



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

IMUNIDADE RECÍPROCA E A COBRANÇA DE IPTU SOBRE BENS PÚBLICOS
CONCEDIDOS A PARTICULARES

Beatriz Neri Cardoso

Rio de Janeiro
2024

BEATRIZ NERI CARDOSO

IMUNIDADE RECÍPROCA E A COBRANÇA DE IPTU SOBRE BENS PÚBLICOS
CONCEDIDOS A PARTICULARES

Artigo científico apresentado como exigência de
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*
da Escola da Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro. Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Nelson C. Tavares Junior

Ubirajara da Fonseca Neto

Rafael Mario Iorio Filho

Rio de Janeiro
2024

IMUNIDADE RECÍPROCA E A COBRANÇA DE IPTU SOBRE BENS PÚBLICOS CONCEDIDOS A PARTICULARES

Beatriz Neri Cardoso

Graduada em Direito pela
Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ).
Advogada.

Resumo – este artigo examina a incidência do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) sobre bens públicos concedidos a empresas privadas, destacando a recente mudança na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), que passou a reconhecer a possibilidade de tributação dessas empresas. Essa nova posição suscita discussões sobre o instituto da imunidade tributária recíproca, os limites de sua extensão e quais são as implicações no mercado. Ao analisar os impactos econômicos da cobrança do IPTU, enfatiza-se a importância da Análise Econômica do Direito (AED), que revela como a tributação pode afetar a competitividade e a qualidade dos serviços públicos.

Palavras-chave – Direito Constitucional Tributário. Imunidade Recíproca. IPTU. Bens Públicos. Contratos de Concessão.

Sumário – Introdução. 1. A imunidade tributária recíproca e a cobrança de IPTU de empresas privadas exploradoras de bens públicos. 2. A possibilidade de incidência do IPTU sobre imóveis cedidos às concessionárias para prestação de serviço público. 3. Os impactos econômico-financeiros da exação nos contratos de concessão. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho científico tem como objetivo discutir a incidência do Imposto Predial Territorial Urbano (“IPTU”) sobre bens públicos concedidos por entes políticos a empresas privadas, no escopo de contratos administrativos. Pretende-se aprofundar a análise jurídica acerca da cobrança desse tributo em situações em que imóveis pertencentes ao patrimônio público são transferidos, por meio de concessão ou outro instrumento contratual, para a exploração econômica por particulares.

A discussão encontra guarida no Direito Constitucional, mais especificamente nas regras de imunidade tributária recíproca, previstas na Constituição da República. A imunidade tributária recíproca, corolário do pacto federativo, assegura que as pessoas estatais, dotadas de capacidade política, estejam resguardadas da imposição de tributos umas sobre as outras, especialmente aqueles que incidem sobre patrimônio e renda. Com base nessa norma, aplicando-a ao tema em discussão, conclui-se que: os imóveis de propriedade da União e dos Estados não podem ser objeto de cobrança do IPTU, porquanto estão protegidos pela imunidade tributária recíproca do art. 150, inciso VI, alínea “a”, da CRFB/88.

Dessa forma, não há dúvidas de que os bens públicos utilizados por um ente político para prestação direta de serviços públicos não podem sofrer incidência do IPTU, haja vista a regra constitucional de imunidade. Para exemplificar: se a União utiliza um bem público, como um prédio ou terreno, para fornecer serviços diretamente à população (uma universidade pública ou um hospital público), esse bem não pode ser tributado pelo IPTU.

Essa matéria, contudo, torna-se relevante quando o objeto da cobrança do imposto é um bem público transferido a uma empresa privada para execução de um contrato administrativo.

Com efeito, a delegação da exploração de um imóvel público a uma concessionária é realizada mediante licitação, permanecendo o bem na titularidade jurídica do poder concedente. Então, a posse direta da coisa é atribuída ao concessionário, que a utiliza para execução do escopo contratual, porém, o ente público permanece com a posse indireta. Nesse contexto, surge a seguinte indagação: a imunidade recíproca deve ser estendida a essas pessoas jurídicas de direito privado que, em virtude de tais contratos, exploram imóveis públicos?

Antes dos julgamentos dos Recurso Extraordinário 594.015/SP e Recurso Extraordinário 601.720/RJ pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”), a jurisprudência era vasta e consolidada no sentido de vedar a cobrança de IPTU das concessionárias exploradoras de imóveis públicos. A tese predominante tinha como fundamento a natureza precária da posse exercida pelos entes privados, caracterizada pela ausência de *animus domini* (intenção de agir como proprietário). Assim, entendia-se que não estariam presentes os requisitos para atração da incidência do tributo, eis que a posse ensejadora do IPTU é aquela exercida com ânimo de dono.

