O IPTU e as Concessionárias de Serviço Público: uma Questão aparentemente Inacabada¹

Property Tax (IPTU) and Public Service Concessionaires: an Apparently Unfinished Issue

Álvaro Luis Ribeiro Reis

Advogado. Doutorando em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais.

E-mail: alvaroluis1917@hotmail.com.

Artur Rico Rolim

Advogado. Graduado pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduado em Tributação Internacional pela Fundação Getulio Vargas. Pós-graduado em Licitação e Contratos Administrativos pela Fundação Arcadas. *E-mail:* arturrico@gmail.com.

Brunna Regina Picote

Advogada. Pós-graduada em Direito e Processo Tributário e em Direito Empresarial e Econômico pela Academia Brasileira de Direito Constitucional. Secretária da Comissão de Gestão Pública e Controle da Administração da OAB-PR. *E-mail:* brunnapicote@gmail.com.

Murilo Marcilio Zilinski

Graduando em Direito na Pontifícia Universidade Católica de Campinas. Estagiário de na área de Direito Público. Integrante do grupo de pesquisa do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT Jovem). *E-mail:* zilispo@gmail.com.

Rodolfo Paolo Costa de Souza

Advogado. Formado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Pós-graduado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Pesquisador no Instituto de Aplicação do Tributo, no grupo Igualdade, Diversidade, Democracia e Tributação e no IBDT. *E-mail:* rodolfopalosouza@gmail.com.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.60.13.2025.2870>

Resumo

Este artigo analisa a afetação e o mérito do Tema de Repercussão Geral n. 1297, que trata da aplicabilidade da imunidade tributária às concessionárias de serviço público, para fins de incidência do IPTU. A partir de um estudo detalhado dos aspectos *fático-jurídicos* referentes às demais repercussões gerais sobre a matéria (Temas n. 385, n. 437, n. 508 e n. 1.140), pretende-se examinar se, de fato, a questão submetida à análise do egrégio Supremo Tri-

¹ Este artigo resume parte das conclusões do grupo de pesquisa “O fato gerador do IPTU na jurisprudência dos tribunais superiores” do IBDT Jovem e a manifestação apresentada pelo grupo à Advocacia-Geral da União no âmbito da Tomada de Subsídios Sejan/AGU n. 01/2024.

bunal Federal (STF) no Tema n. 1.297 apresenta particularidades que a distinguem dos demais casos julgados e, além disso, se não seria possível decidir o *leading case* com base nas teses fixadas nos outros temas que tratam da matéria.

Palavras-chave: IPTU, imunidade recíproca, concessionária, serviço público, atividade econômica.

Abstract

This paper analyzes the admissibility and merits of Theme n. 1297 of General Repercussion of the Brazilian Supreme Court, which addresses the applicability of tax immunity to public service concessionaires, with regard to the levy of the Urban Property Tax (IPTU). Based on a detailed study of the factual and legal aspects involved in other general repercussion themes on the subject (Themes n. 385, 437, 508, and 1140), the objective is to assess whether the issue submitted for review by the esteemed Brazilian Supreme Federal Court in Theme n. 1297 presents specific features that set it apart from previously adjudicated cases and, furthermore, whether it would be possible to resolve the leading case based on the legal doctrines established in those related themes.

Keywords: IPTU, reciprocal immunity, concessionaires, public service, economic activity.

1. Introdução

A imunidade tributária das prestadoras de serviços públicos é um tema reiteradamente submetido à apreciação do Supremo Federal (STF)². Apesar de toda tinta gasta para delimitação da amplitude da imunidade nessas hipóteses, a Corte Constitucional foi novamente instada a se manifestar sobre a questão na Repercussão Geral n. 1.297 (RE n. 1.479.602).

O recurso, originado do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG³), discute a possibilidade de cobrança de Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre as áreas utilizadas por concessionária na prestação de serviço público de transporte ferroviário. O Tribunal negou a imunidade, sob o argumento de que o caso dos autos se enquadrava nas teses fixadas nas Repercussões Gerais n. 508 e n. 1.140, as quais vedam a extensão da imunidade para as concessionárias de capital aberto.

Quando da afetação do recurso, o STF entendeu que a questão discutida nos autos não se confundia com o debate travado nos temas de repercussão geral supracitados, pois a questão sob análise seria o tratamento destinado ao bem objeto

² Cite-se, como exemplo, as Repercussões Gerais n. 115 (RE n. 580.264), n. 235 (RE n. 601.392), n. 385 (RE n. 594.015), n. 402 (RE n. 627.051), n. 412 (ARE n. 638.315 AgR), n. 437 (RE n. 601.720), n. 508 (RE n. 600.867), n. 644 (RE n. 773.992), n. 844 (RE n. 928.902) e n. 1.140 (RE n. 1.320.054).

³ Apelação Cível n. 1.0000.21.139444-0/001.

da concessão, e não uma análise quanto aos aspectos subjetivos do titular da concessão do serviço (que teria sido feita nos precedentes anteriores).

Nesse artigo, propomos avaliar se há efetiva distinção da Repercussão Geral n. 1.297 com os outros temas sobre a imunidade das concessionárias quanto ao IPTU. Para tanto, será feita uma exposição inicial sobre a imunidade tributária recíproca. Na sequência, serão analisados os fundamentos dos Temas n. 385, n. 437, n. 508 e n. 1.140. Ao final, serão feitas considerações quanto ao acerto da afetação do Tema n. 1.297 e sobre qual conclusão seria a mais coerente com a jurisprudência até então formada no STF.

2. Imunidade tributária

A imunidade, como gênero, pode ser entendida como norma constitucional que, ao vedar a expedição de regras instituidoras de tributo sobre fatos específicos, reduz horizontalmente o escopo da norma de atribuição do poder tributário, tendo por efeito a limitação da competência tributária dos entes políticos⁴.

É norma essencialmente negativa, pois exclui certos fatos do campo de incidência tributária, que do contrário estariam tipicamente incluídos⁵. Por exemplo, ao dizer-se indistintamente que a propriedade urbana é tributável, a consequência necessária é que todos os vínculos jurídicos enquadrados nessa categoria sejam tributados. Para proteção de certos vínculos de propriedade (como a dos imóveis públicos), é constituída restrição normativa, negando a extensão da norma de competência. Assim, a propriedade dos imóveis urbanos está conceitualmente incluída dentro da categoria “propriedade urbana”, mas normativamente excluída por uma regra de exceção.

Dentre as espécies de imunidade, destaca-se a recíproca, correspondente à intributabilidade de determinadas pessoas jurídicas que estão em relação de equivalência hierárquica. Referida imunidade é constituída no texto constitucional nos seguintes termos:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

⁴ A definição resume as considerações sobre imunidade feita pelos seguintes autores: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 375; CARRAZZA, Roque Antonio et al. *Imunidades tributárias*. Elizabeth Nazar Carrazza (coord.). Daniel Moreti (org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 816; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, p. 195-196; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 258; PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 157 [e-book]; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 124.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 377.

VI – instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]

§ 2º A vedação do inciso VI, 'a', é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”

A regra contida na alínea *a* do inciso VI do art. 150 da CF estabelece vedação ao exercício da competência tributária sobre as manifestações de riqueza reveladas pelos demais entes federativos. É imunidade subjetiva pois decorre da natureza do contribuinte: o patrimônio, a renda e os serviços são intributáveis por serem de titularidade de uma pessoa específica, e não em si mesmos.

Nesse sentido, a impossibilidade de cobrar-se o IPTU sobre imóveis de titularidade de União, Estados, Municípios e Distrito Federal decorre do fato de referidos entes não serem passíveis de enquadramento como sujeitos passivos da obrigação tributária. A imunidade recíproca não é decorrência de fatos referentes aos objetos, mas sim da situação especial dos sujeitos a eles vinculados.

Porém, é inegável a existência de certo hibridismo⁶ dos critérios subjetivo e objetivo na extensão na imunidade recíproca, como no caso das autarquias e fundações. Se os entes políticos gozam de imunidade plena, os entes da administração indireta citados gozarão de imunidade (na condição de *pessoas* de direito público⁷), mas apenas quanto ao patrimônio, renda e serviços que estejam vinculados com suas finalidades ou delas decorrentes (o que corresponde a uma situação específica do *objeto* da tributação)⁸.

Assim, a imunidade recíproca originária é precipuamente subjetiva, sendo expressamente estabelecida uma especificidade na Constituição que a amplia para entes da administração indireta, mas cria uma trava de natureza objetiva. De todo modo, é válido concluir que a imunidade recíproca é essencialmente subjetiva, já que a natureza do titular é requisito essencial para sua incidência.

A impossibilidade de tributação decorre de dois argumentos centrais: isonomia (equivalência hierárquica entre os entes federativos) e falta de capacidade

⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 154.

