

## **Imunidade Tributária recíproca ao IPTU em imóveis públicos utilizados por pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviço público**

### **Reciprocal Tax Immunity to IPTU on public properties used by legal entities under private law providing public services**

**Vitória de Melo Pereira<sup>1</sup>**

#### **RESUMO**

O presente estudo se propõe a analisar a imunidade tributária recíproca, especialmente considerando a incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) em imóveis públicos cedidos a pessoas jurídicas de direito privado, tais como empresas estatais e sociedades de economia mista, que atuam como prestadoras de serviço público. A análise aborda a distinção jurisprudencial entre empresas que prestam serviços públicos e àquelas que exercem atividade econômica. Ao longo deste estudo, observa-se que tanto a doutrina quanto a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) têm, nos últimos anos, enfatizado essa diferenciação, considerando a natureza das atividades desempenhadas pelas empresas em imóveis públicos como critério essencial para a aplicação da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea 'a' da Constituição Federal.

**Palavras-chave:** IPTU; imunidade; serviços públicos; empresas estatais.

#### **ABSTRACT**

This present study aims to analyze reciprocal tax immunity, particularly considering the incidence of the Urban Property Tax (IPTU) on public properties leased to private legal entities, such as state-owned enterprises and mixed-capital companies, operating as public service providers. The analysis delves into the jurisprudential distinction between companies rendering public services and those engaged in economic activities. Throughout this study, it is evident that both doctrine and the jurisprudence of the Supreme Federal Court (STF) have, in recent years, emphasized this differentiation, considering the nature of activities carried out by companies on public properties as an essential criterion for the application of tax immunity as provided in Article 150, Section VI, Clause 'a' of the Federal Constitution.

**Keywords:** IPTU; immunity; public services, state-owned company.

### **1. Introdução**

Neste estudo, será analisado o conceito da imunidade tributária recíproca, conforme estabelecido no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, juntamente com sua aplicação no contexto da incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) sobre imóveis públicos utilizados por entidades de direito privado, como empresas públicas e sociedades de economia mista, tendo como foco a utilização desses imóveis públicos para a oferta de serviços de natureza pública.

---

<sup>1</sup> Residente Jurídica do Programa de Residência Jurídica da Procuradoria Geral do Município de São Paulo, alocada na Secretaria Municipal da Saúde – SMS (2022-2025). E-mail: [vitoriademelo.97@outlook.com](mailto:vitoriademelo.97@outlook.com)

Dessa forma, inicialmente, de forma a fundamentar a análise jurídica do tema, será apresentada a conceituação do IPTU, seus aspectos gerais, bem como o sujeito ativo e passivo desse tributo.

Sobre a imunidade tributária, objeto balizador do presente artigo, será dedicada a maior parte deste trabalho, passando pelo conceito de imunidade tributária no geral, prevista no art. 150, VI da Constituição Federal, e depois, passaremos ao objeto principal do estudo, qual seja, a imunidade tributária recíproca, prevista na alínea “a” do referido artigo de lei.

A imunidade tributária recíproca é uma norma constitucional, prevista no art. 150, VI, alínea “a” da Constituição Federal, que proíbe a União, Estados, Distrito Federal e Municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros. O objeto dessa norma nada mais é do que primeiramente respeitar o pacto federativo, bem como impedir que a cobrança de impostos de um ente para outro possa prejudicar a consecução das finalidades públicas.

Tratando-se das empresas estatais, o art. 150, §3º da CF prevê que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, rendas e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados. Entretanto, como veremos nos capítulos finais do presente trabalho, a doutrina e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal passaram a entender que, se a administração pública opta por descentralizar a realização de serviços públicos para empresas estatais, nada mais justo do que também ser estendido a elas a norma imunizante, pois atuam essas pessoas jurídicas como verdadeiras longa manus do Estado.

Nesse contexto, abordaremos a maneira como empresas estatais e sociedades de economia mista operam no âmbito econômico em comparação com sua atuação na prestação de serviços públicos. Também exploraremos como o uso de imóveis públicos por essas entidades, concedidos pelos órgãos públicos, é crucial para determinar se haverá ou não aplicação da imunidade tributária recíproca.

Por fim, defendido a aplicação da norma imunizante às pessoas jurídicas de direito privado utilizadoras de imóvel público na realização de serviços públicos, buscase evidenciar que essas atividades são essenciais para garantir um nível mínimo de dignidade para todos. Além disso, são responsabilidades obrigatórias do Estado, visando garantir a efetivação dos direitos fundamentais e, por esse motivo, estes serviços não devem ser tributados, já que, por meio do fenômeno da repercussão tributária, o custo da tributação acabará recaindo sobre o verdadeiro pagador, ou seja, o cidadão que utiliza esses serviços.