Essa tese foi superada com o julgamento dos referidos Recursos Extraordinários, os quais, submetidos ao regime de repercussão geral, geraram os Temas 385 e 437. A partir dessas decisões, o STF passou a reconhecer a incidência do IPTU de empresas privadas ocupantes de bens públicos, quando exploradoras de atividades econômicas com fins lucrativos.

A matéria, contudo, está longe de ser pacífica na jurisprudência e na doutrina. Ao longo desta pesquisa, busca-se analisar se esse novo entendimento engloba as concessionárias delegatárias que exercem serviços públicos ou se seria aplicável apenas às empresas privadas exploradoras de atividade econômica *stricto sensu*; e os impactos econômico-financeiros dessa cobrança tributária no setor de contratações publico-privadas.

Inicialmente, o primeiro capítulo apresenta a tese de cobrança de IPTU sobre áreas concedidas aos entes privados, especialmente após as recentes decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Em seguida, o segundo capítulo aborda o caso das empresas privadas que prestam serviços públicos, e como fica a questão da extensão da imunidade tributária, quando há regime concorrencial no mercado, porém há o exercício de atividade de direito público.

Finalmente, o terceiro capítulo trata dos impactos econômico-financeiros da mudança jurisprudencial orquestrada pelo STF. Esse capítulo comenta sobre como a nova interpretação da incidência de IPTU pode influenciar o valor das propostas elaboradas por empresas licitantes, o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos de concessão vigentes e futuros, e as implicações nas tarifas cobradas aos usuários finais. A análise considera os efeitos da cobrança de IPTU sobre a competitividade das propostas e a sustentabilidade financeira das concessões, além das possíveis repercussões para os custos dos serviços prestados ao público.

Para elaboração da pesquisa, elege-se o método hipotético-dedutivo em que serão apresentadas teses hipotéticas que se adequam ao objeto do trabalho, com a finalidade de comprová-las ou rejeitá-las.

Assim, a abordagem da pesquisa será qualitativa, com análise da bibliografia pertinente à temática em foco, além da legislação, doutrina e jurisprudência pertinentes para sustentação da tese.

1. A TEORIA DA IMUNIDADE RECÍPROCA SOBRE ÁREAS CONCEDIDAS: REFLEXÕES SOBRE AS DECISÕES DO STF

A Constituição da República outorga aos entes federativos a competência de criar tributos, por meio da edição de leis próprias, que estabelecem as hipóteses de incidência que dão ensejo ao surgimento da obrigação tributária. Sem embargo do rol de competências tributárias que permitem a instituição de tributos, a Constituição também dispõe de normas que negam a competência, que são, em outras palavras, dispositivos que limitam o poder de tributar de um ente político.

Os Municípios possuem competência para instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, segundo previsto no art. 158, inciso I, da CRFB/88¹. No entanto, os entes municipais não podem exigir o pagamento desse imposto sobre templos de qualquer culto, por exemplo, pois a Constituição restringe o poder de tributar quando o sujeito passivo é uma entidade de fins religiosos, à luz do art. 150, inciso II, da CRFB/88. Esse dispositivo evidencia

¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 ago. 2024.

situação em que há o afastamento da tributação, uma vez que o constituinte reputou relevante afastar essas entidades do campo de incidência tributária².

Segundo Paulsen:

as regras constitucionais que proíbem a tributação de determinadas pessoas, operações, objetos ou de outras demonstrações de riqueza, negando, portanto, a competência tributária, são chamadas de imunidades tributárias. Isso porque tornam imunes à tributação as pessoas ou bases econômicas nelas referidas relativamente aos tributos que a própria regra constitucional negativa de competência específica.³

Dentre as espécies de imunidades tributárias, tem-se a já mencionada imunidade recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, alínea a, da CRFB/88⁴. A ideia de tributação recíproca entre os entes políticos da federação não é compatível com a isonomia jurídica, não sendo possível se estabelecer uma sujeição passiva entre eles. Nessa esteira, o constituinte buscou evitar a oneração mútua das finanças públicas, o que seria prejudicial à execução de medidas materiais em prol do interesse público.

