

**XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO
CONPEDI BUENOS AIRES –
ARGENTINA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

EDGAR GASTÓN JACOBS FLORES FILHO

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal 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

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gagher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

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

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Edgar Gastón Jacobs Flores Filho; Raymundo Juliano Feitosa. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-805-9

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Derecho, Democracia, Desarrollo y Integración

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XII Encontro Internacional do CONPEDI Buenos Aires – Argentina (2: 2023 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



XII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI BUENOS AIRES – ARGENTINA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Mais uma vez nos encontramos num evento internacional de pós graduação, desta feita na terra de nossos irmãos argentinos; repetindo o sucesso consagrado em Santiago do Chile em 2022. Buenos Airas. Com seus famosos restaurantes de parrilha e e admirável acervo arquitetônico servindo como pano de fundo para muita discussão e aprendizado. Coincidentemente o período da conagração acadêmico se desenrolou às vésperas do 1º turno da eleição presidencial argentina onde mais uma vez - após 40 (quarenta) anos de retorno após período de arbítrio -a democracia se mostraria com toda sua pujança sem embargo da disputa polarizada. De nossa parte, o GT de tributário revelou-se surpreendente sobretudo por conta da tramitação da reforma tributária (PEC n.º 45), no âmbito do Senado Federal, após perpassar e ser aprovada, com pequenos ajustes na proposta original na Câmara de Deputados. Não se vê, na seara tributária, tão considerável tentativa de alteração de mudança na tributação sobre o consumo há décadas. Tal fato ocorre justamente pelos múltiplos interesses envolvidos numa verdadeira disputa teórica entre quem ganharia com a reformulação pretendida (setor da indústria e comércio) e quem perderia (setor de serviços). No mais, mesmo o equilíbrio e pacto federativo deveria ser repensado se vingada a modificação de competências com a supressão de impostos e contribuições paralela à inovação do que se denominou imposto sobre valor agregado partilhado entre União, Estados e Municípios. Os trabalhos mais uma vez se mostraram à altura da profícua e sempre crescente pesquisa em direito tributário no Brasil. Boa leitura a todos!

A IMUNIDADE RECÍPROCA: CONSIDERAÇÕES À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM SEDE DE REPERCUSSÃO GERAL

RECIPROCAL TAX IMMUNITY: CONSIDERATIONS BASED ON THE JURISPRUDENCE OF THE STF

**Carlos Victor Muzzi Filho
Antônio Carlos Diniz Murta**

Resumo

Objetivo deste artigo é examinar os Temas de Repercussão Geral decididos pelo Supremo Tribunal Federal (STF), relativamente à aplicação da regra de imunidade recíproca (art. 150, VI, § 2º e § 3º, da Constituição da República), com o objetivo de examinar a alteração da jurisprudência do STF, em comparação com a jurisprudência assentada na ordem constitucional anterior (especialmente na Emenda Constitucional nº 1, de 1969). Sustenta-se que a jurisprudência do STF, em período passado, ressaltava mais o aspecto subjetivo da imunidade recíproca, limitando sua aplicação à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, estendendo-a também a autarquias e fundações públicas, tendo, expressamente, excluindo empresas estatais do alcance da regra de imunidade. A partir da década de 2010, porém, sob o rito da repercussão geral, uma série de precedentes do STF permite afirmar que o entendimento do STF se modificou, porque, tendo em vista a prestação de serviços públicos (aspecto objetivo), passou-se a estender a imunidade recíproca também a empresas públicas e sociedades de economia mista, ainda que sob algumas condições também examinadas no artigo.

Palavras-chave: Imunidade recíproca, Interpretação, Jurisprudência do stf, Temas de repercussão geral, Natureza objetiva e não apenas subjetiva

Abstract/Resumen/Résumé

The objective of this article is to examine the Issues of General Repercussion decided by the Federal Supreme Court (STF), regarding the application of the rule of reciprocal immunity (art. 150, VI, § 2 and § 3, of the Constitution of the Republic), with the objective of examining the alteration of the jurisprudence of the STF, in comparison with the jurisprudence based on the previous constitutional order (especially in Constitutional Amendment No. 1, of 1969). It is argued that the jurisprudence of the Supreme Court, in the past period, emphasized more the subjective aspect of reciprocal immunity, limiting its application to the Union, States, Federal District and Municipalities, extending it also to autarchies and public foundations, having expressly excluded state companies from the scope of the immunity rule. Since the 2010s, however, under the rite of general repercussion, a series of precedents of the STF allows us to affirm that the understanding of the STF has changed, because, in view of the provision of public services (objective aspect), the

reciprocal immunity has also been extended to public companies and mixed economy companies, although under some conditions also examined in the article.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Reciprocal tax immunity, Interpretation, Jurisprudence of the supreme court, Themes of general repercussion, Objective nature and not just subjective

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do artigo que se apresenta a este XII Encontro Internacional do CONPEDI destina-se ao grupo de trabalho sobre “Direito Tributário e Financeiro”, mais especificamente à linha de pesquisa sobre “Imunidades Tributárias”, porque se pretende apresentar estudo da assim chamada imunidade recíproca.

