X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANA PAULA BASSO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

SALVADOR MONTESINOS OLTRA

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte desta publicação denominada "capítulo de livro" poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba
Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch – UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Unifor – Ceará
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Fumec – Minas Gerais
Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D598
Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/2020
Coordenadores: Ana Paula Basso; Antônio Carlos Diniz Murta; Salvador Montesinos Oltra – Florianópolis: CONPEDI, 2020 / Valência: Tirant lo blanch, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-008-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Crise do Estado Social

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. X Encontro Internacional do CONPEDI Valência – Espanha (10:2019 :Valência, Espanha).

CDU: 34

CONPEDI Sociedade Científica do Direito
Vniversitat de València
Facultat de Dret
tirant lo blanch

X ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI VALÊNCIA – ESPANHA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O encontro internacional do CONPEDI, na bela e histórica Valência, teve como mote a denominada crise do Estado Social. A rigor, quando pensamos em Estado social não poderíamos jamais descurar do objeto deste Grupo de Trabalho. É fundamental partirmos do pressuposto de que sem o tributo, como receita básica e indispensável para a manutenção do Estado enquanto estrutura administrativa e gestor de múltiplas atribuições voltadas para o bem estar social, não haveríamos nem de falar do Estado como estrutura aglutinadora social. Imaginar conhecida e renitente crise social cuja faceta se espraia não só no nosso país como também em quase todo mundo desenvolvido, cujas finanças em tese seriam mais resilientes às turbulências conjunturais, é saber que infelizmente esta fragilidade sócio-econômica veio para ficar. Não se vislumbra solução, mesmo que difícil e complexa, para solve-la ou arrefece-la. Aumentar carga tributária não poderá ser solução para tal mister. Por sua vez, reduzir despesas - previdenciárias ou coisa que o valha - parece num primeiro momento uma alternativa para buscar um horizonte de solução. Mas, ao revés, pode criar consequências só mensuráveis a médio ou longo prazo como, por exemplo, criarmos uma legião de idosos desamparados sem qualquer condição de sobrevivência digna. Neste sentido, este Grupo de Trabalho, perpassando as mais variadas matérias afetas ao direito tributário, com especial ênfase ao papel da extrafiscalidade como instrumento indutor ou redutor de comportamento com ênfase à intervenção no comportamento deletério ao meio ambiente, tentou fazer sua parte com responsabilidade e reflexão madura sobre os caminhos que arduamente toda a sociedade necessariamente terá que trilhar.

Profa. Dra. Ana Paula Basso - UFCG

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Salvador Montesinos Oltra - UV

IMUNIDADE RECÍPROCA “REFLEXA” NO IPTU – ESTUDO DE CASO A PARTIR DO TEMA Nº 437/REPERCUSSÃO GERAL

RECIPROCAL IMMUNITY "REFLECTS" IN THE IPTU - CASE STUDY FROM THEME Nº 437 / GENERAL REPERCUSSION

Antônio Carlos Diniz Murta
Carlos Victor Muzzi Filho

Resumo

O Supremo Tribunal Federal, julgando o Tema nº 437 da Repercussão Geral, firmou o entendimento de que a imunidade tributária recíproca, quanto ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), não beneficia o imóvel de propriedade da União (ou de empresa pública federal) que seja objeto de locação para empresa privada. O artigo propõe a interpretação teleológica da regra de imunidade recíproca, para reconhecer a incidência da imunidade, ainda que “reflexa”, com afastamento da exigência do IPTU, nos casos em que entes federados, beneficiários da imunidade recíproca, sejam locatários de imóveis urbanos, cujo uso seja o serviço público

Palavras-chave: Imunidade recíproca, Interpretação teleológica, Locação de imóveis, Federalismo, Tema nº 437/repercussão geral

Abstract/Resumen/Résumé

The Federal Supreme Court, in case No. 437 of the General Repercussion, established a reciprocal tax immunity, at the same time as IPTU did not benefit from the ownership of a Union property, which is leased to a private company. The article presents a teleological interpretation of the recurrent immunity rule, to confirm the immunity, even if "reflex", with the departure from the requirement of IPTU, in cases in which it is federated, to request reciprocal immunity, to be tenants of urban real estate, its use is the public service.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Reciprocal tax immunity, Teleological interpretation, Rental, Federalism, Case nº 437/general repercussion

1) INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (CR/1988), contém grande número de dispositivos que cuidam do Direito Tributário, bem observando Sacha Calmon Navarro Coêlho que o Brasil "inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação" (COÊLHO, 2016, p. 43).

Entre os inúmeros temas tratados pela CR/1988, tem-se a imunidade tributária, objeto deste artigo. Mais especialmente, a regra constitucional que disciplina a chamada imunidade recíproca, contida no art. 150, inciso VI, letra *a*, da CR/1988, segundo o qual "[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros".

O objetivo deste artigo, obviamente, não será examinar a imunidade recíproca em todos os seus aspectos, propondo-se, sim, examiná-la a partir do entendimento do Supremo Tribunal Federal, firmado ao julgar o Tema nº 437 da Repercussão Geral: "Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo".

