

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E SUA APLICAÇÃO EM QUESTÕES RELACIONADAS A BENS JURISDICIONADOS AO EXÉRCITO BRASILEIRO

Jean Felipe Mendes¹

Resumo. A pesquisa em tela trata da análise da aplicabilidade de regras constitucionais de exoneração tributária em determinadas situações de interesse do Exército Brasileiro. Para isso, a análise recai sobre os Próprios Nacionais Residenciais e os Círculos Militares, em virtude de alguns entes políticos estarem exigindo impostos sobre situações que envolvem estas duas figuras. Diante desta problemática, o trabalho objetiva explicar boa parte das questões envolvendo a imunidade tributária recíproca bem como da imunidade tributária das instituições de assistência social para, então, afastar a incidência de impostos, como o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), sobre os PNRs e os Círculos Militares. Ademais, focaliza a estudo sobre os Círculos Militares com o intuito verificar da possibilidade de enquadrá-los como instituição de assistência social para, com isso, fazer jus a imunidade das instituições de assistência social. Em virtude disso, a investigação se vale da pesquisa aplicada, qualitativa e exploratória, fazendo uso de fontes bibliográficas e documentais. Além disso, parte da hipótese de estudo com o fim de verificar a aplicabilidade das regras imunizantes fiscais em situações que envolvem os PNRs e os Círculos Militares. O trabalho traz, a título de obtenção de resultados e através de uma verificação aprofundada das normas de imunidade tributária e também das que regulam o regime jurídico dos PNRs e dos Círculos Militares, que é juridicamente possível a incidência da regra imunizante tanto no que toca a situação dos PNRs quanto a dos Círculos Militares. Com relação a este último, não só em relação ao imóvel sobre o qual sua estrutura está edificada, mas como também em relação a própria instituição.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Próprio Nacional Residencial. Círculo Militar. Imposto Predial Territorial Urbano.

Abstract. This research is about the analysis of the applicability of the constitutional laws of tax exemption in certain situations of interest to the Brazilian Army. For that, the analysis rests on the Army's National Habitation and the Military Circles, and some situations involving political entities demanding taxes over these two figures. With that in mind, this paper aims to explain many of the issues involving the reciprocal tax immunity and the immunity from

¹ 1º Tenente do Quadro Complementar de Oficiais. Pós-Graduado em Ministério Público: Regime Democrático de Direito. Fundação Escola do Ministério Público do Estado do Paraná (FEMPAR), Curitiba, Brasil. Bacharel em Direito. Faculdades Integradas do Brasil (Unibrasil), Curitiba, Brasil

taxation to social welfare institutions, then, rejecting the levy of property tax on the Army's National Habitation and Military Circles. Moreover, the study focuses on the Military Circles in order to verify the possibility to fit them as an institution of social assistance, to then be entitled of the tax immunity. This research draws on applied research, qualitative and exploratory, using bibliographic and documentary sources. Furthermore, the study aims to verify the applicability of immunizing tax rules in situations involving Army's National Habitation and Military Circles. The work brings by the possibility of applying the immunizing tax rule to both the Army's National Habitation and the Military Circles. Regarding the Military Circle, not only in relation to the property on which the structure is built, but also in relation to the institution itself.

Keywords: Immunity tax. Army's National Habitation. Military Circle. Property Tax.

1 Introdução

A cobrança de tributos traz consigo o poder para destruir caso não seja corretamente dosado.

Diante dessa situação, é que a Constituição brasileira abarca em seu corpo normativo uma série de limitações ao poder de tributar, encontrando-se no meio delas as imunidades tributárias.

A Constituição brasileira é reconhecidamente uma Constituição ímpar e única no mundo, visto que estabeleceu não apenas a autorização para criar tributos (competência tributária) como também, trouxe em seu texto normativo uma exaustiva regulamentação para os limites da tributação. (FISCHER, 2008, p. 358)

Daí o porquê, se fala que o Sistema Tributário brasileiro é mais bem denominado como um Sistema Constitucional Tributário, pois as materialidades dos tributos, ou seja, a descrição dos fatos e das situações sobre os quais eles incidirão, encontram quase todas inseridas no texto constitucional. Desta forma, sobra pouco espaço de manobra para o legislador infra-constitucional (seja ele ordinário ou complementar), que ficará rigorosamente adstrito aos termos constitucionais, sob pena de inequívoca inconstitucionalidade. Se se faz esta observação quanto ao legislador, com muito mais rigor se aplica ao administrador fiscal que, do mesmo modo, ao aplicar a legislação tributária não pode esquivar-se da Constituição

Federal.