No sistema tributário brasileiro, abundam regras e princípios constitucionais, constitucional, observando Sacha Calmon Navarro Coêlho que a Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988 (CR/1988), “[...]é a que mais contém regras e princípios tributários em todo o orbe” (COÊLHO, p. 2020, p. 25). Há, desse modo, minucioso regramento das imunidades tributárias, reconhecendo-se, doutrinária e jurisprudencialmente, a figura das chamadas imunidades genéricas, contidas no art. 150, inciso VI, da CR/1988. Há, também, diversas outras regras de imunidade, espalhadas ao longo do texto constitucional, e que são denominadas imunidade específicas.

Dentre aquelas imunidade genéricas disciplinadas no referido inciso VI do art. 150 da CR/1988, a imunidade recíproca, prevista na alínea *a*, impede que os entes federados – Municípios, Estados, Distrito Federal e União – exijam impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”.

Mas para além do inciso VI, o mesmo art. 150 da CR/1988, em seu § 2º, ainda estende a imunidade para as autarquias e 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”. Logo, não apenas o ente federado, mas também as entidades da Administração Indireta são destinatárias da imunidade recíproca, embora se ressalve, no § 3º do art. 150 da CR/1988, que a imunidade recíproca não se aplica “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”, não exonerando, ainda, “o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”.

Ao longo do tempo, o Supremo Tribunal Federal (STF) se deteve sobre as regras constitucionais mencionadas, construindo toda uma jurisprudência a respeito da imunidade recíproca, seu alcance e seus limites. Especialmente após a introdução do mecanismo da repercussão geral da questão constitucional (art. 102, § 3º, da CR/1988, acrescido pela

Emenda Constitucional nº 45, de 8 de dezembro de 2004), que veio a ser efetivamente implementado em 2007, após a edição da Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006, que acrescentou o art. 543-A e o art. 543-B ao anterior Código de Processo Civil (CPC/1973, aprovado pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), que regulamentou a norma constitucional, bem como após a alteração promovida no Regimento Interno do STF (RISTF), a quem o legislador incumbiu a disciplina de vários procedimentos alusivo à repercussão geral (Emenda Regimental nº 21, de 30 de abril de 2007). De fato, pois, a repercussão geral passou a se utilizada de 03 de maio de 2007, quando passou a vigorar a referida Emenda Regimental nº 21/2007 (STF. Questão de Ordem no AI 664.567/RS. Pleno. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJe, 6.set.2007).

A criação da repercussão geral, que foi posteriormente disciplinada no art. 1.035 do Código de Processo Civil (CPC), aprovado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, tornou vinculante para os demais órgãos do Poder Judiciário e para a Administração Pública as decisões proferidas pelo STF, também na via do controle difuso de constitucionalidade (art. 988, § 5º, II, do CPC), em inegável e profunda alteração do sistema processual brasileiro. Na anotação de José dos Santos Carvalho Filho, com a introdução do requisito da repercussão geral, ocorreu o “fim da bipolaridade. Não existem mais dois sistema de controle de constitucionalidade no Brasil, mas um sistema eclético de jurisdição constitucional, o sistema brasileiro eclético” (CARVALHO FILHO, 2015, p. 87).

Nesse cenário, diversos temas de repercussão geral já foram julgados pelo STF, havendo ainda outros pendentes de julgamento de mérito, e que oferecem interessante panorama para se estudar a imunidade recíproca, sob a ótica do órgão judicial encarregado de guardar a CR/1988 (art. 102). E este é objetivo, então, do presente artigo.

Além da presente introdução, o artigo contém uma primeira parte dedicada a uma breve retrospectiva da imunidade recíproca, a partir da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969 (EC nº 1/1969), que servirá para comparação com a vigente CR/1988. Em seguida, em uma segunda parte, serão destacados temas selecionados da repercussão geral, envolvendo discussões sobre a imunidade recíproca, seguindo-se a terceira parte em que se fazem considerações sobre as decisões do STF, tentando encontrar um *campo harmônico* que englobe todos os precedentes invocados.

Utiliza-se de pesquisa bibliográfica e do método dedutivo, observando-se as diretrizes formais do XII Encontro Internacional do CONPEDI, que impõem restrições quanto à extensão do trabalho. Reitere-se, ademais, que o artigo adere à linha de pesquisa

“Imunidades Tributárias”, alocada no Grupo de Trabalho sobre Direito Tributário e Financeiro, propondo-se reflexão sobre tema clássico do Direito Tributário, com especial atenção para as manifestações em caráter vinculante do STF, de modo a se apresentar abordagem crítica e reconstrutiva da imunidade recíproca.

2 BREVE RETROSPECTIVA DA IMUNIDADE RECÍPROCA

Na vigência da EC nº 1/1969, a imunidade recíproca era prevista em moldes semelhantes ao do atual art. 150, VI, *a*, da CR/1988, dispondo o art. 19, inciso III, alínea *a*, ser vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, instituir impostos sobre “o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros”.

Nos termos do § 1º do mesmo art. 19 da EC nº 1/1969, a imunidade era ainda estendida às “às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes” (não se estendendo, pois, às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, como foi previsto, posteriormente, na CR/1988). Além disso, a imunidade recíproca, expressamente, também não beneficiava “serviços públicos concedidos” e não exonerava “o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda” (§ 1º do art. 19 da EC nº 1/1969).