O que se propõe, então, é discutir se esse entendimento pode ser aplicado, *"a contrario sensu"*, para se reconhecer a incidência da regra de imunidade no caso inverso, isto é, no caso em que imóvel de pessoa que não goza de imunidade tributária seja cedido a pessoa jurídica de direito público que goza de imunidade.

A discussão, convém frisar, se baseia na incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), visto que o referido Tema nº 437 foi firmado a partir desta base empírica, mas se aspira que os fundamentos se estendam para outros impostos, em situações similares.

Justifica-se a pesquisa empreendida pelo fato de que os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), bem como suas autarquias e fundações (pessoas jurídicas de direito público que compõem a Administração Indireta) celebram, como locatários, contratos de locação imobiliária urbana. Os imóveis locados são, então, destinados às mais variadas repartições públicas, sendo incorporados, por assim, dizer, à atuação do Poder Público.

Nesses contratos de locação, é usual a transferência dos encargos financeiros relativos ao imóvel (entre eles, o IPTU). O pagamento do IPTU, nos termos da Lei nº 8.245, de 18 de

outubro de 1991, que regulamenta as locações de imóveis urbanos no Brasil, é obrigação do locador, mas tal encargo pode ser, por força do art. 22, inciso VIII, da referida Lei nº 8.245, de 1991.

Nesse cenário, surge a discussão sobre o alcance da regra de imunidade recíproca a essas situações em que, por força de contratos de locação celebrados pelos entes federados, o ônus financeiro do pagamento do IPTU é transferido àqueles entes federados.

Obviamente, o artigo se destina à "Linha de Pesquisa" do "Grupo de Trabalho" denominado "Direito Tributário e Direito Financeiro", em cujo objeto se tem o tópico "imunidades tributárias". E ele, o artigo, será desenvolvido pela metodologia de base hipotético-dedutiva, a partir de pesquisa bibliográfica, descritiva, por meio de revisão e levantamento bibliográfico pertinente à questão, de maneira a refletir sobre o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal, em relação ao alcance da imunidade recíproca.

Nesse contexto, o artigo toma como marco teórico a orientação proposta por Misabel Abreu Machado Derzi, notadamente em suas notas de atualização à clássica obra de Aliomar Baleeiro, "Limitações constitucionais ao poder de tributar" (BALEEIRO, 2010).

O percurso a ser percorrido, assim, exige a abordagem da imunidade recíproca, que deve ser compreendida, como todas as imunidades tributárias, como regra de limitação ou restrição da competência tributária, decorrendo de princípios jurídicos que devem informar a aplicação da regra de imunidade.

Examinam-se, em seguida, os fundamentos do mencionado Tema nº 437 da Repercussão Geral, a fim de bem compreender a interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

Em seguida, discute-se a hipótese proposta, qual seja, a de que a regra da imunidade recíproca beneficia as pessoas jurídicas de direito público, beneficiárias da imunidade recíproca, na hipótese em que elas estejam na posse de imóveis pertencentes a outras pessoas que não são alcançadas pela regra da imunidade.

2) A IMUNIDADE RECÍPROCA DOS ENTES FEDERADOS

O Sistema Tributário Nacional, inserto no texto constitucional, define as competências tributárias dos entes federados, entendendo-se a competência tributária como a

aptidão constitucional para instituir tributos (CARRAZZA, 2006, p. 471). No entanto, a CR/1988, ao mesmo tempo em que atribuiu a competência tributária aos entes federados, apresentou mecanismos de restrição do exercício da competência, com os mais variados objetivos. Esses mecanismos são as imunidades tributárias, regras constitucionais dirigidas aos entes tributantes e que impedem, parcialmente, o exercício pleno das competências que lhes foram outorgadas.

Nesse tom, Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, ensina que imunidade é "norma que estabelece a incompetência. Ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário (BALEEIRO, 2019, p. 375).

Acrescenta Misabel, ainda em atualização a Baleeiro, que as imunidades "atingem certos fatos e situações, amplament determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição", "reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes públicos", tendo "eficácia ampla e imediata", além de criare "direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada" (BALEEIRO, 2010, p. 375, *"passim"*)[1].

As imunidades tributárias, cabe pontuar, não são estabelecidas aleatoriamente pela CR/1988, mas são verdadeiras opções político-econômicas consagradas constitucionalmente, ou, nas palavras de Misabel Derzi, em nova achega a Baleeiro, "as imunidades somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram" (BALEEIRO, 2010, p. 380). Repita-se, assim, que imunidades não são definidas ao acaso, mas, novamente com Misabel, "emanam de relevantes princípios constituicionais, que lhes dão sentido harmônico e coerente" (BALEEIRO, 2010, p. 382).