Nota-se ainda, a partir deste panorama, o fato de ser voz comum na doutrina a constatação de que o problema tributário no Brasil é apenas cultural e não normativo. Segundo o entendimento de Fischer (2008, p. 358) a Constituição do Brasil além de impor rigidamente a competência tributária, traça limites rigorosos para o exercício da tributação, todavia, limites estes que nem sempre são respeitados e garantidos. Visto isto, é fácil a percepção de que não se trata de ter uma Constituição com mais direitos e garantias para o cidadão, mas sim de instituições que respeitem tais limites.

O problema, então, não são as normas positivadas, ou melhor, escritas no texto supremo e sim dos intérpretes dessas regras que as aplicam conforme seu interesse.

É dentro deste contexto que está presente a temática do trabalho em tela, visto que trata-se de cobrança indevida de tributos sobre os bens imóveis da União jurisdicionados ao Exército brasileiro, em virtude de má interpretação das normas constitucionais.

2 As imunidades tributárias

Para tanto, o entendimento acerca das imunidades fiscais demanda antes o conhecimento da competência tributária. Esta, ao seu turno, é traduzida pela autorização constitucional para a criação de tributos, que é outorgada às pessoas políticas, o que pode ser exemplificado pelo teor do art. 156, inciso I da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o qual autoriza os Municípios a instituir impostos sobre a propriedade territorial urbana. Eis uma regra positiva de competência tributária, ou seja, que legitima a pessoa política (Municípios) a criar o tributo em conformidade com a moldura constitucional.

Ocorre, todavia, que a competência tributária não é definida apenas por seu aspecto positivo, isto é, que diz, exemplificadamente, que os Estados são competentes para instituir tributos sobre a propriedade de veículos automotores, mas sim também pelo seu aspecto negativo, que impõe os limites constitucionalmente estabelecidos na atividade de criação do tributo.

Nesta esteira, é na definição da

competência fiscal, em seu aspecto negativo, que se alocam as imunidades tributárias. Deste modo, visto certas situações trazidas pela Constituição que não são passíveis de tributação, as pessoas políticas não podem instituir e tão pouco cobrar tributos em circunstâncias que estão acobertadas sob o manto constitucional. Segundo Carraza (2010, p. 746)

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, dirata ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos.

Nota-se que vários são os motivos e as finalidades destas normas imunizantes, contudo sempre convergindo em uma mesma direção: a proteção de direitos e valores postos na Lei Maior. Até porque de nada adiantaria de um lado a CF/88 estabelecer o princípio federativo de organização do Estado

brasileiro, que importa na autonomia política e administrativa dos Estados-membros (BRANCO; COELHO; MENDES, 2010, p. 930), se de outro lado a mesma Constituição permitisse que a União cobrasse impostos dos Estados-membros, ou estes dos Municípios e vice-versa. A autonomia, anteriormente referida estaria aniquilada.

Ou ainda, seria em vão a CF/88 prestigiar valores como a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica (previstos nos artigo 5º, incisos IV, IX, XIV e XXVII da CF/88), se com a outra mão o texto constitucional, mais a frente, autorizasse às pessoas políticas criar impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

Então as imunidades tributárias impedem que alguns dos valores mais nobres alojados na Constituição Republicana sejam maltratados ou tenham sua aplicação reduzida em virtude da cobrança de tributos.

Acontece, infelizmente, que nem sempre os ditames constitucionais são respeitados por

aqueles que possuem a competência tributária, isto é, de instituir, exigir e cobrar tributos. As situações verificadas no presente estudo são exemplos destes deslizes democráticos.

É neste sentido que se estabeleceu o parâmetro da pesquisa em tela, qual seja, a investigação dos motivos que levam certos Municípios a vislumbrarem a possibilidade de, em desprezo às imunidades expressamente previstas na CF/88, cobrarem IPTU sobre bens da União sob administração militar, essencialmente os PNRs e os Círculos Militares.

Mas para isso, veja-se que dentro das imunidades tributárias, destacaram-se a imunidade recíproca e a imunidade das instituições de assistência social.