## **2. Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU**

### **2.1. Aspectos Gerais**

O IPTU está previsto no art. 156, I da Constituição Federal, sendo um imposto de competência Municipal, incidindo sobre o imóvel que se encontre em área urbana, considerando a propriedade edificada ou não edificada.

No plano infraconstitucional, o IPTU é regulado por cada uma das leis municipais que o institui, bem como no artigo 32 do Código Tributário Nacional, tendo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel. Sua incidência ocorre anualmente, dando ao contribuinte a possibilidade de parcelamento.

De acordo com Hugo de Brito Machado “*A função do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é tipicamente fiscal. Seu objetivo primordial é a obtenção de recursos financeiros para os Municípios*” (MACHADO, 2010, p.410), ou seja, tal imposto é uma fonte importante de receita para os municípios brasileiros, sendo

utilizado para financiar serviços públicos, como infraestrutura urbana, saúde, educação e segurança, portanto, sendo sua cobrança de grande importância.

Quanto ao aspecto material do IPTU, o fato gerador é a propriedade, a posse e o domínio útil do bem imóvel. Sobre a conceituação de cada instituto, leciona Eduardo Sabbag:<sup>2</sup>

- a) **Propriedade:** o gozo jurídico pleno de uso, fruição e disposição do bem imóvel.
- b) **Domínio útil:** um dos elementos de gozo jurídico da propriedade plena.
- c) **Posse:** manifesta-se, no caso de incidência do IPTU, quando alguém age como se fosse titular do domínio útil, portanto, na posse caracterizada como usucapionem. Assim, refere-se à posse juridicamente perfeita, e não àquela de índole irregular.

Quanto ao aspecto temporal, compete à lei ordinária sua fixação, sendo para o IPTU o primeiro dia de janeiro de cada ano, bastando a existência da propriedade, posse ou domínio útil para sua ocorrência, sendo que eventuais alterações físicas que aconteçam após a data estabelecida pelo Município só será importante para o próximo exercício.

Quanto ao critério espacial, o que regula o IPTU é a zona urbana do Município, àquela que atende as especificações do art.32 §§ 1º e 2º do CTN, devendo existir pelo menos 2 (dois) dos melhoramentos trazidos pelo artigo, sendo eles: meio fio ou calçamento com canalização de águas pluviais, abastecimento de água, sistema de esgoto sanitários, rede de iluminação pública, escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 quilômetros do imóvel considerado.

Quanto ao aspecto quantitativo do IPTU, estamos falando do valor do tributo, sendo composto por dois elementos, a base de cálculo e a respectiva alíquota. De acordo com o art.33 do Código tributário nacional, a base de cálculo é composta pelo valor venal do imóvel. Como aborda Hugo de Brito Machado:

A base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é o valor venal do imóvel (CTN, art. 33). Valor venal é aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais. O preço neste caso, deve ser o correspondente a uma venda à vista, vale dizer, sem incluir qualquer encargo relativo a financiamento.<sup>3</sup>

Também temos a alíquota, que aplicada à base de cálculo não poderá ter efeito confiscatório, sendo claro o art.150, IV, da Constituição Federal ao determinar que os entes federados não poderão utilizar tributo com efeito de confisco. Além disso, importante mencionar que a alíquota poderá ser simples ou progressiva, conforme função social, valor e localização do imóvel, nos termos do art. 156, I, §1º da Constituição Federal.

Quanto ao aspecto pessoal, temos dois sujeitos nessa relação tributária, de um lado o sujeito ativo – aquele responsável pela cobrança do tributo, e no caso aqui tratado, o Município, e de outro o sujeito passivo – o devedor do tributo, responsável pelo adimplemento do Imposto como estipula os artigos 121 e 122 do Código Tributário Nacional.

## 2.2. Sujeito Passivo do IPTU

<sup>2</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 917.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 415.

De acordo com o artigo 34, do Código Tributário Nacional, o contribuinte é o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil.

Leciona Eduardo Sabbag sobre o sujeito passivo do IPTU:

A sujeição passiva abrange aquele que detêm qualquer direito de gozo, relativamente ao bem imóvel, seja pleno ou limitado. Os titulares desses direitos, como sujeitos passivos do IPTU, são o **proprietário** (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário), o **titular do domínio útil** (enfiteuta e usufrutuário) e o **possuidor** (*ad usocapionem*, isso é, aquela com possibilidade de aquisição de domínio ou propriedade pela usucapião).<sup>4</sup>

Para Kiyoshi Harada, podem ser considerados contribuintes do IPTU tanto o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título, desde que essa posse seja de conteúdo econômico, o que exclui a posse de mero locatário. Confira-se:

Cumpra, todavia, observar que a posse abrangida pelo fato gerador é aquela de conteúdo econômico, o que exclui, por exemplo, a do locatário. Portanto, “possuidor a qualquer título” refere-se àquele que exerce alguns dos poderes inerentes ao domínio ou à propriedade; diz respeito ao titular da posse de conteúdo econômico.<sup>5</sup>

Portanto, o autor defende que há um critério objetivo na escolha do sujeito passivo na situação em concreto, o que segundo seu entendimento, deve ser sempre aquele que dispõe economicamente do bem no momento do lançamento do IPTU, não havendo liberdade na escolha do sujeito passivo.