2.1) Imunidade Genérica

Noutro passo, é tradicional a separação das imunidades tributárias em dois grandes grupos, as chamadas "imunidades genéricas", contidas no art. 150, VI, da CR/1988, e as "imunidades específicas", espalhadas em diversos dispositivos da CR/1988. Regina Helena Costa observa que as imunidades genéricas (ou gerais), "contempladas no art. 150, VI, da

[1] Certamente, a definição de Misabel Derzi não é incontestável. Regina Helena Costa, por exemplo, tece suas críticas antes de propor sua própria definição (COSTA, 2015, p. 56). Dada, contudo, a própria extensão do presente artigo, o conceito de Misabel Derzi é adotado como premissa e, por isso, incontestável no âmbito do presente estudo, sob pena de não se avançar na discussão proposta.

Constituição da República, dirigem vedações a todas as pessaoas públicas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades mencionadas" (COSTA, 2015, p. 138). Já as imunidades específicas (ou tópicas, ou especiais) "são circunscritas, em geral, restritas a um único tributo – que pode ser um imposto, taxa ou contribuição –, e servem a valores mais limitados ou conveniências especiais" (COSTA, 2015, p. 138)[2].

As imunidades genéricas, assim, impedem a incidência de impostos, mas não de outras espécies tributárias, como decorre da literalidade do inciso VI do art. 150 da CR/1988. Veja-se que há autores, como Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2017), que sustentam ser necessário ampliar o alcance das imunidades genéricas, que deveriam alcançcar outros tributos, não se limitando apenas aos "impostos", isso "em razão do princípio federativo, a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos. É que o tributo, como expressão que é da soberania estatal, não pode ser exigido de quem tal soberania [...]" (MACHADO, 2017, p. 291).

Entretanto, historicamente, o Supremo Tribunal Federal sempre limitou o alcance das imunidades genéricas aos impostos. Ainda em relação à ordem constitucional anterior, o Supremo Tribunal Federal já afirmara que a "[...] imunidade do art. 19, III, da CF/67, (CF/88, art. 150, VI) diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie tributaria distinta, que não se confunde com o imposto [...], assim não abrangida pela imunidade do art. 19, III, CF/67, ou art. 150, VI, CF/88" (Recurso Extraordinário nº 129.930/SP. Segunda Turma, Relator Min. Carlos Velloso, DJ, 16.ago.1991).

A orientação se manteve, posteriomente, na vigência da atual CR/1988, reafirmando-

[2] A classificação das imunidades tributárias em "genéricas" ou "específicas", embora pareça decorrer mais de uma tradição do que de uma distinção substancial entre as duas espécies, é prestigiada pelo STF, que já decidiu ser possível revogar, por Emenda Constitucional, imunidades específicas, mas não imunidades genéricas. Quanto à imunidade específica, o STF apreciou a revogação, pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, do art. 153, § 2º, II, que impedia a incidência do Imposto de Renda sobre rendimentos de aposentadoria e pensão, pagos pela Previdência Social, a pessoas com idade superior a 65 (sessenta e cinco) anos: "1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente" (RE 732.600-SP, 2ª Turma, Relª. Minª. Ellen Gracie, DJe, 23.abr.2004). E sobre as imunidades genéricas, entendeu-se, ao contrário, parcialmente inconstitucional a Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que autorizara a criação do antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), "[...] porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): [...] 2. - o princípio da imunidade tributaria recíproca [...] 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: 'b'): templos de qualquer culto; 'c'): patrimônio, renda ou serviços dos partidos politicos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistencia social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e 'd'): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão [...]" (ADI 939/DF, Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ, 18.mar.1994).

se o entendimento de não aplicação das imunidades genéricas, por exemplo, às contribuições (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº RE 378.144/PR. Primeira Turma, Rel. Ministro Eros Grau, DJ, 22.abr.2005) e às taxas (Recurso Extraordinário nº 364.202/RS. Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ, 28.10.2004).

2.2) Imunidade Recíproca

Noutro compasso, a imunidade recíproca dos entes federados se insere entre as imunidades genéricas, encontrando encontrar previsão na alínea *"a"* do inciso VI do art. 150 da CR/1988. Por conta dela, os entes federados são proibidos de "instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros".

Trata-se, como observa Regina Helena Costa, da "[...] mais antiga exoneração constitucional tributária. Surgiu com a primeira Constituição Republicana, que adotou a forma federativa de Estado (1891, art. 10), sendo contemplada por todas as Constituições que tivemos, com aperfeiçoamentos redacionais [...]" (COSTA, 2015, p. 150). Misabel Derzi, anotando a obra de Aliomar Baleeiro, aponta que "a imundidade recíproca é a mais importantes das imunidades" (BALEEIRO, 2010, p. 486).

A fundamentação principiológica dessa imunidade recíproca deve ser relacionada, obviamente, com o "pacto federativo", cláusula pétrea da CR/1988 (art. 60, § 4º, inciso I). O escopo da imunidade recíproca é permitir que os entes federados possam exercer suas atribuições constitucionais, sem entraves causados pela incidência de impostos em seu patrimônio, em suas rendas e em seus serviços.

