato.

§ 2º Extinta a concessão, haverá a imediata assunção do serviço pelo poder concedente, procedendo-se aos levantamentos, avaliações e liquidações necessários.

§ 3º A assunção do serviço autoriza a ocupação das instalações e a utilização, pelo poder concedente, de todos os bens reversíveis.

§ 4º Nos casos previstos nos incisos I e II deste artigo, o poder concedente, antecipando-se à extinção da concessão, procederá aos levantamentos e avaliações necessários à determinação dos montantes da indenização que será devida à concessionária, na forma dos arts. 36 e 37 desta Lei.

18 Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo, 17ª Edição, revista e atualizada, Malheiros editores, págs. 696/697.

ou geradores de energia ou, para retornar aos exemplos anteriores, nos armazéns e cais de embarque e desembarque de cargas ou de passageiros.

Daí que ao concessionário pequena significação econômica tem o equipamento necessário à prestação do serviço, uma vez que finda a concessão. Reversamente, para o concedente eles se constituem na indispensável condição para continuidade do serviço (não destacado no original).

Por fim, em maio de 2019, o Ministro Luiz Fux, no julgamento da Reclamação nº 32.717, analisou a cobrança de IPTU do Município de Santos a uma empresa que explorava a atividade portuária em regime de concessão (CODESP) e reconheceu que a referida empresa concessionária de serviço público também se beneficiaria da imunidade tributária, uma vez que presta serviços essencialmente públicos. Veja trechos do voto:

(...) notam-se, a partir da leitura dos autos, irresignações relativas à decisão que considerou lícita a cobrança de IPTU da reclamante, pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços públicos, pelo uso de imóveis de titularidade da União. Em síntese, insurge-se a reclamante nos autos objetivando o afastamento de incidência do IPTU sobre os imóveis da União dos quais faz uso, ao argumento de estar amparada pela imunidade tributária recíproca.

Por sua vez, no RE 601.720, o cerne da controvérsia consistia em definir se seria possível, ou não, à luz do artigo 150, VI, a, §§ 2º e 3º, da Constituição da República, estender a imunidade tributária recíproca a bem imóvel de propriedade da União cedido à empresa privada que explora atividade econômica.

(...)

Com efeito, nota-se que a referida tese tem aplicabilidade restrita àqueles empreendimentos que, a partir do imóvel público arrendado, exploram atividade econômica com finalidade essencialmente lucrativa.

Diferente disso, no caso dos autos, está-se diante de empresa que, embora ostente natureza jurídica de direito privado, presta serviços essencialmente públicos. De fato, a companhia reclamante, CODESP, é vinculada ao Governo Federal e à Secretaria de Portos da Presidência da

República, incumbindo-se do gerenciamento dos imóveis que servem de supedâneo ao exercício das atividades portuárias nos Municípios de Santos e de Guarujá, responsabilizando-se por toda a parte administrativa do complexo portuário.

(...)

Destarte, verifica-se que as discussões ora em comento comportam dois aspectos envolvendo o pagamento de tributos: um é a inaplicabilidade da imunidade tributária recíproca às empresas que, embora utilizem imóvel público, explorem atividades com fins lucrativos (Tema 437 da Repercussão Geral) e o outro é a aplicabilidade da imunidade recíproca às empresas que, a despeito de ostentarem natureza privada, prestem serviços essencialmente públicos (...)

Importante destacar que essa decisão ainda fez uma correta distinção do que foi decidido pelo Plenário do STF, em Repercussão Geral, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 601.720 (Tema 437 de repercussão geral). Naquela oportunidade, o STF analisou se as regras de imunidade tributária recíproca previstas no artigo 150 da Constituição Federal afastariam a incidência do IPTU com relação a imóveis de propriedade da União que, em regime de concessão, foram cedidos ou arrendados pela concessionária de serviço público a empresas privadas para uso de tais bens na exploração de atividade econômica, desenvolvida em regime de concorrência, e totalmente voltada ao lucro privado.