### 3. Imunidade Tributária prevista no art. 150, inciso VI da Constituição Federal

#### 3.1. Aspectos Gerais sobre Imunidade Tributária

Nossa Constituição Federal além de ter traçado perfeitamente os tributos que podem ser criados pelos entes federativos, estabeleceu os limites que estes devem observar na hora de criá-los.

As imunidades constitucionais são verdadeiramente limitações de tributar por parte dos seus entes.

Define o artigo 150, VI da Constituição Federal que é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir impostos em situações determinadas, resumidamente são elas: a imunidade recíproca, a templos de qualquer culto e a entidades educacional e assistencial. Desta forma, a imunidade tributária pode ser considerada como um obstáculo, criado pelo poder constituinte, no qual determinou que não recairá a tributação a partir de determinado fato ou pessoa.

Dispõe o ministro Celso de Mello no julgamento da ADI 712:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. (ADI 712- MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19/02/93).

Sobre esse tema, Yoshiaki Ichihara conceitua imunidade tributária da seguinte maneira:

Imunidades tributária são norma da Constituição Federal, expressas e

<sup>4</sup> SABBAG, *op. cit.*, p. 915.

<sup>5</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 498.

determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem com a não-incidência.<sup>6</sup>

De todo o exposto, em síntese, a imunidade nada mais é do que a exclusão da tributação.

Por se tratar este artigo sobre a aplicação da imunidade recíproca quando da cessão de bem público a terceiro na prestação de serviço público, passaremos a uma análise pormenorizada do instituto imunidade recíproca.

### 3.2. Imunidade Tributária Recíproca

Nos termos do artigo 150, inciso VI, “a” da Constituição Federal, é proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a criação de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros.

Essa imunidade é estendida às entidades políticas da Administração Centralizada, ou seja, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e também abrange as pessoas jurídicas de direito público da Administração Indireta. Essa regra decorre da coexistência das três esferas governamentais inerentes ao sistema federativo brasileiro.

No que diz respeito a sua abrangência, importante destacar que a imunidade recíproca se aplica somente com relação a obrigação principal, desta forma, não atinge as obrigações tributárias acessórias, ou seja, a imunidade recíproca se aplica somente aos impostos, não havendo vedação para a incidência das demais hipóteses.

A principal finalidade da imunidade recíproca é evitar que as unidades federativas sejam obrigadas a pagar impostos umas às outras, o que ajudaria a evitar conflitos fiscais e práticas de “guerra fiscal” no contexto federativo. Além disso, ela protege contra influências políticas mútuas que possam abalar o princípio fundamental do federalismo, tendo como objetivo preservar a unidade federativa, como uma consequência direta e imediata do princípio da igualdade existente entre os Entes Federativos, sendo todos autônomos, conforme previsto na Constituição Federal.

No entanto, a imunidade recíproca é limitada pelo artigo 150, § 3, da Constituição Federal, que permite a tributação quando os entes políticos exercem atividades econômicas não vinculadas às atividades estatais típicas e regidas pelo direito privado, ou que haja contraprestação ou pagamento de tarifas pelos usuários, *in verbis*:

§ 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 contra- prestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. (BRASIL, 1988)

Portanto, a imunidade recíproca só se aplica às atividades típicas dos entes políticos, a menos que estejam envolvidos em atividades econômicas sujeitas a contraprestação ou pagamento de tarifas pelos usuários.

<sup>6</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 183.

No contexto da concessão de uso de imóveis públicos a pessoas jurídicas de direito privado para fins de atividade econômica, o fisco argumenta que a imunidade recíproca não se aplica a esses casos, sob o pretexto de proteger os princípios da livre iniciativa e concorrência. No entanto, a aplicação desses princípios deve ser cuidadosa, levando em consideração a natureza das atividades econômicas envolvidas.

Entretanto, diferente é a situação quando a pessoa jurídica de direito privado se utiliza do bem público, sob o qual recai a imunidade, para a prestação de serviços públicos.

De maneira geral, parece contraditório o estado criar uma entidade para realizar um serviço que é sua responsabilidade exclusiva e, ao mesmo tempo, cobrar impostos por essa atividade. Essa tributação parece ser justificável apenas quando o serviço público é delegado a uma empresa privada, conforme previsto no artigo 175 da Constituição Federal, através de concessão ou permissão. Nesses casos, o serviço público, quando executado pelo setor privado sob essas regras, pode ser tributado. No entanto, tratando-se da ideia principal desse artigo, quando o serviço público é disponibilizado ao cidadão por meio de empresas públicas ou sociedades de economia mista, a imunidade tributária pode ser aplicada. Contudo, essa imunidade não se estende à exploração de atividades econômicas sob o regime da livre iniciativa por parte das empresas públicas e sociedades de economia mista.