É o caso do IPTU, cuja competência é atribuída aos municípios, e, via de regra, não deve incidir sobre bens públicos de propriedade da União, dos Estados e do Distrito Federal. Nesse cenário, interessante a análise acerca das hipóteses em que os bens integrantes do patrimônio dos entes da Administração Direta são concedidos temporariamente às concessionárias para exploração de atividades econômicas. Embora os imóveis continuem a integrar o patrimônio público, encontram-se sob a posse direta do particular, que os utiliza para a realização dos objetivos previstos no contrato de concessão. Surge, portanto, a indagação acerca da extensão da imunidade que, em princípio, impede a cobrança de IPTU sobre bens pertencentes aos entes públicos.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça era pacífica no sentido de que os bens públicos cedidos temporariamente a particulares permanecem imunes à cobrança de IPTU, pela incidência da regra de imunidade recíproca, e porque o Código Tributário Nacional não contempla dentre os sujeitos passivos do IPTU o

² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 69.

³ PAUSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 53.

⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 ago. 2024.

detentor da posse precária e desdobrada de um bem imóvel, não figurando o concessionário detentor da posse com *animus domini*.⁵

Antes, entendia-se que o contribuinte do IPTU deveria possuir uma relação de direito real com o bem imóvel. Como o bem cedido em virtude de contrato de concessão fundamenta-se em direito pessoal, o argumento prevalecente era de que a sociedade empresária não poderia ser contribuinte do imposto, visto que figura apenas como detentora do bem, exercendo posse precária.

No mesmo sentido, Ricardo Alexandre comenta:

Como no contrato de cessão de uso de bem público, não há, por parte do cessionário, o exercício da posse exclusiva com ânimo definitivo – mas, sim, de posse precária e desdobrada –, a jurisprudência do STF, em consonância com a do STJ, por muito tempo inclinou-se no sentido de não admitir a possibilidade de o cessionário figurar no polo passivo da obrigação tributária referente ao IPTU.⁶

A reviravolta jurisprudencial ocorreu com o julgamento dos Recursos Extraordinários 601.720/RJ⁷ e 594.015/SP⁸, nos quais foi reconhecido o direito dos Municípios de cobrar o IPTU de sociedades empresárias arrendatárias de imóveis públicos, quando estes são empregados para o exercício de atividade econômica com fins lucrativos.

Em primeiro lugar, o RE 601.720/RJ, que gerou o Tema 437 da Repercussão Geral do STF, fixou a seguinte tese: “Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo”⁹. Já no RE 594.015/SP, em repercussão geral no Tema 385, a Suprema Corte estabeleceu que “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. Nessas hipótese é constitucional a cobrança de IPTU pelo Município”¹⁰.

Em ambos os casos, prevaleceram os votos proferidos pelo Ministro Marco Aurélio, que argumentou que a imunidade prevista a alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição

⁵ FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2020. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L1297>. Acesso em: 19 ago. 2024.

⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 17.ed. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 239.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 601.720/RJ**. IPTU. Bem público. Cessão. Pessoa jurídica de direito privado. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812>. Acesso em: 07 mar.2024.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 594.015/SP**. Imunidade. Sociedade de economia mista arrendatária de bem da União. IPTU. Relator: Min. Marco Aurélio, 06 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13440489>. Acesso em: 07 mar.2024.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

se aplica exclusivamente à instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das pessoas jurídicas de direito público. Segundo ele, quando um imóvel é utilizado por particulares em atividades comerciais para obtenção de lucro, não se pode alegar a existência de imunidade recíproca.¹¹

De fato, o gozo da imunidade tributária pelas empresas privadas que exercem atividade econômica em sentido estrito gera distorções no mercado. Quando uma empresa privada se beneficia de uma norma imunizante do IPTU, há um benefício fiscal sendo usufruído em detrimento das demais sociedades empresárias, que não têm a mesma vantagem financeira. Consequentemente, a sociedade empresária arrendatária do imóvel público consegue oferecer preços mais baixos, tornando-se mais competitiva, diante da redução em seus custos operacionais.

Ricardo Alexandre pontua que:

Se a imunidade recíproca fosse alargada ao ponto de afastar a tributação de sociedades empresárias que se utilizam de bens públicos para o desenvolvimento de atividade econômica, além de afronta ao princípio da livre concorrência (CF, art. 170), haveria fragilização do próprio pacto federativo que a imunidade recíproca visa a proteger, haja vista a pode inconstitucional do poder de tributar do Município.¹²

Em síntese, a análise dos julgados acima permite concluir que o IPTU pode ser cobrado de empresas privadas detentoras de bens imóveis públicos, cedidos no âmbito da execução de contratos de parceria, utilizados para exploração de atividades econômicas com fins lucrativos. Entretanto, esse entendimento não deixa claro sobre sua aplicação às empresas privadas que prestam serviços públicos. A seguir, comenta-se sobre esse cenário específico.

