

A POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DE IPTU SOBRE BEM PÚBLICO EXPLORADO POR PARTICULAR SOB REGIME DE CONCESSÃO DE USO

Lara Cozzolino Abrahão Berto

Graduada pelo Centro Universitário Ibmecc RJ.
Advogada.

Resumo – a partir de 2018, o debate em torno da aplicação do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) em contratos de concessão ganhou novas perspectivas. O entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 601.720/RJ pela constitucionalidade da cobrança do imposto trouxe impactos aos contratos em vigência. Tendo isso em vista, o presente artigo percorre a proteção constitucional da imunidade tributária recíproca, os critérios do STF para a incidência do tributo baseados na geração de renda pelo cessionário durante a concessão, as implicações dessas decisões para a tributação de imóveis públicos cedidos a particulares e os motivos pelos quais o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro adota posição divergente em algumas situações específicas.

Palavras-chave – Direito Tributário. IPTU. Imunidade tributária recíproca. Concessão de uso.

Sumário – Introdução. 1. Imunidade tributária recíproca. 2. Incidência do IPTU sobre imóveis públicos cedidos a particulares sob regime de concessão de uso. 3. Análise comparativa entre as decisões do STF e do Tribunal de Justiça de Janeiro. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente artigo enfoca a temática da possibilidade de tributação de IPTU sobre bem público explorado por particular sob regime de concessão de uso, levando em consideração as decisões do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que afastam o entendimento consolidado pelo STF no RE 601.720/RJ.

A tributação sobre bens públicos sob regime de concessão de uso levanta debates jurídicos, econômicos e sociais relevantes. Com intuito de aprimorar a compreensão do assunto, busca-se analisar a aplicabilidade da imunidade tributária recíproca no que diz respeito aos imóveis concedidos aos particulares por meio dos contratos de concessão de uso; expor o conceito de IPTU e concessão de uso; analisar se os particulares devem pagar o IPTU dos imóveis públicos durante o regime de concessão e compreender como o STF decide quando os cessionários auferem ou não renda durante o contrato de concessão para fins de incidência do IPTU de bem imóvel. Objetiva-se, ainda, analisar e identificar o motivo das decisões do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que deixaram de aplicar o entendimento pacífico do STF em relação à cobrança de IPTU durante a vigência do contrato de concessão de uso.

Inicia-se o primeiro capítulo apresentando o instituto da imunidade tributária recíproca previsto na Constituição Federal, que representa proteção da forma federativa de Estado. É

preciso chamar a atenção para a relevância desta garantia constitucional, a fim de tratar, nos capítulos seguintes, especificamente da incidência do IPTU nas hipóteses de contratos de concessão de uso de bem público e o tratamento dado pelos Tribunais.

Em seguida, apresenta-se o segundo capítulo que examina a incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) sobre imóveis públicos que são cedidos a particulares mediante o regime jurídico da concessão de uso. Este tópico assume particular importância diante da complexidade inerente às relações entre o ente público concedente, o beneficiário da concessão e as implicações tributárias que permeiam essas transações.

Por fim, o terceiro capítulo busca demonstrar a análise comparativa entre as decisões do STF e do Tribunal de Justiça de Janeiro no que tange à incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) sobre imóveis públicos cedidos a particulares sob regime de concessão de uso e apontar os critérios utilizados pelo STF em suas decisões quando os cessionários auferem ou não renda durante o contrato de concessão para fins de incidência do referido tributo.

A relevância dessa abordagem reside no fato de que o TJRJ, em diversos julgados, tem adotado uma perspectiva que se afasta do entendimento consolidado pelo STF, promovendo o chamado *distinguishing*.

A abordagem metodológica escolhida para a pesquisa é método dedutivo, o qual consiste em uma análise do conteúdo teórico disponível para aplicar aos casos concretos estudados.

Para tanto, a escolha de uma abordagem qualitativa para esta pesquisa jurídica fornece uma base sólida para a argumentação da tese, permitindo a construção de argumentos jurídicos bem embasados, a partir de uma análise doutrinária, bibliográfica e jurisprudencial, utilizando as disposições legais pertinentes.

1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

O poder de tributar é uma prerrogativa legítima inerente ao Estado, uma vez que viabiliza a arrecadação de receitas, permitindo-o agir em consonância com seus objetivos primordiais, visando o progresso econômico e social da sociedade que ele representa.