3A imunidade recíproca

A primeira das colacionadas acima é caracterizada pela proibição dos entes políticos cobrarem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços um dos outros, capitulada no art. 150, inciso VI, alínea “a” da CF/88. O que a Constituição quer dizer, fácil modo, é que é vedado,

por exemplo, à União cobrar o Imposto sobre a Renda (IR) dos Municípios ou dos Estados, ou aos Estados exigirem o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em razão dos automóveis de propriedade da União, ou então aos Municípios cobrar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU) dos imóveis da União. Isto tudo para evitar que o princípio federativo, enraizado na ideia de autonomia política e administrativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios seja esvaziado em razão da imposição fiscal.

Em derradeiro, denota-se que a imunidade tributária recíproca é indispensável para a sobrevivência do Estado brasileiro, tal como posto em na Constituição pátria. Por isso, qualquer ação, seja ela legislativa ou administrativa, tendente a maltratar imunidade tributária recíproca, como os Municípios cobrando impostos da União, por exemplo, deve ser prontamente reprimida, sob pena de fazer cair por terra o Estado Federal brasileiro.

Ainda no que pertine aos contornos da imunidade recíproca, a Constituição Federal dispõe em

seu art. 150, § 3º que:

Art. 150 (...)

§ 3º - As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. (BRASIL, 1988)

Nota-se que a norma imunizante não alcança a exploração de atividades econômicas em concorrência com a iniciativa privada, isto é, somente estão abarcados pela regra constitucional as atividades vinculadas às ações essenciais, ou delas decorrentes, das entidades mencionadas. (COSTA, 2006, p. 146)

Desta forma, no momento em que os poderes públicos atuam como particulares, sem as prerrogativas próprias das atividades estatais, especialmente a prerrogativa da supremacia do interesse público sobre a do particular, não se cogita em desoneração tributária. Ao contrário, em situações nas quais

tais entidades atuam como se particulares fossem, sob a regência do princípio da autonomia da vontade, em plena concorrência com aqueles e sob o regime de liberdade contratual, a incidência de tributos é normal. (MELO; PAULSEN, 2010. p. 351)

Argumenta-se, nesse ponto, que a exploração da atividade econômica pelo poder público faz com que o mesmo chame para si a capacidade de contribuir, ou seja, a entidade exploradora de atividade econômica é dotada de capacidade contributiva para arcar com o ônus fiscal. Desta forma, o poder público não pode gozar de privilégios em atividades que tenham por objeto a exploração econômica e que não são extensivos aos particulares.

Aliás, a ausência da capacidade contributiva das pessoas políticas é encarada como outro fundamento legitimador da imunidade recíproca. Com base nisso e para um melhor entendimento, veja-se a explicação acerca do princípio da capacidade contributiva realizada por Paulsen:

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públi-

cas na medida da sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência, a carga tributária deve variar segundo as demonstrações de riqueza e, independentemente disso, a tributação não pode implicar confisco para ninguém. Os extremos desta formulação (preservação do mínimo vital e vedação do confisco) aplicam-se a todas as espécies tributárias. Entretanto a possibilidade de graduação do tributo (e.g. alíquota maior para base de cálculo maior) depende de que se cuide de uma hipótese de incidência efetivamente reveladora de capacidade contributiva (MELO e PAULSEN, 2010).

No que se refere às pessoas políticas, fala-se que as mesmas são desprovidas de capacidade contributiva porque seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos que lhes incumbem. (COSTA, 2006, p. 138)

Inobstante isso, a capacidade econômica não se confunde com a capacidade contributiva. Isto porque, é claro que os entes políticos são providos de capacidade econômica para arcar com algum ônus fiscal, visto que ano após ano são recorrentes as notícias da grande quantidade de dinheiro existente nas mãos do

Estado, em virtude dos recordes da arrecadação tributária. No entanto, toda a capacidade econômica das pessoas políticas é revertida em prestação de serviços à sociedade, transparecendo, assim, a completa falta de capacidade contributiva.