Rigorosamente, então, e independentemente da previsão expressa da imunidade recíproca, conforme art. 150, inciso VI, alínea *"a"*, da CR/1988, a vedação da supressão da forma federativa (art. 60, § 4º, inciso I, da CR/1988) já seria impedimento do que se poderia denominar de autofagia federarativa tributária, eis que a incidência de impostos de um ente federado sobre outro representaria, de forma oblíqua e indireta, fragilização da própria Federação. Nesse tom, Regina Helena Costa pontua que "a imunidade mútua das pessoas políticas constitui decorrência da eficácia do princípio federativo – que é cláusula pétrea (art. 60, § 4º, I) – e da autonomia municipal (arts. 29 e 30)" (COSTA, 2015, p. 151).

Observe-se ser plausível, ainda, fundamentar a imunidade recíproca no princípio da capacidade contributiva, como anota Misabel Derzi (BALEEIRO, 2010, p. 493/494), eis que as receitas dos entes públicos não são manifestação de riqueza, mas, sim, de recursos

necessários para a consecução de suas atribuições constituiconal. Misabel, contudo, sublinha que, no caso brasileiro, se deve salientar que a imunidade reciproca "[...] não se fundamenta em um ou outro, mas, ao contrário, no duplo princípio, no federal e na ausência de capacidade econômica [...]" (BALEEIRO, 2010, p. 494). Essa dupla fundamentação, aliás, leva Misabel Derzi a definir, como visto, a imunidade recíproca como "a mais importante das imunidades (BALEEIRO, 2010, p. 486).

Ainda no plano histórico, o alcance da imunidade recíproca vem sendo ampliado. Já no exto constitucional, ela não foi limitada, apenas, ao patrimônio, à renda e aos serviços dos próprios entes federados (art. 150, VI, *"a"*, da CR/1988), mas foi estendida, ainda, "[...] às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes" (§ 2º do art. 150 da CR/1988). Na Constituição da República de 1967 (art. 20, § 1º), bem como na Emenda Constitucional nº 1, de 1969 (art. 19, § 1º), fazia-se referência tã-somente à extensão da imunidade apenas às autarquias, e não a fundações públicas, que foram acrescentadas no texto da vigente CR/1988

Ademais, também a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem prolongando ainda mais o alcance da imunidade recíproca, afirmando sua aplicação em relação às empresas públicas, desde que estas sejam prestadoras de serviços públicos[3]. É claro, nesse contexto, a expansão axiológica que o Supremo Tribunal Federal vem atribuindo à imunidade recíproca. Ela, há muito, não é aplicada apenas àquelas entidades expressamente mencionadas no texto constitucional (União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mais suas autarquias e suas fundações), mas vai se expandido, a partir da interpretação pretoriana, para alcançar outras pessoas jurídicas, nomeadamente as empresas públicas, desde que elas, objetivamente, tenham por objeto a execução de serviços públicos.

Recorde-se que, nos termos do vetusto Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, empresa pública é "a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade

[3] Nesse sentido, Tema nº 235/Repercussão Geral: "Os serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, inclusive aqueles em que a empresa não age em regime de monopólio, estão abrangidos pela imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, *a* e §§ 2º e 3º)"; também Tema nº 402/Repercussão Geral: "Não incide o ICMS sobre o serviço de transporte de encomendas realizado pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT, tendo em vista a imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal"; Tema nº 412/Repercussão Geral: "A Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - INFRAERO, empresa pública prestadora de serviço público, faz jus à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal"; e Tema nº 644/Repercussão Geral: "A imunidade tributária recíproca reconhecida à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos — ECT alcança o IPTU incidente sobre imóveis de sua propriedade e por ela utilizados, não se podendo estabelecer, a priori, nenhuma distinção entre os imóveis afetados ao serviço postal e aqueles afetados à atividade econômica".

econômica [...]" (art. 4º, inciso II). Logo, seria um contra-senso imaginar empresa pública prestando seviços público. Entretanto, registra Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a CR/1988 admite que a empresa pública, em vez de atividade econômica, preste serviços públicos, o que encontra supedâneo no art. 173, § 1º, da CR/1988 (DI PIETRO, 2015, p. 550).

Tal dispositivo se refere à empresa pública, à sociedade de economia mista e suas subsidiária, "que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços". Não é absurdo, ao contrário, é bem lógico, admitir que podem existir empreas públicas que prestem serviços públicos, hipótese na qual elas se submeterão às regras do regime de direito público, e não às regras do regime de direito privado, aplicáveis apenas em relação ao exercício de atividade econômica (DI PIETRO, 2015, p. 550/551).

Nessa toada, então, o Supremo Tribunal Federal distingue, claramente, as empresas públicas que prestam serviços públicos, como por exemplo, a ECT (Empresa de Correios e Teléfragos) e a INFRAERO (Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária), às quais se estendeu a regra da imunidade recíproca.

Noutro passo, porém, a imunidade recíproca não se aplica em duas hipóteses expressamente enunciadas no art. 150, § 3º, da CR/1988.