Nesse contexto, afirmava-se a natureza subjetiva da imunidade recíproca (SCHOUERI, 2021, p. 460), porque concedida para determinados sujeitos, quais sejam, os entes que compõem a Federação (Municípios, Estados, Distrito Federal e União). Daí porque Aliomar Baleeiro, em examinando o citado art. 19 da EC nº 1/1969, registrava que “foram afastadas da imunidade recíproca as empresa públicas e as sociedades de economia mista” (BALEIRO, 1985, p. 99).

Observe-se, contudo, que em ordens constitucionais anteriores, malgrado a norma constitucional se referisse apenas aos entes federados, a doutrina e a jurisprudência do STF, ao longo do tempo, estenderam a imunidade recíproca também às autarquias criadas pelos entes federados, como pontuado por Ruy Carlos de Barros Monteiro:

Sem a menor margem de hesitação, quer na doutrina, quanto na jurisprudência, ficou vitoriosa a corrente segundo a qual as autarquias gozavam

da imunidade tributária recíproca. Tão estimado era o acerto do ponto de vista flagrantemente majoritário, que há lembrar o seu reconhecimento implícito, sob a vigência da Constituição de 1946, pelo Pretório Excelso, ao editar a Súmula 73” (MONTEIRO, 1987, p. 170).¹

Como visto, a EC nº 1/1969, expressamente, estendeu a imunidade recíproca às autarquias (art. 19, § 1º), mantendo a regra que já constava também da Constituição Federal de 1967 (CF/1967), em seu art. 20, § 1º, na linha da jurisprudência do STF firmada sob a égide da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 1946 (CB/1946). E ainda na vigência da EC nº 1/1969, o STF também estendeu a imunidade para as fundações públicas, por entender que elas seriam espécie de autarquias (MONTEIRO, 1987, p. 177).

A natureza subjetiva da imunidade recíproca, todavia lado, nunca implicou total desprezo por eventual consideração de dados objetivos em sua definição. O texto constitucional sempre se referiu ao patrimônio, renda ou serviços dos entes federados imunes, traçando, pois, limites objetivos para a imunidade. Desse modo, como observa Regina Helena Costa, patrimônio, renda ou serviços são “elementos balizadores da subjetividade considerada” (COSTA, 2015, p. 139). Ricardo Lobo Torres, de igual forma, também tempera a natureza subjetiva da imunidade recíproca, anotando que, embora tal imunidade seja classificada “como subjetiva, a proteger determinadas pessoas”, ela, porém, ainda exige, “para o seu perfeito balizamento, que se tracem alguns limites objetivos” (TORRES, 1999, p. 225).

Por esta razão, Aliomar Baleeiro considerava ser necessário distinguir “bens e rendas vinculadas às atividades fundamentais de cada pessoa de direito público interno, dentro das atribuições de sua competência” dos “bens ou rendas de todo alheios a essa competência, porque de caráter puramente especulativo ou patrimonial” (BALEEIRO, 1985, p. 98).

Além disso, como observado por Bernardo Ribeiro de Moraes, ainda em relação à EC nº 1/1969, a imunidade recíproca “não se estende aos serviços públicos concedidos, por expressa disposição constitucional”, prestigiando-se, mais uma vez, a natureza subjetiva da imunidade recíproca (MORAES, 1973, p. 470).

Nessa linha de raciocínio, justamente por enfatizar mais o aspecto subjetivo, o STF, na vigência da EC nº 1/1969 acabou por afastar a Petrobrás S/A (sociedade de economia mista) do alcance da imunidade recíproca, como registrado por Ruy Carlos de Barros Monteiro (MONTEIRO, 1987, p. 184/185).

¹ Nesse mesmo tom, Ricardo Lobo Torre também lembra que, na vigência da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 1946 (CB/1946), embora o art. 31, inciso V, alínea “a”, limitasse a imunidade recíproca aos entes federados, a Súmula nº 73 do Supremo Tribunal Federal, de 1963, a estendeu também as autarquias: “A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, “a”, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais” (TORRES, 1999, p. 225).

E também a ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (empresa pública) foi excluída da imunidade, como se pode ver no julgamento do Recurso Extraordinário nº 90.470-PB, julgado pelo Plenário do STF, sendo Relator para o acórdão o Ministro Néri da Silveira. Destaque-se, especialmente, trecho do voto proferido pelo Ministro Rafael Mayer, acompanhando o Relator:

A controvérsia não se situa no plano da imunidade recíproca, dela seguramente excluída a hipótese, sob dúplice e essencial aspecto. Primeiro, porque quanto ao aspecto objetivo, a imunidade instituída no art. 19, III, da Constituição, diz respeito somente a impostos, e não às demais espécies tributárias; segundo, quanto ao aspecto subjetivo, a imunidade recíproca que alcança, primordialmente, as entidades públicas dotadas de poder tributante – a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios – é extensiva, em norma expressa e específica, às autarquias, e, obviamente, só a elas.