Neste viés, explica Costa:

Pensamos que dentre os casos de imunidade estão, exatamente, os mais significativos exemplos de situações de existência de capacidade econômica, mas de ausência de capacidade contributiva. Basta apenas lembrar a imunidade recíproca das pessoas políticas. Mesmo podendo verificar-se a existência de capacidade econômica de tais entes, certamente lhes falta aptidão para contribuir, pois que toda sua capacidade econômica deve ser vertida à consecução dos serviços que estão a seu cargo. Exatamente por reconhecer a presença de capacidade econômica de determinada pessoa é que a Constituição quer mantê-la intangível, para que a mesma possa bem atingir suas finalidades, que coincidem com as do Estado. (COSTA, 2006, p. 87)

As pessoas políticas não possuem recursos disponíveis para sofrer incidência tributária, vez que aqueles são voltados para a concretização de ações direcionadas à manutenção da sociedade. Daí eclode outro

fundamento da imunidade tributária recíproca, a preservação do dinheiro destinado à manutenção das finalidades essenciais da entidade, visto sua incapacidade contributiva.

4 A imunidade das instituições de assistência social

A segunda, pela imunidade das instituições de assistência social definida pela vedação dirigida à União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem impostos sobre a renda, patrimônio e serviços relacionados às atividades essenciais das entidades de assistência social, prevista no art. 150, VI, “c” da CF/88.

As instituições, das quais trata o dispositivo constitucional, são aquelas entidades criadas com o propósito de servir a coletividade e coadjuvar a ação do Estado, quando este se mostra deficiente no amparo à sociedade. São pessoas jurídicas de Direito Privado, sem fins lucrativos, que possuem como finalidade essencial a atividade de colaboração com o Estado em funções cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste. Em virtude disso, a imunidade em tela tem por

objetivo impedir sejam tais entidades oneradas por via dos impostos, dificultando assim, a consecução de seus fins essenciais. (COSTA, 2006, p. 173)

5 Os imóveis da União jurisdicionados ao Exército Brasileiro

Em relação ao patrimônio imobiliário em questão, tem-se que os PNRs são imóveis da União, jurisdicionado ao Exército Brasileiro, utilizado em finalidade militar. Tal afirmação advém dos termos do art. 2º, da Portaria nº 513 de 11 de julho de 2005, que aprova as Instruções Gerais para a utilização do patrimônio imobiliário jurisdicionado ao Comando do Exército (IG 10-03):

Art. 2º Os bens imóveis da União sob jurisdição do Comando do Exército destinam-se à utilização em finalidade militar pela Força Terrestre, precipuamente, ou em finalidade complementar.

§ 1º O uso em finalidade militar objetiva:

I - a edificação e instalação de organização militar (OM);

II - a utilização como área ou campo de instrução, atracadouro ou porto e campo de pouso;

III - a utilização como residência (Próprio Nacional Residencial) do militar em

atividade na Força;

IV - a preservação histórica, cultural ou ambiental; e

V - a edificação de instalações de natureza social, cultural, desportiva, recreativa e religiosa motivada pela necessidade de assistência à tropa, administrada diretamente pelo Exército.

§ 2º O uso em finalidade complementar objetiva:

I - apoiar as demais forças singulares, forças auxiliares, órgãos públicos e entidades civis de reconhecido interesse militar;

II - prestar serviços, cuja exploração não recomende o empenho de efetivos militares; e

III - otimizar o emprego do patrimônio imobiliário para gerar receitas financeiras que serão revertidas em benefício da Força. (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2005a)

A finalidade militar, da qual trata a portaria em tela, é utilizada para caracterizar a atividade essencial ou principal do órgão da Administração Pública Federal que, no caso, é o Exército Brasileiro. Em outras palavras, nesta categoria estão postos os imóveis jurisdicionados à Força Terrestre e que são utilizados para o desenvolvimento da atividade principal do Exército Brasileiro, tais como a defesa da pátria, a garantia dos poderes constitucionais e por iniciativa de

qualquer um deles a da lei e da ordem, nos exatos termos do texto constitucional brasileiro. (BRASIL, 1988)

Observa-se desta forma, que os imóveis destinados à moradia dos militares em atividade na Força (Próprio Nacional Residencial - PNR) compõem a categoria do conjunto imobiliário empregado com finalidade militar. Isto é, estes imóveis são bens da União utilizados em serviço público, não na atividade fim, por certo, mas na atividade meio, com a destinação de servir de morada aos agentes públicos ligados à realização da atividade militar.