2. AS CONTROVÉRSIAS SOBRE A EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA ÀS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é oscilante a respeito da extensão da imunidade tributária às empresas estatais prestadoras de serviços públicos e concessionárias de serviços públicos, o que indica a relevância da compreensão de como essas entidades se inserem no sistema tributário nacional.

¹¹ GEBRIM, Juliana Deguirmendjian. **Imunidade tributária recíproca e contratos de parceria**, 2023. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2023.

¹² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 17.ed. São Paulo: JusPodivm, 2023, p. 241.

A prestação de serviços públicos pode ser realizada diretamente pelo Estado, pelos órgãos que compõem sua estrutura interna, ou por outras pessoas que integram ou não o aparelho estatal. Quando a execução desses serviços é transferida a terceiros, ocorre a denominada descentralização, na qual o Estado confere a pessoa distinta dele a responsabilidade pela prestação da atividade administrativa. Essa delegação ocorre de duas formas: a delegação legal, que se efetiva pela criação de uma pessoa jurídica da Administração Indireta (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações estatais); e a delegação negocial, que se materializa com a celebração pelo poder público de contratos administrativos de concessão ou permissão com pessoa jurídica de direito privado.

Nesse sentido, discute-se se a imunidade recíproca deve ser estendida às pessoas jurídicas de direito privado, sejam elas empresas estatais ou empresas privadas, que ocupam bens públicos cedidos para a execução de serviços públicos delegados pelo Estado.

Além dos já citados Temas 385 e 437 da repercussão geral do STF, cabe aqui destacar os Temas 508 e 1.140, oriundos dos Recursos Extraordinários 600.867/SP¹³ e 1.320.054/SP¹⁴, respectivamente.

No julgamento do RE 600.867/SP¹⁵, a Suprema Corte, apreciando o Tema 508, fixou a tese de que as sociedades de economia mista que possuem ativos negociados em Bolsas de Valores, e que distribuem lucros aos seus acionistas, não podem se beneficiar da regra de imunidade tributária¹⁶. Em contrapartida, no RE 1.320.054/SP¹⁷, houve a definição de que empresas públicas e sociedades de economia mista, que prestam serviços públicos essenciais,

¹³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 600.867/SP**. Tributário. IPTU. Imunidade Recíproca. Sociedade de Economia Mista. Natureza jurídica de direito privado. Participação acionária dispersa na bolsa de valores [...]. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 21 de agosto de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2684516&numeroProcesso=600867&classeProcesso=RE&numeroTema=508>. Acesso em: 19 ago. 2024.

¹⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Tributário. **Recurso Extraordinário 1.320.054/SP**. Execução Fiscal. Companhia do Metropolitano de São Paulo – Metrô. Sociedade de economia mista prestadora de serviço essencial. Imunidade recíproca. Artigo 150, inciso VI, A, da Constituição Federal. Extensão. Precedentes [...]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6146137>. Acesso em: 13 fev. 2025.

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ A tese fixada pelo STF: “Sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, 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”. *Ibid.*

¹⁷ A tese fixada pelo STF: “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 artigo 150, VI, a, da Constituição Federal, independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço”. *Ibid.*

sem a distribuição de lucros a acionistas privados, são abrangidas pela norma imunizante do art. 150, inciso VI, alínea a, da CRFB/88¹⁸.

Da análise desses temas da repercussão geral do STF, Gebrim verifica que a Corte empregou os seguintes critérios para resolução da controvérsia da imunidade tributária: “(i) a natureza da pessoa exploradora do bem – isto é, se pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou empresa privada; (ii) o tipo de atividade exercida – isto é, se serviço público ou atividade econômica em sentido estrito; (iii) a distribuição ou não de lucros a acionistas privados”¹⁹.

Veja-se, então, que a lucratividade é fator determinante para se aferir a abrangência da imunidade tributária recíproca. Uma pessoa jurídica que distribui lucros, mesmo que exerça serviço público essencial, possui capacidade contributiva, dessa forma poderá ser sujeito passivo de obrigação tributária. Esse foi o argumento trazido pelo Ministro Joaquim Barbosa, relator do RE 600.867/SP²⁰, que proferiu voto vencedor por maioria. Restaram vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso e Ministra Carmen Lúcia.

Apesar das decisões mencionadas, que abordam os casos de delegação legal de serviços públicos, não há uma posição definitiva e abrangente do Supremo Tribunal Federal sobre a extensão da imunidade recíproca às concessionárias privadas de serviços públicos, que os executam por meio de delegação negocial. Essa indefinição gera incertezas jurídicas e pode impactar o planejamento financeiro e tributário dessas empresas. A ausência de uma decisão com repercussão geral que aborde especificamente a situação das concessionárias privadas permite interpretações divergentes nos tribunais inferiores, o que reforça a importância de uma análise criteriosa e aprofundada por parte da Corte Suprema.