⁷ GOUVEIA, Ana Carolina Miguel. Imunidade recíproca. *Revista da AGU* ano XIII, n. 40. Brasília, abr./jun. 2014, p. 59-88. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/406/2909>. Acesso em: 01 maio 2025, p. 68.

⁸ Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Aspectos controvertidos da imunidade recíproca na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Pensamento Jurídico* v. 15, n. 1. São Paulo, jan./abr. 2021, p. 231-247. Disponível em: <https://ojs.unialfa.com.br/index.php/pensamentojuridico/article/download/486/393/962>. Acesso em: 01 maio 2025.

contributiva (o patrimônio dos entes públicos já se destina à satisfação dos interesses da coletividade)⁹.

Quanto ao primeiro, a organização entre União, Estados e Municípios não se dá mediante o estabelecimento de hierarquias, mas por meio de definição de competências normativas próprias. No âmbito de suas competências, estão blindados contra a intervenção dos outros, o que é decorrência da posituação de um modelo no qual os entes federativos são tratados como iguais, por serem todos titulares de parcela do poder estatal¹⁰. Ora, o reconhecimento da igualdade implica a inexistência de superioridade (por uma relação de contradição lógica) e, por consequência, afasta de *per se* o poder de tributar. Isso porque o ato de tributar é expressão da soberania, isto é, é expressão de um exercício de poder¹¹, por implicar na constituição unilateral de obrigações sobre um terceiro.

Quanto ao segundo, os entes políticos não revelam capacidade contributiva pois a finalidade do tributo é o custeio coletivo do bem público¹². Se as receitas dos entes já “servem para custear a realização dos respectivos encargos constitucionais”¹³, não há que se falar em capacidade contributiva, pois a finalidade da tributação já foi necessariamente atendida. Assim, os entes não estão sujeitos ao dever de solidariedade no pagamento de impostos, pois seus recursos já pertencem à coletividade¹⁴ e são voltados à satisfação do bem comum.

Porém, se a isonomia e a ausência de capacidade contributiva se prestam para atrair a imunidade, igualmente servem para estabelecer seus limites quanto à administração indireta. Justamente por isso a Constituição excepcionou expressamente certas pessoas do âmbito da imunidade, em razão da atuação econômica:

“Art. 150 [...]

IV – [...]

[...]

⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 275. FERRAZ, André Santos. O descabimento da imunidade tributária recíproca em face da Correios Celular sob o prisma do princípio da livre concorrência. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42. São Paulo: IBDT, 2019, p. 67-89.

¹⁰ DERZI, Misabel A. M. Federalismo, liberdade e direitos fundamentais. *Revista de Estudos Institucionais* v. 4, n. 1, 2018, p. 118-157.

¹¹ ARENHART, Fernando. Imunidade recíproca e federalismo: da construção norte-americana à atual posição do STF. *Revista Brasileira de Políticas Públicas* v. 3, n. 2, 2013, p. 15.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar. In: PEIXOTO, Marcelo; FERNANDES, Edison (coord.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 394.

¹³ FERRAZ, André Santos. O descabimento da imunidade tributária recíproca em face da Correios Celular sob o prisma do princípio da livre concorrência. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42. São Paulo: IBDT, 2019, p. 79.

¹⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 128.

§ 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.”

Nesse ponto a Constituição cria uma *restrição objetiva* à imunidade recíproca, ao estabelecer que certos bens, rendas e serviços não serão imunes, em razão de estarem destinados à exploração econômica e não representarem uma atuação como Estado, mas equiparada ao particular¹⁵. É *restrição objetiva*, pois está baseada na atividade desenvolvida pelo contribuinte, e não na natureza da pessoa jurídica.

Até então, não há grandes dificuldades quanto à definição dos limites da imunidade. A verdadeira dificuldade exegética ocorre nos casos em que não há regra positivada. O texto constitucional explicitamente estende a imunidade recíproca para fundações e autarquias, naquilo que corresponde às suas atividades-fim, mas deixa um vazio nas hipóteses de prestação de serviço público por pessoas jurídicas de direito privado da administração indireta (empresas públicas e sociedades de economia mista).

Em decorrência disso, foi exigido exercício de interpretação teleológica da imunidade, por meio do qual se reconheceu a extensão para as empresas estatais que prestem serviço público, sob o fundamento de que essas pessoas atuam como extensão (*longa manus*) do Estado¹⁶.

Essa compreensão não parece estar em desconformidade com a interpretação sistemática da Constituição, já que a imunidade recíproca apenas deveria ser afastada nas hipóteses expressas em que há atividade econômica. A delimitação negativa posta pela Constituição (art. 150, IV, *a*, CF) é utilizada em sentido positivo: com o fim de dizer que os casos não enquadrados em referida hipótese são contemplados pela imunidade. Novamente aqui revela-se um requisito objetivo, mas que, diferentemente dos outros casos, não é utilizado com fins de limitar a imunidade recíproca, mas sim de atraí-la.

Assim, parte da doutrina caminhou no sentido de ampliar a extensão da imunidade tributária baseando-se em um critério objetivo: a atividade desenvolvida pelo agente. Perde relevância a natureza jurídica de direito privado da pres-

¹⁵ FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas. Livre concorrência e imunidade dos Correios: limite a uma limitação. *Revista Direito Tributário Atual* n. 28. São Paulo: IBDT, 2012, p. 132-148, p. 141.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio et al. *Imunidades tributárias*. Elizabeth Nazar Carrazza (coord.). Daniel Moreti (org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2012 p. 842; ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, p. 279-280; PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 161.

tadora do serviço, já que o essencial é a atividade, que não perde seu regime em razão da natureza do prestador.

A imunidade tem por fim garantir a prestação desembaraçada das obrigações constitucionais. Se a pessoa jurídica é constituída com o propósito exclusivo de procedimentalizar referida prestação, a sua natureza não desnatura os fundamentos da imunidade: ela não é equivalente aos entes políticos (por ser pessoa jurídica de direito privado), mas é equiparada por assumir uma obrigação do ente imune e tem sua autonomia financeira garantida para satisfação dessa obrigação.

Ainda que a jurisprudência histórica do STF tenha seguido essa compreensão¹⁷, que nos parece correta, há uma oscilação relevante a depender da situação concreta em caso. Nesse sentido, há situações nas quais, mesmo diante da prestação de serviço público pela entidade da administração indireta, houve o afastamento da imunidade recíproca.

De modo a avaliar o entendimento do STF nesses casos, analisaremos as decisões proferidas no âmbito das repercussões gerais antes mencionadas¹⁸. Destacaremos o foco atribuído aos aspectos subjetivos e objetivos da imunidade recíproca, com o fim de avaliar, ao final, se há efetiva distinção entre as repercussões gerais anteriores e a discussão no Tema n. 1.297.

3. Tema n. 385

O Tema n. 385 (RE n. 594.015) resultou em uma das grandes manifestações do STF sobre a imunidade das concessionárias quanto ao IPTU. Discutiu-se, na hipótese, se a imunidade recíproca alcançaria a Petrobras S.A., sociedade de economia mista que era arrendatária de terreno pertencente à União, destinando-o para realização de atividades relacionadas à exploração de petróleo¹⁹.

Conforme argumentos da concessionária, o fato de que a área era (i) destinada à prestação de serviço de relevante interesse público (*critério objetivo*) e (ii) de propriedade da União (*critério subjetivo*), fazia com que a imunidade fosse atraída por ambos os critérios. Ademais, o IPTU não poderia ser cobrado do possuidor precário, de modo que não haveria fato gerador da exação.

¹⁷ Citem-se RE n. 407.099, RE n. 363.412 AgR, ACO n. 765, AC n. 1.851 QO, AI n. 748.076 AgR, RE n. 951.445 AgR, RE n. 897.104 AgR, ARE n. 905.129 AgR, RE n. 1.311.495 ED-AgR, RE n. 829.221 AgR, ARE n. 1.468.879 AgR, RE n. 1.311.509 AgR, ARE n. 816.538 AgR.

¹⁸ Considerando as limitações de número de páginas, as análises darão prioridade ao voto vencedor e ao voto de instauração da divergência. O posicionamento de cada ministro será destacado em quadro específico, no qual indicaremos (i) a questão submetida para julgamento (segundo nossa interpretação dos acórdãos, sem vinculação necessária com a redação dada pelo Relator), (ii) a tese fixada e (iii) o principal fundamento adotado em cada voto. A metodologia busca elucidar a efetiva *ratio decidendi* que orientou as conclusões do Tribunal, considerando a possibilidade de diferença de fundamentos entre ministros – mesmo na hipótese de concordância quanto à tese.

¹⁹ Na situação concreta, houve cessão do imóvel da União para a Companhia Docas do Estado de São Paulo (Codesp), que o arrendou posteriormente para a Petrobras S.A.