A criação de entidades para oferecer serviços públicos é um requisito usado pelo legislador constituinte para permitir que autarquias e fundações públicas sejam isentas do pagamento de impostos, conforme o artigo 150, §2º da Constituição Federal. Portanto, é considerada apropriada a extensão da imunidade tributária mútua para o patrimônio, renda e serviços associados à prestação dos serviços públicos para os quais empresas públicas ou sociedades de economia mista foram estabelecidas.

### **3.3. Princípios que regem a Imunidade Tributária Recíproca**

Após a análise constitucional da imunidade recíproca, passemos agora para a análise dos princípios que regem esse instituto.

Primeiramente, pode-se dizer que o que fundamenta a imunidade recíproca em regra é o princípio federativo, mas também podemos falar da capacidade contributiva e também sobre o instituto da livre concorrência, igualmente prevista constitucionalmente.

No que diz respeito ao princípio federativo, o objetivo imediato é a garantia do perfeito funcionamento das esferas de governo, onde a liberdade pública depende da separação vertical dos poderes. A descentralização do poder, característica do federalismo, confere autonomia aos entes, representando a convivência entre eles, o que nos leva a um fortalecimento financeiro, do contrário, se existisse a tributação de um ente sobre o outro estaríamos diante do enfraquecimento financeiro. O princípio federativo não admite a subordinação de um ente sobre o outro, uma clara violação a autonomia.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, podemos traduzir em princípio da igualdade. Para que esse princípio seja atendido se faz necessário um critério de justificação, onde o atendimento será diferenciado. Com relação ao imposto, dispõe o art. 145, §1º em outras palavras que sempre que possível, os impostos serão personalizados e ajustados de acordo com a capacidade financeira do contribuinte. A administração tributária terá permissão, especialmente para garantir que esses objetivos sejam atendidos, de identificar, dentro dos limites da lei e respeitando os direitos individuais, os bens, ganhos e atividades econômicas dos contribuintes

Em outras palavras, trata-se da divisão das despesas na medida da capacidade individual de cada indivíduo, em que é dado tratamento desigual aos desiguais. Assim, a imunidade recíproca se fundamenta tanto no princípio federativo quanto no da capacidade contributiva, porque toda a riqueza do Estado serve diretamente para as finalidades públicas, sendo, portanto, sem sentido atribuí-lo uma capacidade de contribuição para os propósitos nos quais toda sua atividade e existência estão destinadas. Nesse sentido, o ente público possui capacidade econômica, mas não capacidade contributiva, já que os recursos são revertidos em prol da coletividade.

Importante trazer para a discussão o art. 150, § 3º da CF que exclui do âmbito da imunidade tributária recíproca o patrimônio, renda e serviços relacionados a exploração de atividades econômicas, amparadas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados. Por isso, é imprescindível a análise da capacidade contributiva das pessoas jurídicas de direito privado, para constatar se elas atuam como instrumentos públicos ou se são equiparadas a empreendimentos privados, devendo neste último caso ser afastado o reconhecimento da imunidade recíproca.

#### **4. Imunidade Tributária Recíproca e o Imóvel Público utilizado por Pessoa Jurídica de Direito Privado**

##### **4.1. Prestação de serviço público versus Atividade Econômica**

Após conceituação da imunidade recíproca, ficou constatado que deve ser observado a natureza da atividade exercida pela pessoa jurídica no bem imóvel utilizado, se é exploração de atividade econômica ou se é prestação de serviço público, pois essa distinção é de grande importância para a tributação, como veremos a seguir.

Quanto a atuação estatal no domínio econômico, já sabemos que não goza de imunidade recíproca, em absoluta consonância com o art. 150 §3º da constituição, combinado com o 173 da CF, que submete as pessoas de direito público que exploram atividade econômica ao regime próprio de empresas privadas, incluindo as obrigações tributárias, visando a livre concorrência e equidade concorrencial.

Entretanto, não há limitação da imunidade tributária recíproca quando o ente federativo presta serviço público.

No direito pátrio, embora a prestação de serviço público seja realizada pelo próprio Estado, em algumas situações a execução dessa atividade é transferida a um terceiro por meio de concessão ou permissão.

Conforme aborda Celso Antônio Bandeira de Mello:

Serviço Público é, portanto, toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público, portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo.<sup>7</sup>

Notadamente, pode se dizer que a prestação de serviço público é a concretização dos objetivos do Estado, não podendo ser confundido a titularidade de serviço com a titularidade da prestação de serviço.