De outro lado, estão os imóveis da União utilizados pelos Círculos Militares, é verdade que os mesmos remontam uma situação jurídica mais delicada para o trato da matéria em questão, pois, a primeira vista, são enquadrados na categoria dos imóveis utilizados em finalidade complementar, por estarem sujeitos ao regime jurídico da Cessão de Uso, conforme regulamentação expressa do art. 26 da Portaria 011-DEC, de outubro de 2005 (IR 50-13). (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2005b)

A Cessão de Uso é uma das

formas de uso de imóvel da União jurisdicionado ao Exército em finalidade complementar e destina-se, substancialmente, ao exercício de atividades de apoio, necessária ao desenrolar da vida da Organização Militar (Portaria 513 de 11 de julho de 2005, art. 3º, parágrafo único). (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2008)

Dadas estas circunstâncias, observa-se que o regime jurídico estabelecido para reger a utilização do imóvel pelos Círculos Militares é próprio daqueles observados pelos particulares que exploram atividade econômica. Regime esse que vai acarretar diversas consequências como, por exemplo, prazo máximo contratual e caráter precário do contrato, podendo ser revogado a qualquer tempo (art. 25 da IR 50-13). (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2008)

Quanto à finalidade destas entidades, veja-se apenas a título histórico, que o art. 511 do Decreto 42.018, de 9 de agosto de 1957, que regulava o Regulamento Interno dos Serviços Gerais, hoje revogado, preconizava que a finalidade dos Círculos Militares era desenvolver os laços de camaradagem, incentivar o espírito social entre os oficiais, suas

famílias e a sociedade local. Em que pese tal previsão não constar no atual RISG, aprovado pela Portaria nº 816, de 19 de dezembro de 2003 do Comandante do Exército, a referência é válida a fim de denotar a função que essas entidades têm na vida castrense.

Tendo isso em mente, a normativa geral acima referenciada irradia seus preceitos para a elaboração dos Estatutos dos Círculos Militares das diversas guarnições espalhadas pelo Brasil.

Pelo exposto, tem-se que os Círculos Militares são associações civis sem fins lucrativos, cujas personalidades jurídicas são de direito privado e têm por finalidade a promoção da integração e camaradagem entre os oficiais das Forças Armadas, seja através do desporto, cultura ou lazer.

6 Os resultados

A título de obtenção de resultados, observa-se que em relação aos PNRs é flagrante a inconstitucionalidade da cobrança do IPTU sobre a propriedade desse bem imóvel. Isto porque, a uma, trata-se de patrimônio da União que está albergado pela regra da imunidade recíproca e, a

duas, a situação não apresenta qualquer circunstância excludente da regra exonerativa, como querem alguns Municípios diante da cobrança da Taxa de Uso.

Isto é, alguns Municípios passaram a exigir o IPTU sobre a propriedade dos PNRs, debruçados no argumento de que a Administração Militar recebe uma contraprestação dos usuários pela utilização do imóvel, fato que afastaria a aplicação da imunidade tributária conforme expressa previsão constitucional (art. 150, § 3º da CF/88). (BRASIL, 1988)

Ora, o raciocínio correto é o de que a natureza jurídica dessa cobrança é indenizatória, pois visa tão somente indenizar os gastos com a manutenção e conservação desses imóveis e não remuneratória, pela utilização dos mesmos.

Aliás, a própria IG 50-01, que regula a Administração dos Próprios Nacionais Residenciais do Exército, em seu art. 36, expõe de forma precisa que o motivo da cobrança dos valores é razão ao custeio de serviços e atividades de manutenção necessários ao adequado funcionamento do PNR.

Desta feita, exigir o IPTU sobre o PNR culminaria da afronta aos

dois princípios que a imunidade tributária recíproca visa a blindar. O princípio federativo, pois o Município estaria colocando em cheque, por mais improvável que isto possa parecer, a harmonia entre a União e os Municípios, já que o PNR, sendo imóvel da União, estaria suscetível a ingerências dos Municípios e, conseqüentemente, autonomia da União estaria ferida.

Ademais, e com mais ênfase, o princípio da capacidade contributiva vê-se abalado. Ora, de acordo com o verificado o montante pago pelos militares não constitui contraprestação pela utilização do imóvel e sim tão somente para indenizar os gastos com conservação e manutenção. Por isso, neste caso a União não possui capacidade contributiva, vez que não atua em concorrência com a iniciativa privada.