O Relator, Ministro Marco Aurélio, entendeu que a imunidade teria natureza *subjéctiva* e que não poderia ser estendida para as sociedades de economia mista ou empresas públicas por ausência de previsão no art. 150 da CF, que havia apenas reconhecido imunidade para autarquias e fundações. No seu entender, as pessoas jurídicas de direito privado da administração pública estão sujeitas ao art. 173, § 2º, da CF, sendo vedada a concessão de qualquer benefício fiscal específico que não seja extensível aos demais particulares (o que implicaria violação à livre concorrência).

No mesmo sentido, destacou que a arrendatária explorava atividade econômica, ainda que de relevante interesse público, o que de *per se* afastaria a qualificação como operação imune (*critério objetivo*). Não estaria em jogo, por consequência, prejuízo ao pacto federativo, pois a tributação não afetaria a “autonomia” e o “respeito mútuo entre os entes”.

Apesar de eventuais diferenças na fundamentação, a conclusão foi acompanhada pela maioria, com exceção dos Ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia e Celso de Mello (acompanhando a divergência instaurada pelo primeiro).

O voto do Ministro Edson Fachin centrou-se na ideia de que não haveria hipótese de incidência, pois apenas posse com *animus domini* seria capaz de ensejar o IPTU, o que afastaria a sujeição passiva da arrendatária. Enfatizou que havia vasta jurisprudência no STF no sentido de conceder a imunidade recíproca e argumentou que o mero arrendamento de um bem público não torna o arrendatário sujeito passivo da obrigação tributária. Especificamente sobre a imunidade, consignou que o imóvel público utilizado para exploração de atividade de utilidade pública remanesce imune ao IPTU, nos termos do art. 150, VI, *a*, da CF – não procurou estender a imunidade com base no argumento da destinação, mas apenas destacou que não prejudicaria a imunidade “detida” pelo imóvel em razão de ser titularizada por ente político.

O Tribunal, ao final, fixou por tese, conforme as seguintes linhas de fundamentação²⁰:

²⁰ Apesar de não estar diretamente relacionado à questão da imunidade, é importante notar uma significativa mudança na jurisprudência da Corte quanto às características necessárias para que a posse configure fato gerador do IPTU. O voto vencedor enfatiza a possibilidade de cobrar o tributo de qualquer tipo de possuidor, em contraste com o entendimento anterior, que restringia a exigência ao possuidor com *animus domini*. Apesar da relevância da questão, não focaremos nas discussões quanto ao fato gerador do IPTU, por fugir ao escopo do artigo.

Questão submetida a julgamento: definir se imóvel de titularidade de ente público, quando arrendado à sociedade de economia mista para prestação de atividade de interesse/utilidade público(a), goza de imunidade.

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

<i>Ministro</i>	<i>Acolheu a tese?</i>	<i>Ratio Decidendi</i> do voto
Marco Aurélio	Sim	A imunidade recíproca não se aplica à sociedade de economia mista por ausência de previsão no art. 150 da CF ²¹ .
Edson Fachin	Não	Imóvel de propriedade dos entes federativos, ainda que destinado à exploração de atividade dotada de utilidade pública, permanece contemplado pela imunidade do art. 150, VI, <i>a</i> , da CF.
Luís Roberto Barroso	Sim	Arrendatária que exerce atividade econômica está incluída na vedação à imunidade prevista no art. 150, § 3º, da CF.
Alexandre de Moraes	Sim	A desafetação do imóvel de sua finalidade pública para satisfação de interesses particulares afasta a imunidade.
Rosa Weber	Sim	A imunidade não abrange empresa que explora atividade econômica com fins lucrativos.
Luiz Fux	Sim	Apenas as estatais prestadoras de serviço público gozam de imunidade.
Ricardo Lewandowski	Sim	Acompanha Ministro Marco Aurélio.
Cármen Lúcia	Não	A jurisprudência do STF se formou no sentido de reconhecer a imunidade da CODESP, por ser prestadora de serviço público.
Celso de Mello	Não	Acompanha Ministro Edson Fachin.
Dias Toffoli	Ausente	–
Gilmar Mendes	Ausente	–

²¹ Uma análise da fundamentação dos votos revela que a interpretação proposta pelo Ministro Marco Aurélio, apesar da aprovação final, não foi adotada integralmente pela maioria. O entendimento esposado pelo Relator segue a compreensão de que as sociedades de economia mista estão necessariamente afastadas da imunidade recíproca, enquanto a compreensão da maioria foi a de que essa restrição se aplicaria apenas para aquelas destinadas à exploração de atividade econômica.

Conforme os votos que compuseram a maioria, apesar das diferenças de fundamentação, o grande impeditivo para reconhecimento do pleito da arrendatária foi o reconhecimento da incompatibilidade entre exploração de atividade econômica e a imunidade, aplicando-se a vedação de natureza objetiva prevista no art. 150, § 3º, da CF, sob pena de invalidação da livre concorrência²².

Sobre isso, é de destaque o fato de que, apesar de vencedor, o voto do Ministro Marco Aurélio seguia a orientação de que o modelo das sociedades de economia mista é incompatível com a imunidade (aplicação pura de *critério subjetivo*). Porém, a fundamentação que logrou adesão pela maioria foi a de restringir a imunidade apenas para aquelas exploradoras de atividade econômica (aplicação de *critério subjetivo com limitação/extensão objetiva*). Reconheceu-se a existência de um cenário no qual entidades de direito privado da administração indireta podem gozar de imunidade (conforme a jurisprudência histórica do STF mencionada anteriormente); porém não aquelas destinadas à exploração de atividade econômica.

Resposta que se adequa aos fundamentos veiculados no recurso da Petrobras, que pleiteava a imunidade não com base em sua natureza jurídica (*critério subjetivo*), mas sim quanto à destinação dada ao imóvel (*critério objetivo*), que, no seu entender, estaria afetado à satisfação de atividade de interesse público e monopólio da União. Desse modo, o pleito discutia a imunidade desde uma *perspectiva objetiva*, relacionada à distinção do bem.

Apesar disso, o Tribunal entendeu que a exploração de atividade econômica pelo ente da administração indireta, mesmo evidenciado o interesse público da atividade, seria insuficiente para atrair a imunidade. As sociedades de economia mista não teriam imunidade em si mesmas e a extensão segundo *critérios objetivos* não se aplica quando haja atividade com finalidade lucrativa. Assim, o Tribunal decidiu o mérito mediante a aplicação/análise de *critério objetivo* para avaliação da imunidade (vinculado à destinação do bem).

4. Tema n. 437

O Tema n. 437 (RE n. 601.720), julgado poucos dias após o anterior, abordava questão similar, com a exceção de que a possuidora do imóvel não era ente da

²² SILVA, Suênio Waltemberg Gonçalves e; SANTOS, Ramon Rocha. O julgamento dos Recursos Extraordinários n. 594.015 e 601.720 e a revisão jurisprudencial a respeito da legitimidade passiva do IPTU na hipótese de possuidor sem *animus domini*. *Revista de Direito Tributário e Financeiro* v. 4, n. 1. Florianópolis, 2018, p. 51-68. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/4438>. Acesso em: 29 abr. 2025, p. 15. SILVA, Sidney Feitosa da. Análise da imunidade tributária recíproca do IPTU na locação de imóvel particular pela administração pública. *Revista Eletrônica do Ministério Público do Estado do Piauí*, 4(1). Disponível em: <https://www.mppi.mp.br/internet/wp-content/uploads/2024/06/Analise-da-imunidade-tributaria-reciproca-do-IPTU-na-locacao-de-imovel-particular-pela-administracao-publica.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2025, p. 84.

administração indireta. No caso dos autos, uma empresa privada (Barrafor Veículos Ltda.) havia obtido a concessão de área em aeroporto de propriedade da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (Infraero), explorando-a para atividade econômica de revenda de veículos.

A relatoria estava a cargo do Ministro Edson Fachin, que reproduziu a mesma compreensão do voto divergente no Tema n. 385. Defendeu a interpretação conforme do Código Tributário Nacional, com o fim de limitar a posse tributável apenas para aquela próxima à ideia de propriedade (com *animus domini*). Igualmente, destacou que a jurisprudência consolidada do STF reconhecia a posse exercida pelo cessionário como de caráter precário e desdobrado, sendo insuficiente para caracterizar o IPTU.

Entretanto, o entendimento majoritário foi favorável à posição do Ministro Marco Aurélio, responsável por instaurar a divergência. Na sua compreensão, as pessoas de direito privado são, essencialmente, exploradoras de atividade econômica e não foram acobertadas pela prerrogativa da imunidade. Entendimento contrário seria prejudicial à livre concorrência. Igualmente, aponta que o art. 150 da CF, no teor de seu § 3º, estabelece clara ressalva no sentido de que, uma vez verificada a exploração de atividade econômica, nem mesmo as pessoas jurídicas de direito público são abrangidas pela imunidade recíproca, quanto menos a particulares. Nesses termos, seria inconcebível o reconhecimento da imunidade na hipótese.