Continua o autor destacando que:

O fato de o Estado (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) ser titular

<sup>7</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 695.

de serviços públicos, ou seja, o sujeito que detém “senhoria” sobre eles (a qual, de resto, é, antes de tudo, um dever em relação aos serviços que a constituição ou as leis puseram ou venham a pôr seu cargo) não significa que deva obrigatoriamente prestá-los por si ou por criatura sua quando detenha titularidade exclusiva do serviço.<sup>8</sup>

Pode-se afirmar que a execução de serviços públicos ocorre tanto de maneira direta quanto por meio de transferência a terceiros. A administração pública é responsável por prestá-los ou conceder a entidades externas – sejam elas particulares ou outras entidades jurídicas da administração indireta – a autorização para desempenhá-los.

Dito isso, antes de adentrar no mérito da incidência da norma da imunidade sobre as pessoas jurídicas, é necessário destacar que este artigo está tratando especificamente sobre as empresas estatais e as sociedades de economia mista, que possuem participação acionária da administração pública, e não das sociedades totalmente privadas que são concessionárias de serviços públicos.

Segundo Hely Lopes Meirelles<sup>9</sup>, empresas públicas são as pessoas jurídicas de Direito Privado, instituídas e mantidas pelo Poder Público por intermédio de autorização em lei específica, possuindo capital exclusivamente público, para a prestação de serviço público ou a realização de atividade econômica de relevante interesse coletivo, podendo revestir qualquer forma e organização empresarial.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>10</sup> a sociedade de economia mista é a pessoa jurídica criada e autorizada por lei, como instrumento de ação do Estado, com personalidade jurídica de Direito Privado, mas submetida a certas regras decorrentes desta sua natureza auxiliar de atuação governamental, constituída sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou entidade de sua Administração indireta, sobre remanescente acionária de propriedade particular.

Nesse sentido, alguns doutrinadores reconhecem a imunidade a tais pessoas jurídicas quando prestadoras de serviço público.

No entendimento de Roque Antônio Carazza:

Aprofundando o assunto, as empresas estatais, quando delegatárias de serviços públicos ou de atos de polícia – e que, portanto, não exploram atividades econômicas –, não se sujeitam à tributação por meio de impostos, justamente porque são a ‘longa manus’ das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam e lhes apontam os objetivos públicos a alcançar. A circunstância de serem revestidas da natureza de ‘empresa pública’ ou de ‘sociedade de economia mista’ não lhes retira a condição de ‘pessoas administrativas’, que agem em nome do Estado, para a consecução do bem comum.<sup>11</sup>

Na mesma percepção sobre o assunto, dispõe Regina Helena Costa<sup>12</sup> que “o raciocínio se resume no seguinte: se o serviço público for prestado diretamente pela pessoa política, estará indubitavelmente imune à tributação por via de impostos”. E continua “a delegação da execução desse serviço público pela pessoa que é titular da

---

<sup>8</sup> MELLO, *op. cit.*, p. 705.

<sup>9</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 355 - 356.

<sup>10</sup> MELLO, *op. cit.*, p. 203.

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 706.

<sup>12</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 158.

competência para prestá-lo à coletividade, por meio de lei, a uma empresa por ela instituída – empresa pública ou sociedade de economia mista-, que se torna delegatária do serviço, não pode, portanto, alterar o regime jurídico – inclusive tributário – que incide sobre a mesma prestação”.

Logo, de acordo com a doutrina especializada, quando uma empresa estatal e uma sociedade de economia mista atuam prestando serviço público, em verdade, estão executando a função estatal, não havendo nenhuma alteração no regime jurídico da prestação, legitimando, portanto, a incidência da imunidade tributária recíproca.

Quanto a incidência da imunidade sobre as sociedades de economia mista e empresas estatais que explorem atividade econômica, a doutrina tem firmando entendimento no sentido de que há a vedação à incidência da imunidade tributária prevista no art. 150, IV da Constituição Federal.

Celso Antônio Bandeira de Mello destaca que há de se distinguir as atividades prestadas pelas pessoas jurídicas acima citadas:

Há, portanto, dois tipos fundamentais de empresas públicas e sociedades de economia mista: exploradoras de atividade econômica e prestadoras de serviços públicos ou coordenadoras de obras públicas e demais atividades públicas. Seus regimes jurídicos não são, nem podem ser, idênticos, como procuraremos demonstrar em outra oportunidade. No primeiro caso, é compreensível que o regime jurídico de tais pessoas seja o máximo possível daquele aplicável à generalidade das pessoas de Direito Privado. Seja pela natureza do objeto de sua ação, seja para prevenir que desfrutem de situação vantajosa em relação às empresas privadas –, compreendendo-se que estejam, em suas atuações, submetidas a uma disciplina bastante avizinhada da que regula as entidades particulares de fins empresariais. Daí haver o Texto Constitucional estabelecido que em tais hipóteses regular-se-ão pelo regime próprio das empresas privadas (art. 173, § 1º, II). Advirta-se, apenas, que há um grande exagero nesta dicção da Lei Magna, pois ela mesma se encarrega de desmentir-se em inúmeros outros artigos, como além será demonstrado. No segundo caso, quando concebidas para prestar serviços públicos ou desenvolver quaisquer atividades de índole pública propriamente (como promover a realização de obras públicas), é natural que sofram o influxo mais acentuado de princípios e regra do Direito Público, ajustados, portanto, ao resguardo de interesses desta índole.<sup>13</sup>