No citado Recurso Extraordinário nº 90.470-PB, discutiu-se também o alcance de hipótese de isenção, definida em norma infraconstitucional (art. 12 do Decreto-lei nº 509, de 20 de março de 1969). O STF rejeitou a tese da isenção, afastando ainda a regra de imunidade, seja porque a hipótese envolvia determinada taxa (e a imunidade recíproca se restringe a impostos), seja especialmente porque, subjetivamente, a imunidade recíproca não alcançaria empresas públicas, mas apenas os entes federados, sendo “extensiva, em norma expressa e específica, às autarquias, e, obviamente, só a elas” (Ministro Rafael Mayer).

Nesse cenário, então, vê-se que, antes da CR/1988, o STF restringia subjetivamente a imunidade recíproca, reconhecendo-a apenas em favor dos entes federados, das autarquias e das fundações públicas, não se apegando a argumentos de natureza objetiva. Cabe examinar, no tópico que se segue, o desenvolvimento da jurisprudência do STF, já na vigência da atual ordem constitucional, à luz, como já registrados das teses firmadas sob o rito da repercussão geral.

3 APONTAMENTOS SOBRE AS TESES DE REPERCUSSÃO GERAL ACERCA DA IMUNIDADE RECÍPROCA.

Helena Taveira Torres, ao analisar algumas decisões do STF sobre a imunidade recíproca, cogita de “mutação constitucional na jurisprudência do STF sobre imunidade recíproca”, conclui que a “hermenêutica constitucional da imunidade recíproca, que antes não

contemplava semelhantes limitações, doravante deve apurar aos pressupostos materiais ou finalísticos, a serem atendido, caso a caso” (TORRES, 2022, p. 6). Tais “limitações” mencionadas são exigências feitas pelas Turmas do STF para o gozo da imunidade recíproca por empresas pública e sociedades de economia mista. Segundo Heleno Taveira Torres, a 1ª Turma do STF exige que a entidade seja aprovada no “teste do cumprimento das finalidades essenciais”, isto é, “prestem serviço essencialmente público e em caráter exclusivo” (TORRES, 2022, p. 5). Já a 2ª Turma vincula a imunidade à circunstância de não haver distribuição de lucros e resultados pelas empresas públicas e autarquias, ou mesmo, quando houver algum tipo de distribuição de lucros, seja ela feita com “o fim precípua de acrescer o patrimônio do poder público”, e desde que não haja desenvolvimeto de atividade econômica (TORRES, 2022, p. 5).

As conclusões de Heleno Torres se embasaram, precipuamente, em decisões dos órgãos fracionários do STF, que não são consideradas neste trabalho, o qual, como já pontuado, leva em consideração apenas teses assentadas sob o regime de repercussão geral, em razão da natureza vinculante dessas teses.

Passando-se, então, ao exame dessas teses, são destacadas, inicialmente, aquelas que envolveram a ECT – Empresa de Correios e Telégrafos, que é empresa pública dedicada à prestação do serviço postal (art. 1º e art. 2º, inciso I, do Decreto-lei nº 50, de 20 de março de 1969). O serviço postal é monopólio da União (art. 21, X, da CR/1988; art. 2º da Lei nº 6.538, de 22 de junho de 1978), sendo prestado pela ECT.

Observe-se, porém, que a ECT não presta exclusivamente serviços postais de natureza monopolista, porque o art. 9º da Lei nº 6.538, de 1978, define quais são efetivamente os serviços postais explorados em caráter de monopólio, quais sejam, recebimento, transporte e entrega (ou expedição para o exterior), de “carta e cartão-postal”, além de “fabricação, emissão de selos e de outras fórmulas de franqueamento postal” (incisos I, II e III do referido art. 9º). Assim, a ECT também presta serviços de transporte e entrega de “pequena encomenda”, mas não em regime de monopólio, o que significa dizer que o faz em concorrência com diversas empresas privadas que atuam neste seguimento de transporte e entrega de mercadorias.

Neste cenário, as teses de repercussão geral sobre a imunidade recíproca, em relação à ECT, já apontam para substancial modificação do entendimento do STF, na linha da “mutação” sugerida por Heleno Taveira Torres. Na anterior ordem constitucional, como visto, o STF negou à ECT a imunidade recíproca, por ser ela empresa pública. Na atual CR/1988, as

regras constitucionais, de certa maneira, endossaram o entendimento estampado no citado Recurso Extraordinário nº 90.470-PB. Em primeiro lugar, porque a imunidade recíproca foi estendida apenas às autarquias e às fundações públicas (§ 2º do art. 150 da CR/1988), e a ECT é empresa pública. Em segundo lugar, porque mesmo em relação às autarquias e às fundações, a CR/1988 afastou a aplicação da imunidade nas hipóteses em que haja “exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário” (§ 3º do art. 150). O uso da conjunção alternativa “ou” conduzia à conclusão de que a imunidade recíproca somente poderia ser reconhecida à autarquia e à fundação que prestassem serviços públicos (isto é, não explorassem atividades econômicas regidas por regras de direito privado) e que não exigissem contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas. Ainda que a ECT fosse autarquia ou fundação, não bastaria prestar serviços públicos, porque o fato dela exigir contraprestação ou tarifas² seria suficiente para afastar a imunidade.