Pelo exposto, tem-se que os PNRs constituem imóveis da União jurisdicionados ao Comando do Exército Brasileiro, destinado à moradia dos militares da ativa, insuscetíveis de tributação pelo IPTU, visto a natureza indenizatória da taxa de uso, sendo aplicável, portanto, à imunidade tributária recíproca.

No que pertine a cobrança do IPTU sobre o prédio dos Círculos Militares a mesma do mesmo modo é afastada, pois não existe previsão legal para que essas entidades figurem no pólo passivo da relação tributária, já que são meras detentoras do bem imóvel da União.

Isto porque a posse, como instituto jurídico, pode ser desdobrada em posse direta e posse indireta. A primeira é aquela em que o sujeito detém materialmente o bem, mas não possui o sentimento de propriedade sobre a coisa (é o chamado *animus domini*, isto é o ânimo de ser dono). Como exemplo, podemos citar o locatário, ele não tem o ânimo de ser dono, mas detém o bem materialmente. Já o locador, por sua vez, não detém o bem materialmente, mas é provido do *animus domini*, configurando a posse indireta.

No julgamento do Recurso Extraordinário n.º 451152, envolvendo uma academia de ginástica que utilizava bem imóvel da União no aeroporto de Jacarepaguá, o Supremo Tribunal Federal decidiu que a posse, nesse caso, era desdobrada e precária,

pois se tratava de uma Concessão de Uso de bem público, em que o particular não possuía o *animus domini* sobre a coisa. Sendo assim, o concessionário não pode figurar como sujeito passivo da relação tributária do IPTU, vez que é mero detentor do bem, escapando à regra do art. 32 do CTN. Em razão disso, não podendo o IPTU ser exigido do particular, a obrigação recairia sobre a União Federal, o que é afastado tendo em vista a regra constitucional da imunidade recíproca.

Transportando a situação para a esfera dos Círculos Militares, nota-se a aplicação do mesmo entendimento. De acordo com o visto, observou-se que o regime jurídico da Cessão de Uso, o qual rege a utilização de imóveis da União pelos Círculos Militares, absorve as características da precariedade contratual, tempo certo e a possibilidade de revogação a qualquer tempo.

Neste sentido, do mesmo modo que no julgado vistos acima, os Círculos Militares são meros possuidores diretos do bem imóvel da União, não abarcando a aptidão para figurar como sujeito passivo da obrigação de pagar o IPTU.

Isto porque, a posse dos Círculos Militares é precária e desdobrada, conforme se vê no regime jurídico da Cessão de Uso. Não existe, portanto, fundamento legal para os Círculos Militares serem responsáveis pelo pagamento do imposto, visto que o Código Tributário Nacional (art. 32) não prevê na sujeição passiva da relação tributária a posse desdobrada. Recaindo a obrigação para a União Federal, a mesma é repelida em virtude da imunidade constitucional, em casos em que a utilização se dá a título gratuito.

Bem por isso, como não existe fundamento legal para que detentor de bem imóvel seja responsável pelo pagamento do IPTU, o Círculo Militar não pode figurar no polo passivo da relação tributária. De outro modo, se a obrigação recair sobre a União, esta é afastada devido à regra da imunidade recíproca, em que o Município não pode cobrar imposto sobre o patrimônio da União.

Ademais, tem-se ainda que os Círculos Militares são objetos de outra regra imunizatória, isto é, da imunidade das instituições de assistência social. O raciocínio justificador é o de que os Círculos

Militares, sendo associações civis, sem fins lucrativos, destinados a dar assistência social aos militares, através da cultura e do esporte, promovendo assim, a camaradagem e o espírito de corpo àqueles cidadãos, coadjuvam a atuação do Estado na prestação de um serviço essencial para a manutenção do organismo militar. Deste modo, todo o imposto que incida sobre o patrimônio, a renda, os serviços ligados a finalidade essencial dos Círculos é inconstitucional.

Denota-se que a finalidade dos Círculos Militares está intimamente ligada a missão essencial das Forças Armadas, não como atividade fim, mas como atividade meio, como possibilitador de que atividade fim será realizada com a maior presteza possível. Até porque, não há como a pátria ser defendida de forma satisfatória, se seus recursos humanos não estão integrados em um corpo único, agindo de forma individual e fracassada.