Ao final, seguindo o que havia sido decidido dias antes, fixou-se a seguinte tese, com as seguintes linhas de fundamentação sendo adotadas:

<i>Questão submetida a julgamento:</i> definir se os imóveis de propriedade de ente público, quando cedidos a particular, gozam de imunidade.		
<i>Tese fixada:</i> incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.		
<i>Ministro</i>	<i>Acolheu a tese?</i>	<i>Ratio Decidendi</i> do voto
Edson Fachin	Não	A posse precária da cessionária não qualifica fato gerador do IPTU e a cedente (Infraero) teve sua imunidade reconhecida na jurisprudência do STF ²³ .
Marco Aurélio	Sim	A cessionária que exerce atividade econômica estaria incluída na vedação do art. 150, § 3º, da CF. Assim, a imunidade é inextensível para particulares.

²³ Trata-se de argumentos complementares. Ao dizer que a posse precária não enseja IPTU, o Ministro Edson Fachin desqualifica sua sujeição passiva. Ao reconhecer que a Infraero detém imunidade, invalida a eficácia do dispositivo no contrato de cessão que previa a transferência dos ônus tributários para a cessionária (por inexistência de obrigação da cedente).

Luís Roberto Barroso	Sim	A tributação de particular não prejudica o pacto federativo ou a autonomia dos entes.
Alexandre de Moraes	Sim	A desafetação do imóvel de sua finalidade pública para satisfação de interesses particulares afasta a imunidade.
Rosa Weber	Sim	Acompanha Ministro Marco Aurélio.
Luiz Fux	Sim	Acompanha Ministro Marco Aurélio.
Ricardo Lewandowski	Sim	Se sociedade de economia mista que explora atividade econômica não tem direito a imunidade, e tampouco (“ainda menos”) o particular.
Celso de Melo	Não	Acompanha Ministro Edson Fachin.
Cármen Lúcia	Sim	A imunidade recíproca não visa favorecer empresas privadas, sujeitas à livre concorrência.
Dias Toffoli	-	-
Gilmar Mendes	-	-

Os fundamentos adotados pelo Tribunal, apesar de reduzidas diferenças quanto ao ponto de destaque, seguem em conformidade com a orientação da incompatibilidade entre a imunidade e a exploração de atividade econômica. Porém, em argumento ulterior, há o reconhecimento pela maioria de que a imunidade recíproca não visa resguardar os interesses de particular. Assim, a sociedade empresária privada não poderia ser contemplada pela imunidade, pois a extensão da imunidade por *critérios objetivos* requer a presença daquele *lastro subjetivo* originário da imunidade recíproca: a natureza estatal. Nesse julgamento, portanto, houve relevância do *aspecto objetivo* da imunidade, mas com um destaque especial para a *natureza subjetiva* da imunidade.

5. Tema n. 508

A interpretação dos institutos da imunidade terá uma definição importante no Tema n. 508 (RE n. 600.867). O recurso, interposto pela Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo (Sabesp), buscava a revisão de acórdão que havia negado a imunidade para a sociedade de economia mista quanto ao IPTU, com fulcro na aplicação da vedação de concessão de privilégios fiscais não extensíveis ao setor privado.

A companhia alegava que a prestação de serviço público, na condição de delegatária de serviço público e sem concorrência no Estado de São Paulo, fundamentaria a extensão da imunidade recíproca, já que se submeteria ao art. 175 da CF. No mesmo sentido, a sua natureza de sociedade de economia mista não prejudicaria esse aspecto, pois sua finalidade seria a prestação de serviço público, sem a finalidade de lucro.

O Relator, Ministro Joaquim Barbosa, adotou, como elemento fundamental do seu voto, a ideia de que a concessão da imunidade não tem por finalidade o incremento patrimonial, mas sim assegurar garantias indissociáveis do Estado e o interesse público. Assim, não haveria fundamento para sua extensão para empreendimentos que detêm capacidade contributiva e cuja finalidade é a distribuição de resultados para empreendedores.

Nos termos do seu voto não haveria reprovabilidade na distribuição de lucros, seja ao particular ou ao Estado, mas que isso não poderia ser cumulado com prerrogativas próprias do Estado, que não tem como propósito imanente a geração de riqueza. Sempre que um ente federado criasse instrumentalidade capaz de acumular e distribuir lucros, não haveria qualquer risco ao pacto federativo capaz de justificar a imunidade.

Para identificar o intuito lucrativo da concessionária, adotou como elemento fulcral os dados societários da Sabesp, sinalizando se tratar de (i) sociedade de capital aberta, (ii) com ações negociadas em bolsa, (iii) que obteve lucro líquido de R\$ 475 milhões no exercício e (iv) cujo resultado positivo seria distribuído a investidores. Com base nesses elementos, entendeu que a finalidade da estatal era a distribuição de lucros, ainda que sua atividade-fim fosse a prestação de serviços de esgotamento e fornecimento de água, tipicamente públicos.

No seu entender, não haveria vedação ao lucro ou à abertura de capital pelos entes da administração indireta. Porém, nos casos em que ocorresse, seria necessário que fosse acompanhada das consequências normativas correspondentes. Tampouco seriam incompatíveis o intuito lucrativo e a prestação de serviço público, mas sim o intuito lucrativo e a imunidade. Nesses termos, negou provimento ao recurso com vistas a reconhecer a ausência de imunidade da Sabesp, por identificar intuito lucrativo na exploração do serviço público.

Esse entendimento foi acompanhado, ainda que com diferença parcial de fundamentos, pela maioria, havendo uma clara preocupação com a ideia de distribuição de lucros como marcador da exploração de atividade econômica²⁴. Tal fato seria capaz de afastar os fundamentos da imunidade recíproca: (i) proteção ao federalismo (autonomia e igualdade dos entes) e (ii) ausência de capacidade contributiva. Quando não há prejuízo para a harmonia federativa, não haveria que desprover os entes políticos de seus legítimos recursos, entenderam.

Foi instaurada divergência pelo Ministro Luís Roberto Barroso, defendendo a jurisprudência majoritária da corte, que reconhecia a imunidade para empresas públicas e sociedades de economia mista que fossem prestadoras de serviço público. Em seu entender, o fator distribuição de lucro é irrelevante, sendo suficiente

²⁴ Elemento que já havia sido destacado, ainda que de forma reduzida, no julgamento do Tema n. 385.

para o reconhecimento da imunidade (i) a prestação de serviço público (ii) em ambiente não concorrencial. Se o serviço público não é prestado de forma concorrencial, não haveria por que incidir o art. 173, § 2º, da CF.

A divergência instaurada baseia-se no entendimento da suficiência e preponderância da prestação de serviço público sobre os efeitos colaterais de sua prestação, qual seja, o incremento patrimonial dos entes políticos e de particulares. Ademais, como o serviço público não seria enquadrável como intervenção no domínio econômico e tampouco havia atuação em regime concorrencial, não estavam presentes elementos aptos a atrair a aplicação da restrição prevista no art. 173, § 2º, da CF – pois não haveria a concessão de benefício tributário não extensível aos particulares.

E ainda mais, no entender de Barroso, haveria uma incompatibilidade entre a prestação de serviço público e a exploração de atividade econômica, para fins de incidência dos dispositivos constitucionais respectivos (art. 175 x art. 173). Seguindo uma linha de defesa da imunidade segundo um *critério objetivo*, reconheceu que a relevância deveria ser posta na natureza jurídica da atividade e não nos aspectos específicos da pessoa jurídica.

Ao final, fixou-se por tese:

Questão submetida para julgamento: definir se a imunidade tributária recíproca alcança sociedade de economia mista cuja composição acionária é objeto de negociação em bolsa de valores e distribui lucros a investidores públicos e privados, em razão das atividades desempenhadas²⁵.

Tese fixada: sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente²⁶, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas.

Ministro	Acolheu a tese?	Ratio Decidendi do voto
----------	-----------------	-------------------------

²⁵ A leitura do recurso apresentado pela Sabesp e das contrarrazões do Município de Ubatuba revelam que a discussão não estava centrada na negociação de ações em bolsa (capital aberto), mas sim à existência ou não de intuito lucrativo. Assim, a questão submetida a julgamento seria mais bem descrita como “definir se a imunidade tributária recíproca alcança sociedade de economia mista distribui lucros a investidores públicos e privados”. Entretanto, considerando que a delimitação feita pelo Ministro Joaquim Barbosa orientou as fundamentações, mantivemos a definição do Ministro como sendo a questão submetida para julgamento.