A primeira dela, relativamente ao "[...] promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel", que não é exonerado da incidência tributária sobre a propriedade, malgrado permaneça apenas como "promissário comprador" (parte final do § 3º do art. 150 da CR/1988). Explica Hugo de Brito Machado que essa ressalva tem por objetivo deixar claro que, se a entidade imune prometer vender imóvel a pessoa não beneficiada pela imunidade, haverá a incidência do IPTU em relação a este imóvel: "O imóvel objeto da promessa de compra e venda na realidade sai do patrimônio do promitente vendedor e se integra no patrimônio do promitente comprador, se não como um bem, juridicamente considerado, pelo menos como expressão econômica" (MACHADO, 2017, p. 290).

A segunda exceção é pertinente ao "[...] ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados [...]". Tal ressalva deixa evidente que, se o patrimônio, a renda, os serviços forem destinados à exploração de atividade econômica, e não à prestação de serviços públicos, a imunidade recíproca não deve ser aplicada.

E o Supremo Tribunal Federal vem acolhendo a interpretação de que, objetivamente, a imunidade recíproca deve alcançar a prestação de serviços públicos, mas nunca o exercício de atividade econômica. Nesse tom, no Tema nº 385/Repercussão Geral, o Supremo Tribunal

Federal afirmou 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. Nessa hipótese é constitucional a cobrança do IPTU pelo Município".

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal firmou o Tema nº 437/Repercussão Geral, que é objeto deste estudo: "Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo".

Feitas, então, essas considerações iniciais sobre a imunidade recíproca, passa-se, em seguida, ao exame do aludido Tema nº 437/Repercussão Geral.

3) O TEMA Nº 437 DA REPERCUSSÃO GERAL, NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

O Tema nº 437/Repercussão Geral foi apreciado no Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ. Pleno, Redator para o acórdão Min. Marco Aurélio, DJe, 5.set.2017 (BRASIL, 2017), e, como esclarecido pelo Min. Marco Aurélio, estava "[...] em jogo definir se a imunidade prevista na alínea 'a' do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança, ou não, bem imóvel de propriedade da União cedido a empresa privada que explora atividade econômica" (BRASIL, 2017, p. 21). Restaram vencidos os Ministros Édson Fachin (relator) e Celso de Mello (BRASIL, 2017).

A invocação deste Tema nº 437/Repercussão Geral se explica, em primeiro lugar, pelo fato de que a repercussão geral pressupõe a existência "de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo" (art. 1.035, § 1º, do Código de Processo Civil, CPC, Lei nº 13.015, de 16 de março de 2015). A decisão proferida sob o rito da repercussão geral é de obrigatória observância pelos demais órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública, apresentando-se, pois, como verdadeiro *"standard"* jurídico (art. 1.040 do CPC).

Em segundo lugar porque se discutiu, no Tema nº 437/Repercussão Geral, o alcance da imunidade recíproca, relativamente ao IPTU, podendo se fazer evidente e óbvia conexão com a hipótese aqui versada, ainda que sob o ângulo inverso. No Tema nº 437, o ente imune (empresa pública) era a locadora do imóvel, ao passo que a entidade não-imune (empresa

privada) era a locatária. Evidente, então, o contraponto com a hipótese objeto deste artigo, o que explica, pois, a opção pelo estudo deste Tema nº 437/Repercussão Geral.

Voltando-se, então, ao Tema nº 437, no caso paradigma, o Ministro Marco Aurélio, redator para o acórdãoo, em seu voto, argumentou da seguinte forma:

> A situação apresentada mostra-se mais grave, uma vez haver particular atuando livremente no desenvolvimento de atividade econômica e usufruindo de vantagem advinda da utilização de bem público.
>
> A imunidade recíproca não foi concebida com tal propósito. A previsão decorre da necessidade de observar-se, no contexto federativo, o respeito mútuo e a autonomia dos entes. Não cabe estendê-la, evitando a tributação de particulares que atuam no regime da livre concorrência.
>
> Atentem para a limitação imposta no § 3º do artigo 150 da Carta Maior:
>
> § 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.
>
> Uma vez verificada atividade econômica, nem mesmo as pessoas jurídicas de direito público gozam da imunidade, o que dizer quanto às de direito privado.
>
> Mostra-se inequívoco ser o imóvel da União empregado, por particular, em atividade de fins exclusivamente privados e com intuito lucrativo. Não há base a justificar o gozo de imunidade nos termos assentados pelo Tribunal de origem.
>
> O ente público, ainda que não seja o responsável pela exploração direta da atividade econômica, ao ceder o imóvel ao particular, permite que o bem seja afetado a empreendimento privado. Observem que, no próprio contrato de concessão do uso, há cláusula prevendo que a concessionária arcaria com os tributos, sendo repassado inclusive o ônus do tributo municipal que se disse fundiário.
>
> Tem-se afronta ao princípio da livre concorrência versado no artigo 170 da Constituição Federal, por estar-se conferindo ao particular uma vantagem indevida, não existente para os concorrentes. O Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU representa relevante custo operacional, comum a todos que exercem a atividade econômica do recorrido. Afastar tal ônus de empresa que atua no setor econômico, ombreando com outras, a partir de extensão indevida da imunidade recíproca, implica desrespeito aos ditames da Constituição Federal (BRASIL, 2017, p. 24/25).