Aliás, é impossível deixar de constatar que a própria IG 10-03, no art. 2º, § 1º, V, qualifica a edificação de instalações de natureza social, cultural, desportiva, recreativa e religiosa

motivada pela necessidade de assistência à tropa, administrada diretamente pelo Exército, como imóvel de uso em finalidade militar. (EXÉRCITO BRASILEIRO, 2005a)

Ora, se estas atividades arroladas acima, quando administradas diretamente pelo Exército, são classificadas como militares, então o raciocínio de que os Círculos Militares, no desenvolvimento daquelas mesmas atividades, coadjuvam o Poder Público na prestação desta assistência social, é totalmente válido. Não é demais pensar, fazendo uso da mesma lógica usada no meio civil, de que a prestação direta desta assistência pelas Organizações Militares é inviável, tendo como base a falta de recurso. Por esse motivo, que as associações civis supririam a deficiência do Estado neste aspecto.

O lazer é um direito social previsto no Texto Constitucional (art. 6º), e que a assistência social visa a atendê-lo. Não obstante isso, no ambiente da caserna, os Círculos não desenvolvem apenas o atendimento de um direito social, que é o lazer, mas sim de uma verdadeira atividade com

finalidade militar.

7 Conclusão

A pesquisa que ora finda, com seu conteúdo dissertativo e conclusão pontual, mostra sua importância pela contemporaneidade do tema. A Administração Militar vem constantemente enfrentando esta celeuma em sua prática jurídica, firmando-se aqui a principal contribuição deste trabalho, qual seja, servir de base para ações administrativas na motivação de seus atos, bem como para defesa dos interesses da Força em não onerar-se ainda mais em razão de pagamentos indevidos e de ponto de partida para futuros estudos sobre o tema, uma vez que não se intencionou o esgotamento com o presente estudo.

Referências

BRANCO, P. G. G.; COELHO, I. M.; MENDES, G. F. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do

Brasil de 1988. Brasília, DF.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.
Acesso em: 18 jun. de 2010.
Não Paginado.

CARRAZA, R A. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26. ed. rev. ampl. e atual. até a Emenda constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

COSTA, R. H. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2. ed. rev. atual. São Paulo, Malheiros, 2006.

EXÉRCITO BRASILEIRO. Portaria nº 513 de 11 de julho de 2005a do Comandante do Exército. Aprova as Instruções Gerais para a Utilização do Patrimônio Imobiliário Jurisdicionado ao Comando do Exército (IG 10-03) e dá outras providências. Brasília, DF.
Disponível em: <<http://empresarial.portoweb.com.br/icfex/s3/php/normas3.php?tipo=PORT&nr=513&data=2005-07-11>>. Acesso em: 12 jul. 2010. Não Paginado.

_____. Portaria nº 277 de 30 de junho de 2008 do Comandante do Exército. **Aprova as Instruções Gerais para a Administração dos Próprios Nacionais Residenciais do Exército (IG 50-01) e dá outras providências.** Brasília, DF.
Disponível em: <www.esao.ensino.eb.br/downloads/portaria277_pnr.doc> . Acesso em: 26 jun. 2010. Não Paginado.

_____. Portaria 011-DEC, de 4 de outubro de 2005b do Chefe do Departamento de Engenharia e Construção. **Aprova as Instruções Reguladoras de Utilização do Patrimônio Imobiliário da União Jurisdicionado ao Comando do Exército (IR 50-13).** Brasília, DF. Disponível em: <<http://empresarial.portoweb.com.br/icfex/s2/normas/Port%200011%20DEC,%20de%2004%20Out%202005,%20Normas%20Patrimonio%20Imobiliario.pdf>> Acesso em: 26 jun. 2010. Não Paginado.

FISCHER, O. C. Breves Notas Sobre Terceiro Setor e Tributação. In: CARVALHO, C.;

PEIXOTO, M. M. (Coords.).
**Aspectos Jurídicos do Terceiro
Setor.** 2. ed. rev. e ampl. São
Paulo: MP, 2008, p. 333- 352.

MELO, J. E. S.; PAULSEN.
Impostos: Federais, Estaduais e
Municipais. 5. ed. rev. e atual.
Porto Alegre: Livraria do
Advogado, 2010.