²⁶ A utilização do termo inequivocamente destaca o interesse de conciliar dois interesses contrários, que ficaram em destaque no voto do Ministro Luiz Fux (Redator): preservar a possibilidade de que o lucro não implique automática anulação da imunidade (pois isso prejudicaria as empresas públicas e sociedades de economia mista de per se), e afastar a imunidade de pessoas jurídicas que tenha por finalidade primordial a geração de lucro, ainda que através da exploração de serviço público. Entretanto, a ambiguidade do termo prejudica a própria aplicação da tese *fixada*.

Joaquim Barbosa (Edson Fachin)	Sim* (*porém não votou a tese e adota fundamentação ligeiramente distinta)	A imunidade recíproca é garantia dos entes públicos (pacto federativo) e não pode ser concedida para pessoa jurídica que distribui lucro (detém capacidade contributiva) ²⁷ .
Teori Zavascki (Alexandre de Moraes)	Sim	A imunidade recíproca não pode ser utilizada para aumentar o lucro de particulares.
Luiz Fux	Sim	A concessionária que exerce atividade econômica estaria incluída na vedação do art. 150, § 3º, da CF, não havendo prejuízo ao pacto federativo na tributação do ente privado.
Luís Roberto Barroso	Não	Prestadoras de serviço público são contempladas com imunidade, pois não exploram atividade econômica.
Rosa Weber	Sim	A concessionária que exerce atividade econômica estaria incluída na vedação do art. 150, § 3º, da CF.
Gilmar Mendes	Sim (parcialmente)	A concessionária que exerce atividade econômica estaria incluída na vedação do art. 150, § 3º, da CF.
Dias Toffoli	Sim	Acompanhou o fundamento do relator, mas usou o argumento do Ministro Marco Aurélio na fixação da tese.
Cármen Lúcia	Não	Prestadoras de serviço público são contempladas com imunidade, pois não exploram atividade econômica.
Ricardo Lewandowski	–	–
Celso de Melo	–	–
Marco Aurélio	Sim (parcialmente)	A concessionária que exerce atividade econômica estaria incluída na vedação do art. 150, § 3º, da CF, aplicando-se o art. 173, § 2º, da CF.

O fundamento central adotado pelo STF, tal como nos temas anteriores, foi a compreensão de que a exploração de atividade econômica afasta a aplicação da

²⁷ Válido destacar que há relativa divergência entre o Relator e outros Ministros (como Teori Zavascki). Enquanto o Ministro Joaquim Barbosa entende que a mera geração de lucro afastaria a imunidade, o Ministro Zavascki parece seguir a linha de que ocorreria apenas nas hipóteses em que há distribuição de lucro para particular.

imunidade. Ainda que presente a delimitação da tese quanto à relevância da distribuição de lucros ou negociação em bolsa, tais elementos não foram utilizados como definidores/causa da limitação, mas sim como evidência da existência do elemento limitador: a exploração de atividade econômica²⁸.

Quanto a isso, se dá uma ressignificação importante da ideia de exploração da atividade econômica, que deixa de fazer referência apenas ao rol de operações reguladas pelo art. 173 da Constituição e passa a ser compreendida como uma categoria mais ampla: o exercício de qualquer atividade que vise precipuamente a obtenção de lucro. Assim, quando o serviço público é prestado não como cumprimento das obrigações estatais, mas como forma de obtenção de lucro, restaria qualificada a exploração de atividade econômica.

Sobre isso, é de suma importância a preponderância dada ao aspecto da *exploração de atividade lucrativa* sobre o aspecto da *prestação de serviço público*. Conforme salientado nas manifestações dos ministros, era fato inconteste a prestação de serviço público obrigatório e exclusivo pela Sabesp. Apesar disso, a abertura do capital para a iniciativa privada, mediante negociação de ações em bolsa, seria evidência de que o serviço público estaria sendo instrumentalizado como mecanismo de geração de riqueza, seja para o Estado ou para o particular. Assim, definiu-se exceção à jurisprudência consolidada: prestadoras de serviço público obrigatório e exclusivo são imunes desde que (i) não negociem a participação acionária em bolsa e (ii) não estejam voltadas à remuneração de controladores ou acionistas.

É igualmente importante o fato de que a Sabesp buscou o reconhecimento da imunidade com base em um *argumento de ordem objetiva* (a prestação de serviço público) e que esse argumento foi expressamente rechaçado pelo Tribunal, ao afastar o entendimento dos Ministros Roberto Barroso e Cármen Lúcia. Sobre isso, houve discussão expressa acerca da natureza do critério aplicável à imunidade.

No entendimento de Teori Zavascki, a caracterização da imunidade como *objetiva* poderia resultar na sua extensão para particulares. Isso porque a imunização exclusivamente em razão da natureza do serviço implicaria que mesmo as concessionárias privadas, quando da prestação de serviço público, deveriam ser contempladas com a imunidade, já que o fundamento da imunização seria a

²⁸ Isso fica claro no teste de três estágios proposto por Joaquim Barbosa no RE n. 253.472, especificamente no segundo estágio, no qual destaca que a imunidade não serve para incentivar a atividade econômica e vincula, à atividade econômica, a ideia de incremento patrimonial para o Estado ou particulares. Sobre o teste de três estágios cf. MARTINHO, Thiago Bassetti. A extensão da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo* v. 8, n. 1. São Paulo, jan./dez. 2017, p. 199-222. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistaspge/article/download/428/381/1662>. Acesso em: 01 maio 2025.

inaplicabilidade do regime de direito privado. Em se reconhecendo a irrelevância da geração de lucro para fins da tributação, seria perdida a linha divisória entre os entes públicos e particulares quanto à imunidade, conforme trechos do debate travado no julgamento. Em razão disso, não caberia acolher a compreensão de Barroso sobre a incompatibilidade entre serviço público e exploração de atividade econômica.

A confrontação entre as percepções do Ministro Luís Roberto Barroso e do Ministro Teori Zavascki é de suma importância, pois revela o debate conceitual acerca da preponderância do *aspecto subjetivo* ou do *aspecto objetivo* da imunidade recíproca – a ponto de a Ministra Rosa Weber pôr em questão a própria qualificação dessa imunidade como eminentemente subjetiva.

Ainda que o Tribunal não tenha chegado a uma conclusão expressa sobre a natureza da imunidade, sedimentou a percepção de que a imunidade recíproca é restrita para entes públicos (revelando sua *natureza essencialmente subjetiva*) e que não poderia ser estendida para exploradores de atividade econômica (limitação de *caráter objetivo*), em entendimento favorável à posição do Ministro Teori Zavascki.

De toda forma, é notório o fato de que o Tribunal utiliza um *aspecto subjetivo* referente à natureza jurídica da exploradora (distribuição de lucros/negociação de ações em mercado aberto), com o fim de verificar (realizar a cognição) sobre a ocorrência ou não de exploração de atividade econômica (uma limitação de *ordem objetiva*). Trata-se de uma inovação no caminhar da jurisprudência até então e, em certo sentido, uma implosão da dicotomia historicamente adotada entre *prestação de serviço público* e *exploração de atividade econômica*²⁹.

Sem adentrar no mérito quanto ao acerto da decisão, fato é que fixou novos critérios vinculantes para interpretação da imunidade e para própria avaliação do que deve ser entendido como exploração de atividade econômica.

Essa repercussão geral é especialmente relevante para análise do Tema n. 1.297, pois guarda semelhanças fáticas e jurídicas importantes: (i) discute-se a imunidade recíproca quanto ao IPTU; (ii) trata-se de concessão de serviço público, prestado por pessoa jurídica de direito privado; (iii) a concessionária era sociedade de capital aberto e distribuía lucros para acionistas privados. Assim, antecipa, em diversos aspectos, a discussão estabelecida no âmbito do Tema n. 1.297, como será discutido ao final.

²⁹ Identifica-se uma progressiva superação da rígida separação entre atividade econômica e serviço público. Sobre o tema, cf. CARRIJO, Artur de Sousa. A extensão da imunidade tributária a sociedade de economia mista que presta serviços públicos: análise a partir do tema 508 da Repercussão Geral do STF. *Revista Digital de Direito Administrativo*, [S. l.], v. 7, n. 2, 2020, p. 1-36. DOI: 10.11606/issn.2319-0558.v7i2p1-36. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/168963>. Acesso em: 23 mar. 2025, p. 24.

6. Tema n. 1.140

Igualmente no julgamento do Tema n. 1.140 (RE n. 1.320.054), o STF desconsiderou a relevância da natureza do imóvel e passou a analisar a questão com enfoque na natureza e nas características do próprio contribuinte, como pessoa jurídica de direito privado.

Nos autos, concessionária de serviço metroviário (Companhia do Metropolitano de São Paulo – Metrô) reivindicava a extensão da imunidade tributária recíproca, uma vez que, ao prestar serviço de exclusividade do Estado, se apresentaria como verdadeira *longa manus* do ente e, portanto, deveria ter o mesmo tratamento dado às pessoas jurídicas de direito público.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo reconheceu a imunidade, sob a justificativa de que havia a prestação de serviço público em ambiente não concorrencial, diante do qual foi apresentado recurso pelo Município de São Paulo – argumentando pela finalidade lucrativa da concessionária.