Observando esse cenário, o STF reconheceu a repercussão geral no RE 1.479.602/MG²¹ no Tema 1.297, que busca compreender se a concessão de serviço público

¹⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 ago. 2024.

¹⁹ GEBRIM, Juliana Deguirmendjian. **Imunidade tributária recíproca e contratos de parceria**, 2023. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2023.

²⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 600.867/SP**. Tributário. IPTU. Imunidade Recíproca. Sociedade de Economia Mista. Natureza jurídica de direito privado. Participação acionária dispersa na bolsa de valores [...]. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 21 de agosto de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2684516&numeroProcesso=600867&classeProcesso=RE&numeroTema=508>. Acesso em: 19 ago. 2024.

²¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.479.602/MG**. Direito tributário. Recurso extraordinário. Imunidade recíproca. IPTU. Bens afetados à concessão de serviço público. Repercussão Geral. I. O caso em exame 1. Recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que afirmou a incidência de imposto territorial e predial urbano - IPTU sobre bem público afetado à concessão de serviço de transporte ferroviário. II. A questão jurídica em discussão 2. A questão em discussão consiste em saber se o arrendamento de bem imóvel da União para concessionária de serviço público de transporte ferroviário afasta a

afasta a imunidade tributária recíproca para fins de incidência de IPTU sobre bens públicos afetados à prestação do serviço. A inclusão desse Recurso Extraordinário na pauta do STF representa oportunidade crucial para esclarecimento de pontos obscuros a respeito da matéria, principalmente diante da inexistência de diretrizes claras e uniformes sobre a extensão da imunidade do IPTU às concessionárias privadas que apesar de possuírem atividade lucrativa, atuam na prestação de serviços públicos.

Cumprir destacar que se a Corte Suprema seguir os critérios utilizados nos últimos julgamentos, acima comentados, a tendência é que se decida pela não incidência da norma constitucional do art. 150, inciso VI, alínea a, da CRFB/88²², às empresas privadas prestadoras de serviços públicos.

Diante disso, importante tecer considerações a respeito dos impactos socioeconômicos do reconhecimento da cobrança de IPTU das concessionárias de serviços públicos, à luz da Análise Econômica do Direito (“AED”).

3. OS IMPACTOS ECONÔMICO-FINANCEIROS DA EXAÇÃO NOS CONTRATOS DE CONCESSÃO

A Análise Econômica do Direito (“AED”) estuda as consequências materiais das normas jurídicas, considerando os efeitos concretos das regras e decisões judiciais. Uma vez que a AED analisa o fenômeno jurídico a partir de suas consequências, o jurista necessita de ferramentas teóricas e empíricas que o ajudem a detectar os problemas sociais (diagnóstico) e a antecipar as prováveis reações das pessoas diante de uma norma específica (prognose). Com esse entendimento sobre os possíveis efeitos, ele pode, com maior clareza, escolher a norma mais adequada (caso esteja legislando) ou a interpretação mais apropriada (caso esteja julgando).²³

imunidade tributária recíproca, com a consequente incidência de IPTU sobre o imóvel afetado à prestação do serviço. III. A decisão e seus fundamentos 3. Constitui questão constitucional relevante definir 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. IV. Dispositivo 4. Repercussão geral reconhecida para a seguinte questão constitucional: 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. Relator: Min. Presidente, 8 de abril de 2024. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral13668/false>. Acesso em: 19 ago. 2024.

²² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 ago. 2024.

²³ GICO JR. Ivo T. Introdução à Análise Econômica do Direito. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (Coord.). **O Que É Análise Econômica Do Direito: Uma Introdução**. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

No contexto da cobrança do IPTU sobre áreas concedidas, essa análise é especialmente relevante ao ponderar se a tributação pode gerar distorções econômicas, desincentivar investimentos ou onerar excessivamente as concessões, comprometendo a finalidade público subjacente à concessão. Comprova-se a contemporaneidade e urgência dessa discussão, que se tornou objeto de estudo pela Advocacia Geral da União (AGU), por meio da edição do Parecer nº 358/2022/Conjur/Minfra/CGU/AGU²⁴.