Por isso, Hugo de Brito Machado, registrava sua discordância com o entendimento então adotado pelo STF, anotando que a interpretação restrita da regra do § 3º do art. 150 da CR/1988 conduziria à conclusão de que somente seriam imunes “os serviços gratuitos” (MACHADO, 1996, p. 192). Admitia, contudo, que tal exegese mostrava como “razoável em face do elemento literal do dispositivo constitucional em exame”, embora não fosse a melhor (MACHADO, 1996, p. 193). Em edição mais recente, mantendo sua crítica, Hugo de Brito Machado pontuou que, posteriormente, passou a prevalecer na jurisprudência do STF, “entendimento diverso, que a rigor amplia um pouco o alcance da norma imunizante” (MACHADO, 2022, p. 290), citando, notadamente, o exemplo da ECT:

Com efeito, reconhece-se a imunidade recíproca mesmo quando se trate de empresa pública, em tese submetida às regras do direito privado, sempre que se tratar de serviço essencial, prestado em regime de monopólio. A ausência de concorrentes privados afastaria a necessidade de excepcionar a imunidade. É o caso, por exemplo, dos Correios (MACHADO, 2022, p. 290).

E, efetivamente, ao longo do período de vigência da CR/1988, o entendimento do STF, em relação ao alcance da imunidade recíproca, tem se alterado, sendo a ECT fonte de três teses de repercussão geral, todas apontando para uma “objetivação” da imunidade, porque

² Segundo o art. 32 da Lei nº 6.538, de 1978, “o serviço postal e o serviço de telegrama são remunerados através de tarifas, de preços, além de prêmios ‘ad valorem’ com relação ao primeiro, aprovados pelo Ministério das Comunicações”. Já o art. 34 do mesmo diploma legislativo veda também a prestação gratuita (isenção ou redução subjetivas das tarifas), admitindo apenas a prestação gratuita dos serviços postais em “casos de calamidade pública” e naquelas situações previstas “nos atos internacionais devidamente ratificados”.

se passa a destacar, mais a natureza objetiva dos serviços prestados pela ECT, do que a sua “subjetividade” como empresa pública, que havia sido decisiva para, na vigência da EC nº 1/1969, afastar esta mesma imunidade.

Em 2013, o STF julgou o Tema nº 235/Repercussão Geral, afirmando a incidência da imunidade recíproca em relação a todos os serviços prestados pela ECT, ainda que não fossem os serviços postais que, como visto, são objeto de monopólio: “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)”.

O STF não desconheceu o fato de haver pela ECT o “exercício simultâneo de atividades em regime de exclusividade e em concorrência com a iniciativa privada”, mas reputou ser irrelevante tal simultaneidade, em razão das “peculiaridades do serviço postal”. Prevaleceu o entendimento preconizado pelo Ministro Gilmar Mendes (redator para o acórdão), segundo o qual os outros serviços prestados pela ECT (serviços de transporte de encomendas, conhecido como *SEDEX*, entre outros) serviriam para custear os serviços postais, quase sempre deficitários. Por isso, ainda que houvesse serviços de natureza econômica, prestados em regime de concorrência com a iniciativa privada, a imunidade recíproca deveria ser estendida a todos os serviços prestados pela ECT, até mesmo como medida de sobrevivência econômica do serviço postal.

Registre-se que, em 2009, o STF havia decidido de forma oposita, ao julgar a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 46/DF, Pleno, DJe 28.fev.2010, Redator para o acórdão Ministro Eros Graus. Tratava-se de discussão sobre o alcance de regra de isenção, prevista na já mencionada Lei nº 6.538, de 1978, tendo o STF limitado o benefício tributário aos serviços postais propriamente ditos, excluindo-se outros serviços de natureza econômica (não submetidos, pois, ao monopólio estatal). Destaque-se a seguinte passagem da ementa do acórdão:

[...] 5. É imprescindível distinguirmos o regime de privilégio, que diz com a prestação dos serviços públicos, do regime de monopólio sob o qual, algumas vezes, a exploração de atividade econômica em sentido estrito é empreendida pelo Estado. 6. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos deve atuar em regime de exclusividade na prestação dos serviços que lhe incumbem em situação de privilégio, o privilégio postal. 7. Os regimes jurídicos sob os quais em regra são prestados os serviços públicos importam em que essa atividade seja desenvolvida sob privilégio, inclusive, em regra, o da exclusividade. 8. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada improcedente por maioria. O Tribunal deu interpretação conforme à Constituição ao artigo 42 da Lei n. 6.538 para restringir a sua aplicação às atividades postais descritas no artigo 9º

desse ato normativo.

Inegável, pois, a alteração do entendimento do STF, a apontar para a mutação constitucional pontuada por Heleno Taveira Torres. E, em seguida, em 2014, o STF veio novamente a confirmar a nova orientação, ampliando a imunidade recíproca reconhecida à ECT, em fundamentação assentada nos serviços prestados, em lógica objetiva, destoando da lógica subjetiva que antes imperara.

Desse modo, no Tema nº 402/Repercussão Geral, expressamente reconheceu a imunidade em relação ao imposto sobre serviços de transporte de encomendas, nos quais há concorrência entre a ECT e diversas empresas privadas, como a DHL, Loggi, Jadlog, entre outras: “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”.