Admitido pelo Tribunal de origem, o recurso foi levado para julgamento no plenário do STF, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, em que, de forma unânime, restou reconhecida a Repercussão Geral do Tema, em razão da pluralidade de casos significativos envolvendo a mesma matéria.

Em seu relatório, o Relator entendeu que o acórdão recorrido estava em conformidade com a jurisprudência assentada pelo tribunal à época – razão pela qual negou provimento ao Recurso Extraordinário do Município – e, diante da função uniformizadora do Supremo e da relevância da matéria, entendeu por fixar tese com o fim exclusivo de reafirmar a jurisprudência de forma vinculativa.

Ao apreciar o mérito, o Ministro Luiz Fux resgatou a jurisprudência consolidada do Tribunal, destacando que as estatais delegatárias de serviço público essencial seriam beneficiárias da imunidade recíproca, independentemente da cobrança de tarifa. Igualmente fez remissão a série de decisões monocráticas em que se reconheceu a imunidade para a recorrida.

Assim, quanto aos fundamentos do julgamento do mérito, apenas foram reiterados os fundamentos do Tema n. 508. Tratou-se de tema de repercussão geral que, nos termos do próprio relator, visava apenas confirmar a jurisprudência dominante, com o fim de racionalização do sistema (redução de novos recursos e evitar multiplicidade de decisões), pelo que sumarizamos o julgamento da forma como segue:

Questão submetida para julgamento: sociedade de economia mista prestadora de serviço público pode ser contemplada com imunidade?

Tese fixada: as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais, que não distribuam lucros a acionistas privados nem ofereçam risco ao equilíbrio concorrencial, são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço.

<i>Ministro</i>	<i>Ratio Decidendi</i>
Luiz Fux (acompanhado de forma unânime)	A jurisprudência do STF reconhece a imunidade para empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos essenciais ³⁰ .

A tese adotada pelo Supremo, elenca 3 (três) requisitos para que a sociedade de economia mista ou empresa pública seja beneficiária da imunidade recíproca: (i) seja prestadora de serviço público essencial; (ii) não distribua lucros a acionistas privados³¹; (iii) não ofereça risco ao equilíbrio concorrencial do mercado.

Tal como no caso anterior, a distribuição é elemento que revela o intuito lucrativo e, conseqüentemente, a exploração de atividade econômica pelo ente da administração indireta. Porém, também complementa (melhor explícita) o que foi fixado no entendimento do Tema n. 508, ao deixar expressamente estabelecido que a prestação de serviço público é elemento apto a atrair a imunidade sobre os bens de propriedade e/ou administrados pelas concessionárias; mas condicionada a requisitos impeditivos que ilustrariam o intuito lucrativo da atividade.

Nesse caso, também se destacam elementos importantes que guardam identidade com o Tema n. 1.297: (i) estava em questão a imunidade quanto à área afetada à prestação de serviço público (expansão da malha metropolitana na região metropolitana do Município de São Paulo), (ii) e o argumento da concessionária estava lastreado em referida afetação (*argumento de ordem objetiva*). Porém, ainda assim, o Tribunal reconheceu que a existência de outros aspectos de *ordem subjetiva* poderia limitar a imunidade.

³⁰ Uma análise aprofundada da fundamentação revela que o Ministro Luiz Fux não realizou juízo de mérito quanto à correção da extensão da imunidade nesses casos (ou seja, quanto ao acerto da jurisprudência do STF), mas apenas aplicou o entendimento majoritário.

³¹ Diferentemente do caso anterior, no qual foi utilizada a ambígua expressão “inequivocamente, está voltada à remuneração do capital”, neste tema foi dada maior precisão por meio do quesito “distribuição para acionistas privados”, após sugestão dada pelo Ministro Luís Roberto Barroso. Por outro lado, a afirmação expressa da vedação de distribuição de lucros para acionistas privados implica no reconhecimento (que estava apenas implícito nos outros casos) acerca da impossibilidade de extensão da imunidade para sociedades de economia mista. Assim, a pretexto de confirmar a jurisprudência majoritária, a tese fixada representou inovação relevante, que não teve todos os seus desdobramentos reconhecidos pelo Tribunal.

7. Tema n. 1.297

Conforme dito na introdução, o STF foi instado a se manifestar sobre a imunidade no âmbito da Repercussão Geral n. 1.297 (RE n. 1.479.602). O processo originário é embargos à execução opostos pela Ferrovia Centro Atlântica S.A. em face da execução fiscal de IPTU referente a imóveis em sua posse, destinados à prestação de serviço público de transporte ferroviário.

O TJMG decidiu o mérito mediante a aplicação do entendimento do STF, destacando que a imunidade seria extensível para concessionárias nas hipóteses em que a posse do bem é transferida precariamente e este fica afeto à prestação do serviço público concedido, exceto se a concessionária for constituída sob a forma de sociedade anônima que distribui lucros e dividendos e cujas ações são negociadas na Bolsa de Valores. Para o Tribunal haveria um condicionante positivo e outro negativo para extensão da imunidade.

O Tribunal reconheceu que a concessionária exercia posse precária sobre a ferrovia, para realização da atividade-fim da concessão que lhe foi outorgada. Apesar disso, distribuía lucros e dividendos e suas ações eram negociadas na Bolsa de Valores, o que vedaria a extensão da imunidade fixada pelo STF no Tema n. 1.140.

Diante do acórdão, a concessionária apresentou recurso extraordinário. O Ministro Roberto Barroso, ao avaliar o recurso, destacou que o acórdão originário havia afastado a imunidade por meio da aplicação da tese fixada no Tema n. 508, privilegiando *aspectos da entidade* possuidora do imóvel (distribuição de lucros e negociação em bolsa de valores) para fins de solução da controvérsia. O recorrente, por sua vez, estaria sustentando, com apoio no Tema n. 1.140, que a avaliação deveria ter considerado a *natureza do imóvel* e sua vinculação à prestação de um serviço público. A recorrente, em sua petição, alega que a distribuição de lucros e a negociação em bolsa não alteraria a natureza pública do bem e da atividade exercida, de forma que a incidência de IPTU violaria a imunidade tributária recíproca.

Ao apreciar a afetação, o Ministro realizou um resumo dos temas de repercussão geral n. 385, n. 437, n. 1.140 e n. 508 e esclareceu, para justificar a distinção, que nenhum deles tratava especificamente da questão veiculada pela recorrente: extensão da imunidade sobre os bens públicos afetados a serviço público outorgado a particular.

Por fim, destacou a existência de três linhas decisórias sobre a questão: (i) reconhecimento da imunidade dos imóveis em razão da afetação à prestação do serviço público (ARE n. 1.401.061 AgR, RE n. 744.699 AgR); (ii) afastamento da imunidade em razão da finalidade lucrativa da delegatária (ARE n. 1.415.924 AgR, RE n. 1.395.601 Ag) e (iii) limitação da imunidade para parcela dos bens exclusivamente utilizados na prestação do serviço público (Rcl n. 60.726 AgR).

Considerando a divergência de interpretações e os demais impactos (sistema federativo, prestação dos serviços públicos, modelagem de outorga para o setor privado, capacidade tributária dos entes municipais), estaria posta a relevância e transcendência da discussão, apta a ensejar a afetação para repercussão geral, tendo sido delimitada a questão jurídica nos seguintes termos: saber “se a concessão de serviço público afasta a imunidade tributária recíproca para fins de incidência de IPTU sobre bens públicos afetados à prestação do serviço”³².

8. De fato não existe jurisprudência?

Ao afetar a repercussão geral, conforme é exigido, o Ministro Luís Roberto Barroso indicou porque a jurisprudência anterior do STF não responderia à questão posta nos autos. Não haveria decisão em repercussão geral que trate especificamente da imunidade segundo o viés da afetação do bem à prestação de serviço público. Assim, alertou que, na hipótese, seria analisada a imunidade recíproca desde seu *aspecto objetivo*.

Entretanto, a análise das razões que justificam a admissão da repercussão geral elucida a resistência do STF em aplicar o próprio precedente vinculante (Temas n. 508 e n. 1.140). Nesse sentido, o próprio TJMG reconheceu que estavam verificados os requisitos exigidos na tese do Tema n. 1.140 para tributação, pelo que foi afastada a imunidade.

A análise realizada nos tópicos anteriores explicita que (i) não há efetiva divergência entre os casos e (ii) o foco de análise indicado pelo Ministro Relator já foi contemplado pelas repercussões gerais anteriores, tendo sido descartado para fins de desqualificação das teses fixadas.