Da mesma forma, o precedente firmado pelo Plenário do STF no julgamento do RE nº 594.015, tampouco deveria ser aplicável. Assim como no RE nº 601.720, o STF analisou se o município de Santos/SP poderia exigir IPTU com relação a terreno da União que foi arrendado pela CODESP à Petrobrás para armazenamento e movimentação de petróleo e derivados por sua subsidiária de capital fechado (Transpetro). Ou seja, nesse caso também havia o arrendamento de parte de um terreno destinado à atividade de concessão, unicamente para fins de exploração de uma atividade privada.

Tais situações de fato não se confundem com a tratada na Reclamação já exposta e nem com a tratada no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.009.682, em que o STF afastou IPTU sobre imóvel sob posse de particular para a exploração de serviço de transporte ferroviário, por entender que a imunidade alcançaria as atividades precípua dos entes federativos, independentemente de sua transferência aos particulares:

Com efeito, a controvérsia jurídica suscitada na presente causa consiste em saber se se revela constitucionalmente lícito, ou não, ao Município, fazer incidir o IPTU sobre imóvel utilizado pela CBTU, sociedade de economia mista, na **execução de serviços de transporte ferroviário, notadamente em face do que dispõe o art. 21, XII, “d”, da Constituição da República, que outorga, à União Federal, nesse específico domínio, a exploração de tal atividade.**

Cumpra enfatizar, por relevante, que **a exploração dos serviços de transporte ferroviário poderá ser executada**, diretamente, pela própria União Federal, ou, então, **indiretamente, mediante utilização, por essa pessoa política, de instrumentos de descentralização administrativa.**

(...) A imunidade tributária recíproca – consagrada pelas sucessivas Constituições republicanas brasileiras – representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes do Estado Federal, constituindo, ainda, importante instrumento de manutenção do equilíbrio e da harmonia que devem prevalecer, como valores essenciais que são, no plano das relações político-jurídicas fundadas no pacto da Federação.

A concepção de Estado Federal, que prevalece em nosso ordenamento positivo, impede – especialmente em função do papel que incumbe a cada unidade federada desempenhar no seio da Federação – que qualquer delas institua impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços tanto das demais pessoas políticas quanto das respectivas pessoas administrativas, quando criadas para executar, mediante outorga, serviços públicos constitucionalmente incluídos na esfera orgânica de competência das entidades governamentais.

Como se vê, para a instância julgadora máxima nacional,¹⁹ ainda que algumas atividades estatais de interesse público serem realizadas por particulares, o benefício da imunidade tributária deve ser mantido para que a coletividade não seja onerada.

Assim, considerando que as linhas de transmissão construídas pelo particular nessa hipótese são utilizadas com o nítido objetivo de prestação de serviços

19 **Ressalte-se outras decisões nesse sentido de que a Fazenda Municipal não pode instituir a cobrança do IPTU em face da Autora, sob pena de contrariar frontalmente o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal:** RE nº 253.394-7/SP, Primeira Turma, Relator Ministro Ilmar Falcão, DJ 11.4.2003; RE nº 265.749/SP, Segunda Turma, Relator Ministro Maurício Corrêa, j. 27.05.2003, in DJ 12.09.2003; Ag. Regimental no Recurso Extraordinário nº 357.447/SP, Segunda Turma, Relatora Ministra Ellen Gracie, j. 02.03.2004, in DJ 26.03.2004.

essencialmente públicos, parece-nos – salvo melhor juízo – que não há que se falar da exigência quer seja de ITBI quer seja de IPTU da concessionária.

3. Conclusão

Portanto, na hipótese de servidão registrada em razão da instalação de infraestrutura de transmissão de energia elétrica, entendemos pela inadequação jurídica da pretensão de se exigir o ITBI e também o IPTU por uma conjugação de 2 (dois) fundamentos, a saber: ausência de propriedade, posse e domínio útil e inexistência de transferência de titularidade da propriedade, considerando que a servidão administrativa possui natureza de direito real de gozo sobre imóvel de propriedade alheia.

Ademais, a imunidade recíproca, prevista na Constituição Federal, também é argumento para afastar a tributação nessa situação já que o particular exerce referido direito real sobre os imóveis com registro de servidão vinculados à prestação de um serviço público (em regime de concessão) cuja titularidade de exploração é da União, conforme entendimento recentemente manifestado pelo STF, nos autos da Reclamação nº 32.717.