E no Tema nº 644/Repercussão Geral, o STF afirmou-se imunidade da ECT em relação ao IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), novamente pontuando a impossibilidade de se distinguir os serviços postais dos demais serviços (econômicos) prestados pela empresa pública: “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”.

De modo coerente, o STF também estendeu a imunidade à INFRAERO – Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária, empresa pública criada pela Lei nº 5.862, de 12 de dezembro de 1972, no Tema nº 412/Repercussão Geral. E, mais uma vez, baseou-se o STF na natureza objetiva dos serviços prestados pela INFRAERO, serviços públicos de infraestrutura aeroportuária: “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”.

Percebe-se, pois, a opção do STF por enfatizar a atividade (critério objetivo) e não a pessoa jurídica (critério subjetivo), opção que foi anunciada quando da apreciação do Tema nº 115/Repercussão Geral, ainda em 2010. Embora não tenha sido firmada nenhuma tese, por razão de natureza processual (a hipótese foi considerada muito específica), no acórdão paradigma, Recurso Extraordinário nº 580.264/RS. Pleno, Redator para o acórdão Ministro Ayres Brito, DJe, 6.out.2011, se admitiu a extensão da imunidade recíproca também às

sociedades de economia mista, desde que estas se dedicassem à prestação de serviços públicos, sem o intuito de obtenção de lucro:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. SERVIÇOS DE SAÚDE. 1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (arts. 6º e 196 da Constituição Federal). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis). 2. **A prestação de ações e serviços de saúde por sociedades de economia mista corresponde à própria atuação do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro.** 3. **As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam da imunidade tributária prevista na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.** [...] (destacou-se).

Historicamente, convém pontuar, as empresas públicas e as sociedades de economia mista eram formas jurídicas vocacionadas para o exercício de atividade econômica (art. 5º, incisos II e III, do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967). O legislador, contudo, nunca se preocupou em demasia com esta vocação preconizada pelo Decreto-lei nº 600, de 1967, de modo que não são poucas as empresas públicas e até sociedades de economia mista voltadas para a prestação de serviços públicos, e não para a “exploração de atividade econômica”, como definem os mencionados incisos II e III do art. 5º do Decreto-lei nº 200, de 1967³. E a ECT, como visto, é provavelmente o melhor exemplo desta ausência de preocupação com a metodologia adotada pelo Decreto-lei nº 200, de 1967.

Nesse compasso, então, a mais recente jurisprudência do STF, em sede de repercussão geral, se harmoniza com os precedentes já mencionados, permitindo, pois, afirmar o elevado grau de “objetivação” da imunidade recíproca, que não se limita mais aos “sujeitos” expressamente indicados no texto constitucional (entes federados, autarquias e fundações). A imunidade recíproca se estende, na linha preconizada pelo STF, aos serviços públicos prestados por empresas públicas e sociedades de economia mista, desde que tais pessoas jurídicas não distribuam lucros.

Exatamente nesse tom, o ainda mais recente Tema nº 1.140/Repercussão Geral,

³ Pontua Celso Antônio Bandeira de Mello que a imprecisão conceitual residiria no Decreto-lei nº 200, de 1967, porque, fosse nos anos 1960, fosse mais recentemente, “existiam e existem inúmeras e importantíssimas empresas públicas (como a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, por exemplo, que coordena tod este setor no País) as quais são prestadoras de serviços públicos, como resultad diretamente da Constituição (art. 21, X)” (BANDEIRA DE MELLO, 2008, p. 190). Prossegue Celso Antônio afirmando que a referência legal à “atividade econômica” serve “[...] para indicar – e desnecessariamente – que a atividade por elas desenvolvida se efetua mediante prestações remuneradas, o que é o mínimo que se poderia imaginar tratando-se de uma empresa” (BANDEIRA DE MELLO, 2008, p. 190).

julgado em 2021:

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.

Este é o precedente mais amplo, por assim dizer, porque compreende justamente as empresas públicas e as sociedades de economia mista, reconhecendo a imunidade nos casos em que haja prestação de serviços públicos essenciais, acrescida da vedação de distribuição de lucros a acionistas privados, “independentemente de cobrança de tarifa como contraprestação do serviço”. Há, ademais, o acréscimo de outra exigência, que é o não oferecimento de risco ao “equilíbrio concorrencial”, cláusula que se ajusta à restrição posta no art. 173, § 2º, da CR/1988 (“As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”). Por outras palavras, empresas públicas e sociedades de economia mista poderão gozar de privilégios fiscais não extensíveis às empresas privadas, nos casos em que atuam na prestação de serviços públicos.

Mencione-se, ainda nessa linha, o Tema nº 884/Repercussão Geral, que estendeu a imunidade recíproca a imóveis de propriedade fiduciária da Caixa Econômica Federal, empresa pública (Decreto-lei nº 759, de 12 de agosto de 1969), porque vinculados tais imóveis a programa social criado pela Lei nº 10.188, de 12 de fevereiro de 2001: “Os bens e direitos que integram o patrimônio do fundo vinculado ao Programa de Arrendamento Residencial - PAR, criado pela Lei 10.188/2001, beneficiam-se da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal”.