Conforme visto, os elementos fáticos e jurídicos aplicados nas decisões dos Temas n. 385 e n. 437 não são extensíveis para o julgamento do Tema n. 1.297, considerando que não estava em discussão a prestação de serviço público. Entretanto, ambos os acórdãos fixam de forma clara a ideia de que a exploração de atividade econômica é incompatível com a imunidade, conclusão que não foi alterada nos dois temas de repercussão seguintes. A questão, pois, é saber se há ocorrência de atividade econômica por parte da concessionária.

Ocorre que isso também já foi respondido pelo STF, ao fixar que a distribuição de lucros para acionistas privados e negociação em bolsa de valores são evidência de utilização de serviço público como atividade econômica – pois seria explorada com o intuito de incremento lucrativo de investidores. Ou seja, ainda quando a pessoa jurídica fosse concessionária de serviço público, poderia ser alcançada pela tributação.

³² RE n. 1.479.602 RG, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 08.04.2024, *Dje* 16.04.2024, p. 13.

Sobre isso, no Tema n. 508 há um elemento fundamental que implica a qualificação da tese para a hipótese: a exploração econômica de serviço público. Nesse sentido, já destacamos as semelhanças entre os casos no tópico 5. A negociação em bolsa seria um signo presuntivo do exercício de atividade econômica, mesmo que no âmbito da prestação de serviço público. A isso se destaca que a posição vencida (dos Ministros Luís Roberto Barroso e Cármen Lúcia) buscava o reconhecimento expresso da preponderância normativa da atividade sobre a natureza da concessionária (preponderância do critério *objetivo* sobre o *subjetivo*).

E, especificamente na hipótese do Tema n. 1.140, a concessionária buscava o reconhecimento da imunidade com base na alegação de que os bens sobre os quais incidiam a cobrança estavam afetados à prestação do serviço público concedido. Ou seja, com maior identidade fática com o caso discutido no Tema n. 1.297, e com a veiculação expressa na primeira instância de uma discussão de *natureza objetiva* (orientada segundo a destinação do bem à finalidade pública). E mesmo nesse caso, o STF reconheceu a aplicação das limitações previstas no Tema n. 508 quanto à distribuição de lucros e à estrutura societária.

Ademais, a alegação da recorrente de que haveria divergência entre os Temas n. 580 e n. 1.140 não procederia, considerando que em ambos os casos são fixadas restrições à imunidade com base no regime aplicável à pessoa jurídica exploradora. Não há uma oposição entre os julgados, no sentido de que o primeiro daria destaque a aspectos subjetivos da concessionária e o segundo a aspectos objetivos da atividade, já que o Tema n. 1.140 informa que há imunidade para a prestação de serviço público, desde que ele não configure exploração de atividade econômica (o que é verificado por meio dos critérios fixados por ocasião do Tema n. 508, com as adaptações comentadas no tópico 5). Se isso é verdade, inexistiria insuficiência na jurisprudência apta a ensejar a declaração de nova repercussão geral, sendo clara a incidência da tese fixada nos Temas n. 508 e n. 1.140 na hipótese³³.

Nesse sentido, parece que não haveria razões para essa afetação, que não fossem eventual alteração da jurisprudência consolidada.

Sobre esse ponto, e superada a análise quanto à correção da afetação, parece-nos que a decisão mais acertada, se o propósito for a manutenção da jurisprudência consolidada, é de não reconhecer a imunidade. Não porque seria o entendimento mais correto, ressalte-se, mas para fins de estabilização da jurisprudência e garantia de sua força vinculante, que ficam prejudicadas pela alteração constante das repercussões gerais ou pela sua não aplicação nas hipóteses aplicáveis.

³³ Importante esclarecer que no Tema n. 437 foi expressamente consignado pelo voto vencedor, do Ministro Marco Aurélio, que a imunidade é subjetiva, de modo que não contemplaria entidades particulares.

Quanto à garantia da força vinculante, recentemente a jurisprudência do STF tem se alinhado com vistas a não aplicar o entendimento fixado nos Temas n. 508 e n. 1.140, criando uma distinção entre aquele primeiro tema e os casos em que há discussão sobre imunidade recíproca de sociedade de economia mista prestadora de serviço público essencial. Nesse sentido são os RE n. 773.131 AgR, ARE n. 905.129 AgR, RE n. 1.097.339 AgR, ARE n. 1.173.440 AgR, RE n. 918.700 AgR, RE n. 1.311.495 ED-AgR; RE n. 1.310.372 AgR, RE n. 1.328.250 AgR-ED, ARE n. 1.349.669 AgR, ACO n. 3.410, RE n. 1.434.978 AgR, RE n. 1.313.229 AgR e RE n. 1.311.509 AgR. O entendimento nesses casos é de que as restrições fixadas nos temas não seriam aplicáveis para prestadoras de serviço público essencial/exclusivo.

Porém, há processos nos quais se reconhece que a priorização da jurisprudência histórica, resulta na não aplicação dos “novos” precedentes (em inobservância de sua força vinculante). Nesse sentido são os RE n. 1.313.226 AgR, RE n. 1.380.136 AgR-EDv-AgR, RE n. 1.471.066 AgR, RE n. 1.468.923 AgR, RE n. 1.311.509 AgR, RE n. 1.313.228 AgR, ARE n. 1.448.488 ED-AgR e RE n. 1.465.641 AgR.

O cenário reluz um conflito interno à própria jurisprudência, com alguns ministros priorizando a orientação histórica do Tribunal (serviço público gera imunidade) e outros priorizando as limitações fixadas em repercussão geral (serviço público gera imunidade, salvo restrições que revelem exploração de atividade econômica). Porém, o que revelaria apenas uma divergência de entendimento jurídico sobre qual o “melhor direito” a ser aplicado à hipótese (uma discussão sobre o mérito na ausência de uma regra clara e específica), na verdade parece explicitar uma resistência em realizar um juízo de subsunção e aplicar, ao caso concreto, uma regra que foi fixada pelo próprio Tribunal (o que foi destacado pelo Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.380.136 AgR-EDv-AgR).

Diferentemente do alegado quando da afetação, não há uma falta de manifestação do Tribunal quanto aos aspectos objetivos, já que, conforme visto anteriormente, a decisão nos Temas n. 508 e n. 1.140 foi feita com base nessas considerações. A falta de prevalectimento do aspecto objetivo nos dois temas não é sinônimo da falta de análise da imunidade sobre a perspectiva objetiva. E, da mesma forma, no Tema n. 437 foi expressamente consignado que a imunidade não foi pensada para sociedades empresárias particulares, o que as afastaria mesmo na hipótese de prestação de serviço público.

Em resposta a essa divergência de entendimentos, surge uma “posição alternativa” que busca conciliar ambas as linhas, mediante a proposta de um *distinguishing* entre as hipóteses de afetação do bem à prestação do serviço público e a hipótese tratada no Tema n. 508. Essa proposta é bem esclarecida no RE n. 1.391.460 AgR, de relatoria do Ministro Luiz Fux³⁴.

³⁴ No mesmo sentido, RE n. 1.484.772 AgR e RE n. 1.395.601 AgR.

No processo, era discutida a imunidade de imóveis utilizados pela Cemig S.A., sociedade de economia mista de capital aberto, para as linhas de transmissão de energia elétrica. Tratava-se de imóveis afetados à prestação de serviço público essencial. Ao analisar o mérito, o Ministro destacou que a jurisprudência definiu o alcance da regra imunizante com base na exploração ou não de atividade econômica e defendeu a dicotomia com o serviço público – que havia sido destacada no voto vencido do Ministro Luís Roberto Barroso, no julgamento do Tema n. 508 –, alegando que o Tribunal havia focado nos aspectos da entidade e não da atividade, para fins de avaliação da extensão da imunidade.

Ao realizar o *distinguishing*, destaca que a tese fixada no Tema n. 508 não poderia se aplicar à hipótese pois (i) naquele caso, havia discussão da imunidade sobre sede administrativa da concessionária, e não sobre o bem afetado à prestação do serviço público e (ii) a existência de ações em bolsa não é elemento a ser considerado isoladamente para fins de tributação – haveria situações nas quais essa verificação poderia ser dispensada. Porém, o que se diz uma distinção, no final das contas, parece se aproximar a uma efetiva superação de entendimento (*overruling*).

De fato, conforme relatado pelo Ministro, há divergência quanto à destinação dos imóveis. Entretanto, o entendimento do Tribunal é de que a imunidade recíproca é primariamente *de natureza subjetiva*, com *extensão/limitação de ordem objetiva* – em razão da destinação dada ao bem (se relacionada ou não à prestação de serviço público). Por essa compreensão, se reconhecemos que a entidade não é imune de princípio (por entender que explora atividade econômica ao prestar o serviço público), isso obsta o próprio reconhecimento da imunidade do imóvel por ela utilizado para a prestação do serviço público.