Registre-se que o Min. Marco Aurélio teceu críticas à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o alcance da imunidade recíproca, no que promovia a sua "extensão para além das situações versadas no artigo 150, § 2º, da Carta Maior" (BRASIL, 2017, p. 23). E, com base também no princípio da livre concorrência, entendeu que a imunidade recíproca não poderia provocar vantagem indevida para o particular.

Anote-se ainda que o voto vencido do Relator, Min. Edson Fachin, apontara a impossibilidade de se incluir a empresa privada, locatária, no âmbito de incidência do IPTU, por ser ela mera possuidora (locatária ou cessionária do imóvel, cuja propriedade remanescia, no caso, com a empresa pública, INFRAERO). Segundo o Min. Edson Fachin, "[...] o contrato de concessão de uso de área aeroportuária, firmado entre empresa pública imune e

sociedade empresária com finalidades lucrativas", não possuiria o "[...] o condão de tornar o cessionário sujeito passivo de obrigação tributária referente ao IPTU, assim como converter o domínio patrimonial da estatalidade em regime atinente aos direitos reais de propriedade, pelo menos, para fins tributários" (BRASIL, 2017, p. 11).

O Min. Alexandre de Moraes, acompanhando o voto do Min. Marco Aurélio, respondeu, porém, ao argumento antes deduzido pelo Relator, Min. Edson Fachin, afirmando ser possível dessumir um conceito de propriedade que ultrapassa o "purismo conceitual" do Direito Civil:

> A desafetação do imóvel de suas finalidades públicas, além de implicar estreitamento da cobertura da imunidade recíproca, faz surgir, no quadro territorial das cidades, uma nova plataforma de riqueza que antes não existia, e que é compatível com a noção de propriedade embutida na norma do art. 156, I, da CF, cuja amplitude não é prisioneira do purismo conceitual do termo no direito civil (BRASIL, 2017, p. 39/40).

Esse aspecto da decisão é muito relevante.

O Supremo Tribunal Federal, ao firmar o entendimento resumido no Tema nº 437/Repercussão Geral, prescindiu do conceito civilístico estrito de propriedade, afirmando a incidência do IPTU sobre o imóvel de propriedade de empresa pública federal, cuja utilização fora afetada a empresa privada que explorava atividade econômica, a partir de enfoque claramente econômico. A empresa privada não era proprietária do imóvel; a propriedade remanescia com o ente estatal. Todavia, em razão da cessão do uso do imóvel ao particular, o Supremo Tribunal Federal, por assim dizer, equiparou este particular ao proprietário do imóvel.

Consequentemente, aceitando que a empresa particular fazia as vezes do proprietário, o Supremo Tribunal Federal afastou o gozo da imunidade, porque ela, imunidade recíproca, não poderia beneficiar particulares, como também averbado pela Minª. Cármen Lúcia:

> A incidência da imunidade tributária, na espécie, não resiste a uma interpretação sistemática dos dispositivos constitucionais (art. 150, §3º c/c art. 170, inc. IV), contrários à concessão reflexa de benesse tributária, a favorecer não o ente federado, mas empresa privada que se sujeita, exclusivamente, ao regime da isonomia, em livre concorrência (BRASIL, 2017, p. 68).

A linha de interpretação proposta pelo Supremo Tribunal Federal, no aludido Tema nº 437/Repercussão Geral, retoma a "inteligência" da imunidade recíproca sustentada por Pontes de Miranda e Aliomar Baleeiro, como registra Misabel Derzi, em nota de atualização a

Baleeiro: “Portanto, a imunidade recíproca não aproveita a particulares” (BALEEIRO, 2010, p. 440). Desconsiderou, o Supremo Tribunal Federal, o fato de que a propriedade do imóvel remanescia, em termos estritamente civilísticos, com a empresa pública federal, fazendo prevalecer o sentido econômico da cessão de uso operada, que, em termos amplos, colocava a empresa privada, cessionária do imóvel, em condição análoga à do proprietário em sentido estrito.

Daí, pois, os termos em que lavrado o Tema nº 437/Repercussão Geral: “Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo”.

Nesse diapasão, é de se examinar a questão objeto do presente artigo, qual seja, a possibilidade de se estender a imunidade recíproca para os casos em que os entes federados sejam locatários de imóveis particulares, justamente o inverso da situação apreciada naquele Tema nº 437.

4) ENTES FEDERADOS COMO LOCATÁRIOS DE IMÓVEIS: O SENTIDO DA IMUNIDADE RECÍPROCA E A POSSIBILIDADE SE SUA EXTENSÃO

Invertendo-se a situação versada no Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ, *“leading case”* do Tema nº 437/Repercussão Geral, considere-se a hipótese em que o ente federado é locatário de imóvel, que pertence a particular (não beneficiário da imunidade recíproca). Considere-se, ainda, que tal imóvel seja destinado ao serviço público, nele funcionando uma repartição pública qualquer, ou um posto médico, ou um educandário. A exegese presente no Tema nº 437/Repercussão Geral deverá prevalecer, *“a contrario sensu”*, considerado o desiderato do desenho insculpido pelo texto constitucional quando da criação da imunidade recíproca de impostos, como mecanismo essencial de proteção ao Pacto Federativo.