Em linhas gerais, a conclusão doutrinária é a de que: empresas estatais que exercem atividade econômica não estão sujeitas a imunidade, haja vista que atuam em regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e às obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributárias, nos termos do art. 173 da CF, diferente das empresas estatais prestadoras de serviço público, que estariam sujeitas a imunidade por estarem recebendo o encargo de prestar o serviço público, obtendo como prerrogativa o direito a imunidade tributária.

Dito isso, os imóveis afetados ao interesse público, embora cedidos as empresas estatais e as sociedades de economia mista, continuam sem dúvidas vinculados às finalidades essenciais do ente federativo a quem a constituição outorgou a competência executiva de tais atividades, portanto, não há justificativa para restringir a aplicação da imunidade recíproca a essas pessoas utilizadoras do imóvel público.

## 5. Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema

Conforme discutido anteriormente, abordamos o conceito de imunidade recíproca e sua aplicação na Constituição Federal. Nesse contexto, examinamos a

<sup>13</sup> MELLO, *op. cit.*, p. 203.

posição doutrinária acerca desse tema, com foco especial na ampliação que alguns doutrinadores conferiram à norma imunizante.

Dessa forma, é importante destacar que a principal abrangência da aplicação da imunidade recíproca reside na orientação de impedir a tributação das pessoas jurídicas de direito privado que prestam serviços públicos.

Portanto, é claro que é importante abordar como a jurisprudência tem se posicionado em relação à aplicação da imunidade recíproca para as pessoas jurídicas de direito privado, especialmente as que prestam serviços públicos. Isso se deve à influência significativa que o judiciário exerceu sobre a evolução desse instituto ao longo do período constitucional.

No que se refere às decisões contrárias à imunidade, a suprema corte no Tema 385 fixou o entendimento de que a imunidade recíproca não se estende à empresa privada arrendatária de imóvel público quando for ela exploradora de atividade econômica com fins lucrativos, sendo constitucional a cobrança do IPTU pelo Município.<sup>14</sup>

O ministro Luís Roberto Barroso observou que a imunidade tributária recíproca se aplica exclusivamente a empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços essenciais e exclusivos. Ele ressaltou que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os temas 437 e 385 de repercussão geral, estabeleceu a aplicação do IPTU sobre propriedades de entidades públicas cedidas a entidades privadas e a impossibilidade de estender a imunidade recíproca a empresas privadas com fins lucrativos que arrendam imóveis públicos.

Da mesma forma, no tema 437 o STF decidiu de forma vinculante que incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo. No caso, tratava-se de pessoa jurídica de direito privado que se utilizava do bem público para prestação de atividade econômica.<sup>15</sup>

Na reclamação 32717, julgada pelo ministro Luiz Fux, houve uma diferenciação quanto a aplicabilidade da imunidade recíproca às empresas privadas exploradoras de atividade econômica e àquelas prestadoras de serviço público.<sup>16</sup>

Na mencionada Reclamação, o relator cassou a decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo que havia declarado a obrigação da Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP a pagar o IPTU relativo ao porto de Santos. O Tribunal entendeu que sendo a CODESP pessoa jurídica de direito privado, não era detentora da imunidade tributária prevista no art. 150, VI da Constituição Federal, não importando a natureza jurídica do serviço prestado, mas sim a natureza jurídica da empresa.

No entanto, chegando ao STF, segundo o relator, o ponto central da questão está na essência do serviço oferecido, segue a decisão *in verbis*:

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**

<sup>14</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 594015**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Marco Aurélio.

Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2642811&numeroProcesso=594015&classeProcesso=RE&numeroTema=385>. Acesso em 07 dez. 2023.

<sup>15</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 601720**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Edson Fachin.

Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2692309&numeroProcesso=601720&classeProcesso=RE&numeroTema=437>. Acesso em 07 dez. 2023.

<sup>16</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Rcl 32717**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Luiz Fux. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5600632>. Acesso em 07 dez. 2023.

**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. (grifo nosso)

E prossegue o Min. Luiz Fux:

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 (**RE 253.472**).

A distinção está na natureza das atividades realizadas pelas pessoas jurídicas que utilizam o espaço público: caso sejam pessoas jurídicas oferecendo serviços de caráter essencialmente público, terão direito à imunidade tributária.