Por outro lado, a natureza lucrativa das atividades exercidas pela empresa pública ou pela sociedade de economia mista é razão suficiente para se afastar o gozo da imunidade recíproca. Em 2020, o STF firmou a seguinte tese no Tema nº 508/Repercussão Geral:

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.

Neste último caso, a distribuição de lucros aos acionistas de sociedade de economia, cujas ações são negociadas no mercado, afasta o gozo da imunidade recíproca, ainda que se tenha eventual prestação de serviço público.

Recorde-se que essa linha de interpretação já havia sido anunciada em 2013, quando o STF examinou a aplicação da imunidade recíproca aos “serviços notariais e de registros”, serviços públicos que são “exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público”, como dispõe o art. 236 da CR/1988. No Tema nº 688/Repercussão Geral, o STF reconheceu a incidência do Imposto Sobre Serviços, nos termos fixados pela Lei Complementar nº 106, de 16 de julho de 2003: “É constitucional a incidência do ISS sobre a prestação de serviços de registros públicos, cartorários e notariais, devidamente previstos em legislação tributária municipal”. Malgrado a redação imprecisa do referido Tema nº 688, o exame do acórdão paradigma permite afirmar que a discussão versou, precipuamente, sobre a extensão da imunidade recíproca ao serviço público prestado por particulares, não se reconhecendo tal extensão justamente em razão da intenção de lucro dos delegatários do Poder Público.

Claramente, então, a jurisprudência do STF, especialmente a partir da década de 2010, vem reconhecendo natureza mais objetiva à imunidade recíproca. Esta imunidade não se limita mais às pessoas jurídicas mencionadas no texto constitucional (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias e fundações públicas, como consta do art. 150, inciso VI e § 2º, da CR/1988), mas se estende também a empresas públicas e sociedades de economia mista, desde que elas sejam prestadoras de serviço público e não distribuam lucros a particulares.

Guarda, então, coerência com esta linha exegética outros temas de repercussão geral que têm afastado a imunidade recíproca, quando ela termina por favorecer particulares. Nesse diapasão, devem ser mencionados o Tema nº 385/Repercussão Geral (“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”) e 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”). Em ambos os casos, embora os imóveis pertençam a pessoas jurídicas destinatárias da imunidade, tendo em vista a utilização objetiva dos imóveis, que são cedidos (por locação, arrendamento, cessão, etc.) a particulares, o STF entende pelo afastamento da imunidade.

Cabe assinalar, ainda que de passagem, conclusão a que chegaram Antônio Carlos Diniz Murta e Carlos Victor Muzzi Filho, em trabalho destinado ao CONPEDI/Valencia, em que examinaram, justamente, o referido Tema nº 437/Repercussão Geral. Sustentaram, por outros termos, que a recíproca em relação ao Tema nº 473 deveria também ser verdadeira, isto

é, se a imunidade não beneficia o imóvel público cedido a particular, deveria beneficiar o imóvel particular quando ele é cedido a ente público, para a consecução de serviços públicos⁴:

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 assumia 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 (MURTA; MUZZI FILHO, 2020, p. 61).

Há, portanto, um “campo harmônico” nos precedentes qualificados do STF, firmados sob o rito da repercussão geral, que resulta na ampliação da imunidade recíproca para além dos limites subjetivos postos no texto constitucional, de modo a alcançar também empresas públicas e sociedades de economia mista, desde que estas atendam a certos requisitos objetivos, relacionados com a prestação de serviço público e a vedação da distribuição de lucros a particulares.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ainda que nunca seja absolutamente tranquilo harmonizar decisões do Supremo Tribunal Federal, que, talvez até pelo método de decisão, não primam por clareza nos fundamentos adotados (VALE, 2014, s/p), no caso em exame é possível constatar que as teses firmadas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, não mais limitam a imunidade recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, letra *a*, da CR/1988, aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e suas autarquias e fundações públicas. Em relação à jurisprudência dominante na vigência da EC nº 1/1969, que ressaltava

⁴ No plano normativo, a Emenda Constitucional nº 116, de 17 de fevereiro 2020, estendeu a imunidade dos templos de qualquer culto, em relação ao IPTU, aos imóveis de propriedade de particulares, quando locados para serem utilizados como templos, como se vê no § 1º-A do art. 156 da CR/1988 (acrescentado pela referida Emenda): “O imposto previsto no inciso I do caput deste artigo não incide sobre templos de qualquer culto, ainda que as entidades abrangidas pela imunidade de que trata a alínea “b” do inciso VI do caput do art. 150 desta Constituição sejam apenas locatárias do bem imóvel.

principalmente o aspecto subjetivo da imunidade recíproca, a jurisprudência que começou a ser formada na década de 2010 ressalta notadamente aspecto objetivo da imunidade, qual seja, a existência de prestação de serviço público, ainda que por sociedade de economia mista ou empresa pública. Embora tais entidades, nos termos do Decreto-lei nº 200, de 1967, deveriam ser criadas para exercer atividade econômica, não são raras as hipóteses em que elas atuam na prestação de serviço público, razão suficiente para se lhes estender a imunidade recíproca.