4.1) Pagamento de Impostos e a Lei de Locações

Nessa etapa, é necessário registrar que os impostos e taxas incidentes sobre o imóvel alugado devem, a princípio, ser suportados pelo locador, como dispõe o art. 22, inciso VIII, da Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991 (Lei de Locações): “São encargos do locador: [...]

pagar os impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato". Vê-se que, não obstante a estipulação inicial de que o locador assuma o ônus financeiro relativo ao imposto imobiliário, a Lei nº 8.245, de 1991, ressalva a possibilidade de o contrato de locação dispor de modo diferente.

Sílvio de Salvo Venosa, a esse respeito, registra que a "prática determinou que costumeiramente esses encargos sejam carreados ao inquilino", tratando-se de costume entronizado na realidade dos contratos de locação (VENOSA, 2009, p. 122). No mesmo diapasão, Hércules Aghirarian, afirma que "não oferecem mais conflituosidade a imputação de impostos [...] como obrigação complementar pelos locatários, desde que previsto no contrato" (AGHIARIAN, 2009, p. 348).

E, ainda quando o contrato de locação, expressamente, não preveja a transferência do ônus do imposto ao locatário, não é de se descartar a hipótese de que tal ônus seja embutido no custo da locação, isto é, no valor do aluguel. Nesse sentido, Hércules Aghiarian entende que, em razão da "previsibilidade destas obrigações fiscais", não se revela abusiva a "transferência de tais encargos aos locatários" mediante sua inclusão no "preço final da locação", sendo, ao contrário, "opção costumeira" (AGHIARIAN, 2009, p. 349, *"passim"*). Na lógica econômica que preside a celebração de contratos, efetivamente, o custo do IPTU será sempre, expressa ou implicitamente, transferido para o locatário. Essa a realidade econômica subjacente à hipótese aqui versada, que não pode ser ignorada.

Estabelecido, então, no contrato de locação, a obrigação do locatário arcar com o valor do IPTU (ou sendo tal ônus "embutido" no valor do aluguel), em sendo este locatário ente federado beneficiário da imunidade recíproca, é de se afastar, com base justamente na imunidade, a incidência do IPTU, enquanto o imóvel permancer afetado ao uso do ente federado, na consecução de serviços públicos.

4.2) A Interpretação da Imunidade Recíproca

A exegese que se faz das diversas figuras da imunidade tributária, especialmente a imunidade recíproca, jamais deve fugir da interpretação teleológica e sistemática. Os exemplos aqui já citados, colhidos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, permitem constatar que não se adota interpretação literal ou gramatical, buscando-se, não só a compreensão do cruzamento dos vocábulos construídos para sua formatação, mas,

inarredavelmente, o que há por trás, à frente ou além das palavras empregadas no texto constitucional.

Ao se interpretar a imunidade recíproca, se deve, necessariamente, levar em consideração o objetivo colmatado pelo legislador constituinte, qual seja evitar que a entidade beneficiada seja sobrecarregada pelos impostos. Nesse tom, aliás, lapidar a afirmação do Ministro Sepúlveda Pertence, sobre se exigir "interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade" (Recurso Extraordinário nº 237.718-SP. Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ, 06.set.2001). A compreensão da imunidade recíproca, em benefícios das entidades federadas, deve ser sempre a mais ampla possível.

Volte-se, então, ao Tema nº 437/Repercussão Geral, *"standard"* no qual o Supremo Tribunal Federal assentou, como visto, que o conceito de propriedade, para fins de interpretação da imunidade recíproca, não é o conceito estrito do Direito Civil. Por isso, muito embora a propriedade, na hipótese considerada no Tema nº 437, permanecesse com a empresa pública (imune), o Supremo Tribunal Federal afastou a incidência da regra de imunidade, justamente porque, objetivamente, ela iria beneficiar a empresa particular (não imune).

Ora, invertendo-se o cenário, o reconhecimento da incidência da regra de imunidade, na hipótese em que o ente federado (imune) é locatário do imóvel, mostra-se a mais acertada interpretação. Alcança-se, dessa maneira, o verdadeiro sentido da imunidade recíproca, evitando-se que as rendas públicas sejam destinadas, ainda que indiretamente, ao pagamento de impostos devidos a outro ente federal. Ter-se-ia, por assim dizer, uma "*imunidade tributária reflexa*", desprendida do rigor conceitual de propriedade, como entendida pelo Direito Civil, mas atenta à própria teleologia do comando constitucional.

Como assinala Aliomar Baleeiro, a imunidade recíproca não pode ser anulada "pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário. Não é lícito a este aniquilar essa imunidade pelo subterfúgio de qualquer ardil técnico-legislativo, como o de aparentemente dizer que o imposto é ônus do devedor" (BALEEIRO, 2010, p. 466).