Entre as várias considerações expostas nesse documento, interessante salientar a seguinte ponderação feita pela AGU:

o novo entendimento do STF, sob uma ótica consequencialista, há que ser analisado quanto à alteração da estrutura de incentivos, verificando-se a possibilidade de que, em decorrência disso, os agentes envolvidos mudem de conduta (diminuição do bid – seja, por exemplo, no ágio em aeroportos ou no deságio em concessões federais de infraestrutura rodoviária, ou, no limite, desistência de participação no certame). Isso recai sobre os usuários tanto no cenário de pagamento de um valor tarifário a maior quanto naquele de ausência de um parceiro privado que poderia prestar o serviço de forma mais eficiente e com mais investimentos, considerando, sobretudo, o cenário fiscal existente.²⁵

Em outras palavras, é fundamental verificar se, em decorrência dessa mudança, os agentes econômicos envolvidos alterem suas condutas, resultando, por exemplo, na diminuição da competitividade nas licitações, ou até mesmo na desistência de participação nos certames.

Essas mudanças têm implicações diretas para os usuários, que podem enfrentar um aumento nas tarifas cobradas pela prestação do serviço ou, ainda, a ausência de um parceiro privado capaz de oferecer serviços de maneira mais eficiente e com maior investimento. Considerando o atual cenário fiscal, a sustentabilidade das concessões e a qualidade dos serviços prestados tornam-se questões centrais.

Ademais, é imperativo que se considere o contexto socioeconômico em que essas concessões estão inseridas. O aumento do custo operacional para as concessionárias, decorrente da cobrança do IPTU, pode não apenas impactar a viabilidade econômica dos contratos, mas

página inicial-página final. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L1395/E4624/35298>. Acesso em: 23 set. 2024.

²⁴ BRASIL. Advocacia Geral da União. Administrativo e Regulatório. Contratos de Parceria. Infraestrutura de Transportes. Bens Imóveis. IPTU. Imunidade Recíproca. Afastamento. Novo Entendimento Jurisprudencial. Risco ao Prosseguimento de Ações. Programas e Políticas Públicas do Setor. Impacto econômico-financeiro. Interpretação as onforme aos arts. 11 e 18, IV, da Lei nº 8.987, de 1995. **Parecer nº 358/2022/Conjur/Minfra/CGU/AGU**. Relator: Thiago Linhares Dias. Brasília, 2022. Disponível em: https://www.gov.br/transportes/pt-br/assuntos/conjur/Contratosdeparceria.IPTU.Incidncia.STF.NovaJurisprudncia._Subsdiosparaesjudiciais..pdf. Acesso em: 23 set. 2024.

²⁵ *Ibid.*

também desencadear uma série de efeitos em cadeia, como a redução da qualidade dos serviços oferecidos e a consequente insatisfação dos usuários.

Cumprе ressaltar que a falta de um parceiro privado adequado pode ocasionar em um maior ônus para o Estado, que, ao buscar atender às demandas da população, poderá arcar com custos elevados em projetos que poderiam ter sido realizados de forma mais eficiente pela iniciativa privada. É inegável que o poder público possui limitações orçamentárias, o que muitas vezes dificulta a modernização necessária para a manutenção de serviços públicos em padrões adequados ao consumidor final. O aproveitamento do setor privado, nesse sentido, revela-se vantajoso, especialmente em setores que demandam tecnologias sofisticadas.

Dessa forma, não se pode desconsiderar que a imposição de novos encargos tributários pode ocasionar o afastamento de empresas privadas do cenário de licitações. Nesse contexto, a AED se torna um instituto interessante para mapear essas interações e prever as consequências que podem surgir da imposição de novas exações.

Interessante abordar, também, a oneração tarifária, decorrente do aumento dos custos operacionais do contratante privado, que tende a realizar o repasse econômico de encargos da manutenção da atividade empresarial ao usuário final.

Nos dizeres de Diogo de Figueiredo Moreira Neto:

Os preços dos serviços públicos devem ser administrados de modo a atender, concomitantemente, às exigências do mercado e à capacidade econômica de seus usuários, devendo, por isso, ser módicos. O princípio da modicidade é um corolário do princípio da generalidade, de vez que a sua adequada observância deverá proporcionar o mais amplo acesso ao serviço por parte de todos que dele tenham necessidade, assim atendendo, harmonicamente, ao da generalidade.²⁶

O princípio da modicidade tarifária, como bem pontuado por Moreira Neto, assegura que os preços aplicados pelos concessionários sejam compatíveis com a realidade social, sem que a prestação universal do serviço seja afetada pela precificação muito onerosa. Quando o custo operacional para a concessionária é muito elevado, é evidente a repartição desse ônus à população, que deverá suportar o aumento dos valores das tarifas. Como consequência, há um risco de exclusão de parcelas mais vulneráveis da sociedade do acesso a serviços, em grave violação ao princípio da generalidade.