Saliente-se que o STF impõe restrições a esta extensão da imunidade recíproca, ao impedir que as entidades beneficiadas distribuam lucros a particulares, ou mesmo prejudiquem a concorrência com empresas públicas, o que distorceria o objetivo final da regra de imunidade.

Inequivocamente, pois, a jurisprudência do STF, assentada nos temas de repercussão geral examinados neste artigo, aponta para a objetivação da imunidade recíproca, que se destina a entidades estatais (ainda que sob a forma de pessoas jurídicas de direito privado, como é o caso das empresas públicas e sociedades de economia mista), que, objetivamente, atuem na prestação de serviços públicos, ainda que de forma remunerada, respeitadas as condições mencionadas, relativamente à distribuição de lucros a particulares.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 6 ed. revista e atualizada por NOVELLI, Flávio Bauer. Rio de Janeiro: Forense, 1985

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

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário nº 90.470-PB. DJ, 26.mar.1982. Relator: Ministro Néri da Silveira. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/pesquisarInteiroTeor.asp>. Acesso em 2.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 664.567/RS. DJe 6.set.2007. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/pesquisarInteiroTeor.asp>. Acesso em 2.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema nº 235 da Repercussão Geral. Recurso Extraordinário nº 601.392/PR. DJe 28.fev.2013. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp> Acesso em: 10.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema nº 385 da Repercussão Geral. Recurso Extraordinário nº 594.015/SP. DJe 10.out.2018. Relator: Ministro Marco Aurélio. Em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp> Acesso em: 10.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema nº 402 da Repercussão Geral. Recurso Extraordinário nº 627.051/PE. DJe 11.fev.2015. Relator: Ministro Dias Toffoli. Em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>. Acesso em: 10.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema nº 437 da Repercussão Geral. Recurso Extraordinário nº 601.720/RJ. DJe 24.abr.2018. Relator: Ministro Marco Aurélio. Em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp> Acesso em: 10.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema nº 508 da Repercussão Geral. Recurso Extraordinário nº 600.867/SP. DJe 30.set.2020. Relator: Ministro Luiz Fux. Em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>. Acesso em: 10.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema nº 644 da Repercussão Geral. Recurso Extraordinário nº 773.992/BA. DJe 19.fev.2015. Relator: Ministro Dias Toffoli. Em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>. Acesso em: 10.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema nº 688 da Repercussão Geral. Recurso Extraordinário nº 756.915/RS. DJe 12.nov.2013. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>. Acesso em: 10.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema nº 644 da Repercussão Geral. Recurso Extraordinário nº 773.992/BA. DJe 19.fev.2015. Relator: Ministro Dias Toffoli. Em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>.

Acesso em: 10.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema nº 884 da Repercussão Geral.

Recurso Extraordinário nº 928.902/SP. DJe 11.set.2019. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>. Acesso em: 10.ago.2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Tema nº 1.140 da Repercussão Geral.

Recurso Extraordinário nº 1.320.054/SP. DJe 14.maio.2021. Relator: Ministro Luiz Fux. Em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/pesquisarProcesso.asp>. Acesso em: 10.ago.2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Repercussão geral: balanço e perspectivas**. São Paulo: Almedina, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 42 ed. São Paulo: Malheiros, 2022.

MONTEIRO, Ruy Carlos de Barros. Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF – Parte 1. *In: Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 24, nº 93, jan/mar 1987, p. 139/212.

MONTEIRO, Ruy Carlos de Barros. Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF – Parte 2. *In: Revista de Informação Legislativa*. Brasília, ano 24, nº 94, abr/jun 1987, p. 199/220.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário – Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, vol. I.

MURTA, Antônio Carlos Diniz; MUZZI FILHO, Carlos Victor. Imunidade recíproca “reflexa” no IPTU – Estudo de caso a partir do Tema nº 437/Repercussão Geral. *In: 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, p. 46/62

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10 ed. – 2ª tiragem: São Paulo: Saraiva, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. Mutação constitucional na jurisprudência do STF sobre imunidade recíproca. *In*: Consultor tributário, 9.fev.2022. Disponível em [https://www.conjur.com.br/2022-fev-09/consultor-tributario-mutacao-constitucional-jurisprudencia-stf-imunidade-reciproca-administracao-indireta-concessoes#:~:text=Para%20ter%20direito%20%C3%A0%20imunidade,%C2%A72%C2%BA%2C%20da%20CF\).](https://www.conjur.com.br/2022-fev-09/consultor-tributario-mutacao-constitucional-jurisprudencia-stf-imunidade-reciproca-administracao-indireta-concessoes#:~:text=Para%20ter%20direito%20%C3%A0%20imunidade,%C2%A72%C2%BA%2C%20da%20CF).)

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: Os Direitos humanos e a tributa o – Imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, vol. III).

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar/Editora Processo, 2018.

VALE, André Rufino do. É preciso repensar a delibera o no Supremo Tribunal Federal. **Consultor Jurídico – Conjur**. 1 .fev.2014, disponível em <https://www.conjur.com.br/2014-fev-01/observatorio-constitucional-preciso-repensar-deliberacao-stf>.