Na hipótese deste artigo, também não se mostra satisfatório afastar a imunidade recíproca sob o argumento de que o ente federado não é o proprieário-locador, mas o mero possuidor-locatário, não se podendo ignorar, novamente com Baleeiro, "o mecanismo de preços, num mercado de competição", que permite a transferência do ônus financeiro do imposto para a entidade que deveria gozar da imunidade (BALEEIRO, 2010, p. 466).

Em sendo o Município, ou o Estado (ou o Distrito Federal), ou a União, locatária de

um imóvel, ou por força do contrato de locação, ou por força do "mecanismo de preços", o ônus do IPTU recairá, efetivamente, sobre o ente federado. Dar-se-á, portanto, nos dizeres de Aliomar Baleeiro, "o desfalque em seu patrimônio, ou em suas rendas, porque o fornecedor computa todas as despesas, incorporando-as ao preço para reavê-las do adquirente" (BALEEIRO, 2010, p. 466).

Na esteira de Aliomar Baleeiro, também Misabel Derzi acrescenta, em pertinente anotação, que ao se interpretar a imunidade recíproca, se "deve levar em conta as repercussões dos impostos sobre o patrimônio público, o qual, sendo instrumento governamental, nem é signo de capacidade contributiva, nem tampouco, se sujeita ao principio da solidariedade" (BALEEIRO, 2010, p. 482).

Registre-se, ainda na mesma linha de argumentação, a lição de Regina Helena Costa, que também invoca Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado Derzi, para concluir, de igual modo, que "a imunidade recíproca deve abarcar quaisquer impostos, sejam diretos ou indiretos, que possam afetar o patrimônio, a renda ou os serviços do ente dela beneficiário" (COSTA, 2015, p. 167).

Desse modo, a *"ratio decidendi"* presente no Tema nº 437/Repercussão Geral impõe o reconhecimento da incidência da regra de imunidade recíproca nas situações em que os entes imunes sejam locatários de imóveis (desde que, obviamente, esses imóveis locados sejam utilizados no serviço público), independentemente de a propriedade do imóvel, sob o ângulo civilístico, remanescer com o proprietário não-imune. Se a imunidade recíproca não deve beneficiar particulares, *"a fortiori"* não deve ser amesquinhada de modo a permitir, por vias transversas, a sujeição das entidades imunes ao recolhimento de impostos relativos aos imóveis por elas utilizados na consecução de suas atividades públicas.

5) CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Sistema Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal, a despeito de conter uma série de disposições que outorgam competência tributária aos entes que integram a República Federativa do Brasil, apresenta, também, verdadeiros contrapesos normativos delimitando ou impedindo uma tributação desmedida ou abusiva.

Dentre este rol de vedações constitucionais ao poder de tributar, destacam-se as

denominadas imunidades tributárias, cujo maior escopo é estabelecer o alcance do exercício da competência tributária relativo à determinadas pessoas e bens, considerando sua importância político-social. A imunidade tributária recíproca de impostos entre os entes federados é hipótese desta delimitação de competência, dada a necessidade de se preservar o pacto federativo, bem como reconhecer-se a ausência de capacidade contributiva desses entes federados.

No entanto, constata-se que, muitas vezes, por não dispor de patrimônio próprio ou em face de necessidade premente de utilização de imóvel urbano privado, sem viabilizar-se desapropriação, os Entes Federados para cumprir seu *munus* constitucional, se vêem obrigadas a celebrar contratos de locação imobiliária urbana onde se constata cláusulas de adesão transferindo o encargo do IPTU do locador para o locatário.

A compreensão da imunidade recíproca, adotada pelo Supremo Tribunal Federal, no Tema nº 437/Repercussão Geral, revelou-se interpretação finalística e sistemática da CR/1988, afastando-se o gozo da imunidade recíproca quando, ao fim e ao cabo, ela iria beneficiar o particular, a quem foi concedido o uso do bem público. Inversamente, na hipótese tratada neste artigo, a regra da imunidade recíproca deve incidir nos casos em que o ente federado assuma a condição de locatário de imóvel de propriedade particular, não devendo prevalecer visão estreita e apegada ao conceito civilístico de propriedade.

Portanto, é correta a conclusão de que o imóvel de propriedade de pessoa (física ou jurídica) não beneficiada pela imunidade tributária, na hipótese de ser locado para ente federado (ou autarquias, ou fundações ou empresas públicas que prestem serviços públicos), deverá também ser alcançado pela imunidade tributária recíproca, em modalidade que se poderia apelida de imunidade tributária reflexa.

REFERÊNCIAS

AGHIARIAN, Hércules. **Curso de direito imobiliário.** 8 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** 8 ed. atualizada por DERZI, Misabel Abreu Machado, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraodinário nº 601.720/RJ. Recorrente:

Município do Rio de Janeiro. Recorrida: Barrafor Veículos Ltdal. Redator para o acórdão Ministro Marco Aurélio. Brasília, Distrito Federal, 19 de abril de 2017. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília/DF, 5 de setembro de 2107. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628633>. Acesso em: 02.maio.2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF.** 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015).

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 28 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 38 ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Lei do inquilinato comentada – Doutrina e prática.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009.