²⁶ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**: parte introdutória, parte geral e parte especial. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 473.

E não é só isso. Há de se considerar que para coibir a ofensa à modicidade tarifária, o Estado seja obrigado a conceder subsídios à empresa privada, gerando, de forma paradoxal, um maior gasto aos cofres públicos.

Esse cenário demonstra que a situação aqui comentada é de extrema complexidade. Nessa linha, é interessante se adotar uma perspectiva mais ampla e consequencialista da cobrança de IPTU sobre áreas concedidas, no escopo de contratos de concessão, com foco nos reflexos econômicos e sociais que dela decorrem.

Por essa razão, seria interessante que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 1.479.602/MG²⁷ no Tema 1.297, adote uma abordagem cuidadosa e fundamentada na Análise Econômica do Direito, visando não apenas a proteção da arrecadação fiscal, mas também o desenvolvimento econômico nos contratos de concessão. A busca por um equilíbrio entre a necessidade de arrecadação e a promoção de um ambiente de investimentos economicamente sustentável é fundamental para o futuro das concessões e, por conseguinte, para a efetividade dos serviços públicos prestados.

CONCLUSÃO

O presente artigo buscou analisar a incidência do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) sobre bens públicos concedidos a empresas privadas, destacando a complexidade da questão à luz da imunidade tributária recíproca prevista na Constituição Federal. A partir da investigação das recentes decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), foi possível observar uma mudança significativa na jurisprudência, que agora reconhece a possibilidade de cobrança do IPTU das empresas que exploram imóveis públicos em atividades econômicas com fins lucrativos. Esse novo entendimento representa um marco relevante na consolidação de uma interpretação mais restritiva da imunidade tributária, estabelecendo que a simples titularidade

²⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.479.602/MG**. Direito tributário. Recurso extraordinário. Imunidade recíproca. IPTU. Bens afetados à concessão de serviço público. Repercussão Geral. I. O caso em exame 1. Recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que afirmou a incidência de imposto territorial e predial urbano - IPTU sobre bem público afetado à concessão de serviço de transporte ferroviário. II. A questão jurídica em discussão 2. A questão em discussão consiste em saber se o arrendamento de bem imóvel da União para concessionária de serviço público de transporte ferroviário afasta a imunidade tributária recíproca, com a consequente incidência de IPTU sobre o imóvel afetado à prestação do serviço. III. A decisão e seus fundamentos 3. Constitui questão constitucional relevante definir 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. IV. Dispositivo 4. Repercussão geral reconhecida para a seguinte questão constitucional: 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. Relator: Min. Presidente, 8 de abril de 2024. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral13668/false>. Acesso em: 19 ago. 2024.

pública do imóvel não impede a tributação, caso ele esteja sendo utilizado por um particular para a obtenção de lucro. Essa guinada jurisprudencial tem gerado consequências importantes não apenas para a atuação das concessionárias, que agora devem considerar essa tributação em seus cálculos de viabilidade financeira, mas também para a própria estrutura das licitações e concessões públicas, que passam a demandar um planejamento mais rigoroso quanto à alocação de riscos e custos na execução dos contratos.

No desenvolvimento deste estudo, verificou-se que, conquanto a imunidade tributária tenha a finalidade de proteger a Administração Pública e de evitar a oneração mútua entre os entes federativos, a sua extensão para empresas privadas é passível de questionamento, uma vez que pode fomentar distorções concorrenciais no mercado. Por outro lado, ao reconhecer a possibilidade de tributação, o STF não apenas preserva a arrecadação tributária dos municípios, mas também assegura um ambiente concorrencial mais equilibrado, evitando que determinadas empresas usufruam de privilégios que possam comprometer a competição no mercado.

Indo além, as controvérsias que surgem do entendimento do STF em relação à imunidade tributária às empresas prestadoras de serviços públicos destacam a necessidade de um posicionamento claro e uniforme do Tribunal sobre a matéria. A ausência de diretrizes definitivas gera insegurança jurídica, afetando o planejamento econômico e tributário das empresas e, conseqüentemente, a viabilidade dos contratos de concessão.

A análise dos impactos econômico-financeiros decorrentes da cobrança do IPTU sobre áreas concedidas indica a importância da Análise Econômica do Direito. Evidencia-se que a imposição de encargos tributários pode alterar a dinâmica dos investimentos, a competitividade nas licitações e, em última instância, a qualidade dos serviços prestados à população. A preocupação com o aumento de custos operacionais das concessionárias pode levar a um reflexo direto nas tarifas cobradas dos usuários e na sustentabilidade dos serviços públicos.