Em outro julgado com Repercussão Geral, (RE) 1320054 Tema 1.140<sup>17</sup>, o STF reafirmou que empresas estatais sem lucro são beneficiárias de imunidade tributária recíproca. Segundo o entendimento da Corte, o benefício, previsto na Constituição Federal (artigo 150, inciso VI, alínea “a”), é concedido quando não houver distribuição de lucros a acionistas privados e nos casos de ausência de risco ao equilíbrio concorrencial. Em tal processo questionava-se a possibilidade da Companhia do Metropolitano de São Paulo (Metrô-SP) obter imunidade tributária recíproca ao pagamento de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

No mesmo sentido, em ARE nº 1080256/SP,<sup>18</sup> a suprema corte reconheceu ser lícita a aplicação da imunidade tributária recíproca em imóvel utilizado pela CPTM – sociedade de economia mista – na execução de serviços de transporte ferroviário.

Em sua decisão, a corte argumenta que a estrutura do Estado Federal, presente em nossas leis, impede que qualquer unidade federativa institua impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das outras entidades políticas ou administrativas, especialmente quando estas foram criadas para oferecer serviços públicos específicos dentro da esfera de competência determinada pela Constituição, e que a finalidade da

---

<sup>17</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1320054**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Presidente. APELAÇÃO – Execução Fiscal – IPTU. Exceção de pré-executividade acolhida. Imunidade, nos termos do art. 150, VI, a, da CF. Benefício extensível a sociedade de economia mista, prestadora de serviço público. Precedentes do STF e desta Corte. Sentença mantida. Recurso desprovido. (Doc. 11, p. 2) Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6146137&numeroProcesso=1320054&classeProcesso=RE&numeroTema=1140>. Acesso em 07 dez. 2023.

<sup>18</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1080256**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello. EMENTA: Recurso Extraordinário – CPTM – sociedade de economia mista incumbida de executar, como atividade-fim, em função de sua específica destinação institucional, serviços de transporte ferroviário – CPTM como instrumentalidade administrativa do ente federado, incumbida, nessa condição institucional, de executar típico serviço público – consequente extensão, a essa empresa governamental, em matéria de impostos, da proteção constitucional fundada na garantia da imunidade tributária recíproca (CF, ART. 150, VI, “a”) – o alto significado político-jurídico dessa garantia constitucional, que traduz uma das projeções concretizadoras do postulado da federação – imunidade tributária da CPTM, em face do IPTU, quanto às atividades executadas no desempenho do encargo, que a ela foi outorgado – doutrina – jurisprudência – precedentes do supremo tribunal federal.. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5278341>. Acesso em 07 dez. 2023.

imunidade tributária recíproca representa verdadeira garantia institucional de preservação do sistema federativo.

Ao encerrar a análise jurisprudencial referente ao tópico abordado neste artigo, a Suprema Corte, por meio do Recurso Especial nº 253.472<sup>19</sup>, com a relatoria do Ministro Joaquim Barbosa (Dje de 01/02/2011), estabeleceu determinados critérios a serem considerados ao se aplicar a imunidade tributária recíproca a pessoas jurídicas de direito privado, particularmente as sociedades de economia mista. Esses critérios são:

A. a imunidade tributária recíproca se aplica apenas à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado;

B. atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política; e

C. a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do livre exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

Quanto ao primeiro requisito, constata-se que o relator buscou restringir a imunidade aos bens estritamente ligados à prestação de serviços públicos, que é a finalidade da empresa estatal, ficando de fora da imunização aqueles bens e serviços que são utilizados em atividades estranhas e com outros objetivos que não a prestação do serviço público.

No segundo requisito, é certo que as atividades econômicas não ligadas à prestação do serviço público e que sirvam para o aumento do capital ou do patrimônio da empresa estatal, devem ser tributadas, sob pena de se criar condição mais vantajosa para ela, em comparação à empresa privada que exerça a mesma atividade em regime de livre concorrência.

Por fim, o último requisito estipulado dispõe que a ausência de pagamento de imposto não poderá promover uma concorrência desleal entre as empresas estatais e uma sociedade totalmente privada.

É evidente que a discussão sobre a aplicação da imunidade tributária recíproca é complexa e se concentra na natureza das atividades desempenhadas pelas entidades privadas que usufruem de imóveis públicos.

A jurisprudência, exemplificada por diversos julgados do Supremo Tribunal Federal, estabelece critérios para determinar quando a imunidade se aplica ou não, levando em consideração se a atividade é essencialmente pública, sem intuito lucrativo, ou se busca principalmente o lucro por meio da exploração econômica.

Essa distinção é crucial para determinar se a imunidade tributária recíproca é concedida ou não. A análise da natureza das atividades realizadas pelas empresas privadas, especialmente as estatais, tem sido um ponto central na tomada de decisões judiciais sobre esse tema.