Na mesma linha, a limitação/extensão objetiva diz respeito à utilização do imóvel no âmbito da prestação do serviço público, o que compreende aqueles afetados administrativamente (o que implica em restrições especiais ao direito de propriedade) quanto aqueles não afetados, mas que são indispensáveis/relevantes para a atividade (no qual se enquadraria a sede administrativa). Tanto o é assim, que a disposição genérica no art. 150 da CF apenas exige a vinculação/utilização na atividade fim, e não a afetação clássica do direito administrativo.

E a dificuldade de se estabelecer um *distinguishing* se reforça ainda mais quando comparamos o recente tema com o Tema n. 1.140, no qual havia identidade de hipóteses fáticas. Conforme este caso, a concessionária estava sendo cobrada quanto ao IPTU referente à imóvel destinado à prestação de serviço público (afetado à essa finalidade) e alegava a impossibilidade de cobrança considerando precisamente a destinação do bem a atividade que, se prestada diretamente pelo ente federado, seria imune. E, ainda nesse caso, o STF reconheceu que o serviço público imunizaria, mas desde que respeitadas as restrições quanto à distribuição de lucros e negociação em bolsa de valores.

Ou seja, não parece tratar-se de uma tentativa de criação de nova tese em razão das peculiaridades do caso que obstam a aplicação do entendimento anterior (já que os temas anteriores são plenamente aplicáveis à hipótese veiculada), mas sim de uma superação parcial do entendimento.

Em igual sentido é a manifestação desfavorável à prevalência da negociação em bolsa de valores como elemento fundamental. Conforme dito, o Tribunal reconheceu nos dois últimos temas que a negociação em bolsa é elemento distintivo apto (suficiente) a elucidar a exploração de atividade econômica, o que afastaria a imunidade. Ao dizer que isso não é elemento suficiente, mesmo na hipótese em que há identidade de elementos fáticos, o Ministro destaca a tentativa de superação do entendimento anterior.

Se não há diferença entre os elementos subjetivos (Sabesp e Cemig são entes privados da administração indireta, com participação em bolsa e distribuição de lucros para entes privados e que exploram serviço público essencial), a tentativa de não aplicação do “critério de diagnóstico de exploração de atividade econômica” fixado no Tema n. 508 não é a distinção entre casos, mas uma hipótese de superação de precedente, mesmo que parcial.

Nesse sentido, é questionável se a conclusão esposada no Tema n. 1.297 poderia ser diferente dos Temas n. 508 ou n. 1.140 sem implicar em *overruling*, já que (i) a primeira linha (aplicação da jurisprudência histórica) está em contraposição clara com o precedente vinculante e (ii) a linha intermediária, apesar de falar em *distinguishing*, também o está.

9. Conclusão

A análise dos temas de repercussão geral revela como a separação feita na afetação do Tema n. 1.297 não reflete a evolução da jurisprudência. Isso porque já estariam dados os fundamentos para decisão da questão, conforme decisão do TJMG, por meio da aplicação das teses anteriores. Nesse sentido, é evidente a aplicação das razões de decidir dos Temas n. 508 e n. 1.140.

Assim, a divergência entre o Tribunal é preocupante, pois elide a força dos precedentes vinculantes. É vedada a divergência de mérito entre os ministros? De forma alguma. É totalmente possível que haja discussão quanto à correção de um entendimento ou outro. O que é perigoso é o surgimento de divergência em razão da resistência do Tribunal em aplicar o próprio precedente vinculante, resultando, inclusive, na afetação de um novo tema de repercussão geral. A discussão parece antes ser sobre a correção do precedente vinculante anterior (como uma tentativa de superá-lo), ainda que a discussão esteja travestida como uma espécie de lacuna normativa.

Há óbice para a superação do precedente? Também não, pois a decisão do STF é plenamente soberana (e aqui o pleonasma é proposital) para revisar os próprios precedentes vinculantes, sobretudo quando entende que há erro no pre-

cedente formado³⁵. Porém, há dois elementos preocupantes quanto à forma como isso tem sido levado a cabo: (i) de um lado, defende-se a existência de diferença de fundamento entre as questões, a título de realização de *distinguishing*, quando na verdade é uma hipótese de *overruling*; (ii) é questionável a superação de um precedente vinculante sem alteração efetiva de circunstâncias fáticas e jurídicas relevantes, o que tende a ser prejudicial para a segurança jurídica, por reduzir a termo a estabilidade esperada desse tipo de precedente.

O propósito do presente artigo, antes de questionar a afetação e antecipar o resultado que entende correto, buscou apenas destacar a indispensabilidade de que o STF seja claro quanto aos critérios a serem utilizados no julgamento. É legítimo que o Tribunal supere o entendimento anterior, mas necessita definir de forma expressa e precisa os respectivos fundamentos, inclusive com o fim de evitar problemas posteriores para os tribunais locais no processo de confrontação entre as distintas teses de repercussão geral.

Nesses termos, a desejo do STF de julgar o tema com maior aderência à jurisprudência em evolução resultaria na aplicação dos fundamentos previstos nos temas de repercussão geral anteriores. Porém, se não o fizer, seria recomendável que ao menos reconheça expressamente a superação do precedente, sobretudo para fins de garantia da segurança jurídica e da previsibilidade, ao invés de criar distinções difíceis entre os casos.

Bibliografia

- ARENHART, Fernando. Imunidade recíproca e federalismo: da construção norte-americana à atual posição do STF. *Revista Brasileira de Políticas Públicas* v. 3, n. 2, 2013.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- CARRAZZA, Roque Antonio et al. *Imunidades tributárias*. Elizabeth Nazar Carrazza (coord.). Daniel Moreti (org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- CARRIJO, Artur de Sousa. A extensão da imunidade tributária a sociedade de economia mista que presta serviços públicos: análise a partir do Tema 508 da Repercussão Geral do STF. *Revista Digital de Direito Administrativo, [S. l.]*, v. 7, n. 2, 2020, p. 1-36. DOI: 10.11606/issn.2319-0558.v7i2p1-36. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/168963>. Acesso em: 23 mar. 2025.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021.

³⁵ Nesse sentido, o Parecer n. 00020/2024/CONSUNIAO/CGU/AGU parece indicar a necessidade de adequação da jurisprudência formada no STF, com o fim de garantir mais precisão quanto aos critérios.

- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- DERZI, Misabel A. M. Federalismo, liberdade e direitos fundamentais. *Revista de Estudos Institucionais* v. 4, n. 1 (2018).
- FERRAZ, André Santos. O descabimento da imunidade tributária recíproca em face da Correios Celular sob o prisma do princípio da livre concorrência. *Revista Direito Tributário Atual* v. 42. São Paulo: IBDT, 2019, p. 67-89.
- FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas. Livre concorrência e imunidade dos Correios: limite a uma limitação. *Revista Direito Tributário Atual* v. 28. São Paulo: IBDT, 2012, p. 132-148.
- GOUVEIA, Ana Carolina Miguel. Imunidade recíproca. *Revista da AGU* ano XIII, n. 40. Brasília, abr./jun. 2014, p. 59-88. Disponível em: <https://revistaagu.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/406/2909>. Acesso em: 01 maio 2025.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- MARTINHO, Thiago Bassetti. A extensão da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo* v. 8, n. 1. São Paulo, jan./dez. 2017, p. 199-222. Disponível em: <https://revistas.pge.sp.gov.br/index.php/revistaespgesp/article/download/428/381/1662>. Acesso em: 01 maio 2025.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Aspectos controvertidos da imunidade recíproca na doutrina e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Pensamento Jurídico* v. 15, n. 1. São Paulo, jan./abr. 2021, p. 231-247. Disponível em: <https://ojs.unialfa.com.br/index.php/pensamentojuridico/article/download/486/393/962>. Acesso em: 01 maio 2025.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar. In: PEIXOTO, Marcelo; FERNANDES, Edison (coord.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005.
- SILVA, Sidney Feitosa da. Análise da imunidade tributária recíproca do IPTU na locação de imóvel particular pela administração pública. *Revista Eletrônica do Ministério Público do Estado do Piauí*, 4(1). Disponível em: <https://www.mppi.mp.br/internet/wp-content/uploads/2024/06/Analise-da-imunidade-tributaria-reciproca-do-IPTU-na-locacao-de-imovel-particular-pela-administracao-publica.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2025.
- SILVA, Suênio Walttemberg Gonçalves e; SANTOS, Ramon Rocha. O julgamento dos Recursos Extraordinários n. 594.015 e 601.720 e a revisão jurisprudencial a respeito da legitimidade passiva do IPTU na hipótese de possuidor sem ani-

mus domini. Revista de Direito Tributário e Financeiro v. 4, n. 1. Florianópolis, 2018, p. 51-68. Disponível em: <https://indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/4438>. Acesso em: 29 abr. 2025.