Diante desse cenário, é imperativo que o STF, ao se debruçar sobre casos futuros relacionados à extensão da imunidade tributária a concessionárias privadas, considere não apenas os aspectos jurídicos, mas também as consequências materiais de suas decisões. A busca por um equilíbrio entre a arrecadação tributária e a eficiência dos serviços públicos deve ser uma prioridade, pois a eficácia das políticas públicas depende, em grande parte, da estabilidade e previsibilidade do ambiente jurídico e econômico que envolve as concessões. A escolha por uma abordagem consequencialista, que considera os impactos econômicos e sociais da tributação, é fundamental para que as decisões judiciais atendam ao interesse da coletividade e à justiça fiscal.

Dessa forma, resta evidente que a questão relativa à incidência do IPTU sobre bens públicos utilizados por empresas privadas vai além da mera interpretação normativa, inserindo-se em um contexto mais amplo de equilíbrio entre os interesses arrecadatórios do Estado, a competitividade do setor privado e a sustentabilidade das atividades econômicas objeto de concessão. Dada sua relevância e complexidade, o tema exige acompanhamento contínuo da jurisprudência, sobretudo em razão dos impactos práticos dessa tributação sobre os contratos administrativos, a dinâmica do mercado concorrencial e a prestação adequada dos serviços essenciais à sociedade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 25. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

BRASIL. Advocacia Geral da União. Administrativo e Regulatório. Contratos de Parceria. Infraestrutura de Transportes. Bens Imóveis. IPTU. Imunidade Recíproca. Afastamento. Novo Entendimento Jurisprudencial. Risco ao Prosseguimento de Ações. Programas e Políticas Públicas do Setor. Impacto econômico-financeiro. Interpretação as conforme aos arts. 11 e 18, IV, da Lei nº 8.987, de 1995. **Parecer nº 358/2022/Conjur/Minfra/CGU/AGU**. Relator: Thiago Linhares Dias. Brasília, 2022. Disponível em: https://www.gov.br/transportes/pt-br/assuntos/conjur/Contratosdeparceria.IPTU.Incidncia.STF.NovaJurisprudncia._Subsdiosparaaesjudiciais..pdf. Acesso em: 23 set. 2024.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 594.015/SP**. Imunidade. Sociedade de economia mista arrendatária de bem da União. IPTU. Relator: Min. Marco Aurélio, 06 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13440489>. Acesso em: 07 mar.2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 600.867/SP**. Tributário. IPTU. Imunidade Recíproca. Sociedade de Economia Mista. Natureza jurídica de direito privado. Participação acionária dispersa na bolsa de valores [...]. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 21 de agosto de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2684516&numeroProcesso=600867&classeProcesso=RE&numeroTema=508>. Acesso em: 19 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 601.720/RJ**. IPTU. Bem público. Cessão. Pessoa jurídica de direito privado. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. Relator: Min. Edson Fachin, 19 de abril de 2017. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812>. Acesso em: 07 mar.2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.479.602/MG**. Direito tributário. Recurso extraordinário. Imunidade recíproca. IPTU. Bens afetados à concessão de serviço público. Repercussão Geral. I. O caso em exame 1. Recurso extraordinário contra acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais que afirmou a incidência de imposto territorial e predial urbano - IPTU sobre bem público afetado à concessão de serviço de transporte ferroviário. II. A questão jurídica em discussão 2. A questão em discussão consiste em saber se o arrendamento de bem imóvel da União para concessionária de serviço público de transporte ferroviário afasta a imunidade tributária recíproca, com a consequente incidência de IPTU sobre o imóvel afetado à prestação do serviço. III. A decisão e seus fundamentos 3. Constitui questão constitucional relevante definir 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. IV. Dispositivo 4. Repercussão geral reconhecida para a seguinte questão constitucional: 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. Relator: Min. Presidente, 8 de abril de 2024. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral13668/false>. Acesso em: 19 ago. 2024.

GEBRIM, Juliana Deguirmendjian. **Imunidade tributária recíproca e contratos de parceria**, 2023. 175 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

GICO JR. Ivo T. Introdução à Análise Econômica do Direito. In: RIBEIRO, Marcia Carla Pereira; KLEIN, Vinicius (Coord.). **O Que É Análise Econômica Do Direito**: Uma Introdução. Belo Horizonte: Fórum, 2022. página inicial-página final. Disponível em: <https://www.forumconhecimento.com.br/livro/L1395/E4624/35298>. Acesso em: 23 set. 2024.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PAUSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024.