A jurisprudência destaca a importância de garantir a imunidade tributária recíproca para empresas estatais que não visam o lucro, que estão vinculadas ao cumprimento de serviços públicos essenciais e que não comprometem a concorrência no mercado. Por outro lado, empresas privadas que exploram atividades lucrativas a partir de imóveis públicos podem não se enquadrar nesse benefício, sujeitando-se à tributação.

---

<sup>19</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 253572**. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. (Dje de 01/02/2011). Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618164>. Acesso em 07 dez. 2023.

Assim, a interpretação jurisprudencial delinea critérios claros para determinar a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca, considerando a essência das atividades desenvolvidas pelas entidades privadas que usufruem de bens públicos, respeitando os princípios da livre concorrência e a preservação do sistema federativo.

## 6. Considerações Finais

As imunidades tributárias são limitações ao poder de tributar, impedindo que o ente tributante exerça sua competência para instituir impostos sobre determinados fatos, pessoas ou bens.

O objetivo desse trabalho foi apresentar uma análise tanto doutrinária como jurisprudencial acerca da possibilidade da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal ser estendida as pessoas jurídicas de direito privado – sociedades de economia mista e empresas públicas – que se utilizam dos bens imóveis públicos na prestação de serviços públicos de competência exclusiva do ente político que a criou ou instituiu.

De acordo com o Supremo Tribunal Federal, em seus diversos precedentes, tais pessoas jurídicas podem usufruir de tal benesse imunizante quando prestem serviços públicos, visto que são verdadeiros instrumentos administrativos utilizados pelo próprio Estado na consecução do serviço público, exercendo atividades típicas da administração direta.

Restou claro nos julgados com repercussão geral que as empresas públicas e sociedades de economia mista, para que sejam beneficiadas com a imunidade tributária recíproca, além de serem criadas para agirem como verdadeiros auxiliares do Estado, devem também observar alguns requisitos: prestação de um serviço público; ausência de intenção de obter lucro; e atuação com respeito ao princípio da livre concorrência.

Dito isso, se o imóvel é utilizado para prestação de atividades econômicas e que sirvam para o aumento do capital ou do patrimônio da empresa estatal, deve haver a tributação, ou seja, a incidência do IPTU sob esse imóvel, sob pena de se criar uma condição mais vantajosa a essa empresa estatal em detrimento de uma empresa privada que exerça a mesma atividade em regime de livre concorrência.

A verdade é que se essas pessoas jurídicas de direito privado prestam serviços públicos, estão agindo como instrumentos do Estado na implementação de políticas públicas e realizando objetivos constitucionalmente determinados, portanto, se estão executando a função do Estado, não há que se falar na alteração do regime jurídico, sendo legítima a incidência da norma imunizante.

Se o Estado tem a responsabilidade de executar os serviços que são de interesse público, mas decide, por vontade própria, não os realizar diretamente, optando por delegar essa função a entidades privadas como as sociedades de economia mista e as empresas públicas, essas entidades jurídicas de direito privado que recebem essa autorização para oferecer o serviço público passam a agir como um instrumento do próprio Estado na implementação das políticas públicas, sendo, portanto, abarcadas pela imunidade.

Além disso, é crucial o entendimento de que essa imunidade não é um privilégio desmedido concedido às entidades privadas, mas sim uma forma de promover a cooperação entre o setor público e o privado em prol do interesse coletivo.

Quando uma pessoa jurídica de direito privado utiliza um imóvel público para desenvolver suas atividades, está, de certa forma, prestando um serviço que, em condições normais, seria responsabilidade direta do município.

Portanto, a imunidade tributária recíproca com relação ao IPTU sobre imóveis públicos utilizados por pessoas jurídicas de direito privado não apenas fortalece a

parceria entre setores, mas também amplia a oferta de serviços à população sem sobrecarregar os recursos municipais.

E por último, importante mencionar que não é possível que esse benefício fiscal passe a ser reconhecido de maneira automática, visto que é inegável a importância do crivo do judiciário. Faz-se necessário que para que a imunidade tributária recíproca seja concedida, passe antes por uma análise caso a caso, e que essas pessoas jurídicas passem pelos requisitos definidos pelo Supremo Tribunal Federal.

## REFERÊNCIAS

BRECHBÜHLER, Gustavo. Imunidade Recíproca e IPTU. Revista dos Tribunais online: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 120, p. 29-72, jan./fev. 2015. DTR\2015\40. Acesso em: 07 dez. 2023.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

PIRES, Marcos. Imunidade tributária recíproca e imóvel público cedido a particular. **PPF Advocacia**, [S. 1.], [2023]. Disponível em: <https://www.google.com/search?q=https://ppf.adv.br/conteudo/imunidade-tributaria-reciproca-e-imovel-publico-cedido-a-particular>. Acesso em: 07 dez. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.