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988¹ é uma limitação ao poder de tributar, que possui a finalidade de preservar a autonomia financeira dos entes federativos, impedindo que a União, os Estados, o Distrito Federal e Municípios se enfraqueçam ou tentem se enfraquecer mutuamente por meio da tributação, a partir do afastamento de cobrança dos impostos previstos no ordenamento jurídico.

Observe-se que a referida imunidade não é estendida a outras espécies tributárias, sendo aplicada somente aos impostos, de modo que taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios são devidos entre os entes federativos.

O texto constitucional não menciona expressamente o termo “imunidade”. No entanto, este tornou-se convencional para referir-se às normas restritivas que impedem a livre atuação do poder de tributar.

A Emenda Constitucional nº 132/23² acrescentou o §1º ao art. 150 da Constituição Federal³ estendendo a aplicação da imunidade tributária às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público, bem como à empresa pública prestadora de serviço postal.

Para Hugo de Brito Machado, a limitação ao poder de tributar pode ser compreendida da seguinte forma:

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites. Em sentido restrito, entende-se como limitações ao poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário, a saber: a) legalidade (art. 150, I); b) isonomia (art. 150, II); c) irretroatividade (art. 150, III, “a”); d) anterioridade (art. 150, III, “b”); e) proibição de confisco (art. 150, IV); f) liberdade de tráfego (art. 150, V); g) imunidades (art. 150, VI); h) outras limitações (art. 151 e 152).⁴

Assim, verifica-se que os limites da competência normativa não se restringem apenas às disposições contidas nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal, uma vez que se estendem por todo o texto constitucional.

¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 mar. 2024.

² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 18 mar. 2024.

³ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1998]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 mar. 2024.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 278-279.

A referida imunidade se fundamenta em duas premissas cruciais e interligadas: os entes federados não têm o poder de exercer autoridade soberana uns sobre os outros e, além disso, não estão obrigados a uma solidariedade no pagamento de impostos, já que estes recaem sobre a coletividade.

Corroborando o entendimento, Luiz Emygdio F. da Rosa Jr expõe que:

tal regra (imunidade recíproca) visa a evitar que as unidade federais sejam contribuintes e tenham de pagar impostos umas às outras, impedindo-se também as pressões que as entidades federadas poderiam exercer de forma recíproca, prejudicando assim a própria unidade política, que é fundamental no regime federativo, não podendo tal princípio ser suprimido ou restringido pelo Poder Constituinte Derivado.⁵

Neste contexto, a imunidade recíproca é consubstanciada em norma constitucional, sendo esta cláusula pétrea, considerada um obstáculo à incidência de tributação ao impedir que União, Estados, Distrito Federal e Municípios exijam rendas e serviços uns dos outros.

Note-se, assim, que a imunidade tributária recíproca decorre, primordialmente, do princípio federativo e da isonomia entre os entes políticos.

Para Roque Antonio Carrazza, imunidade recíproca origina-se “do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia”.⁶

Percebe-se, então, que o modelo federativo resulta da necessidade de garantir autonomia aos entes políticos. Ao considerar não apenas os princípios constitucionais, mas também a realidade do Estado brasileiro, conclui-se que sua estrutura é, de fato, federativa. Como resultado do pacto federativo, é garantida constitucionalmente a autonomia política, administrativa e financeira de suas entidades políticas.

Paulo de Barros Carvalho, ao examinar a matéria, assim pontificou, *in verbis*:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras.⁷

⁵ ROSA JR., Luiz Emygdio Franco. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 251.

⁶ CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2010, p. 761.

⁷ CARVALHO, Paulo de. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 238.



É evidente que grande parte da doutrina entende que a tributação inevitavelmente resulta na interferência na autonomia dos entes federativos, restringindo, assim, a autonomia das unidades políticas e, conseqüentemente, não sendo compatível com um Estado federativo.

Nota-se, portanto, que a imposição fiscal entre os entes da federação poderia levá-los a enfrentar sérias dificuldades econômicas, a ponto de prejudicar sua capacidade de cumprir seus objetivos institucionais.

Por esse motivo, a imunidade tributária recíproca não será aplicada caso os Estados, Municípios ou a União passem a realizar atividades econômicas, especialmente no que se refere ao patrimônio, aos serviços e aos bens relacionados a essa atividade.

O Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do RE 599.176/PR, assim definiu:

[...] a imunidade tributária recíproca é norma constitucional de competência que proíbe a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes federados. Essa imunidade é instrumento de preservação e calibração do pacto federativo, destinado a proteger os entes federados de eventuais pressões econômicas, projetadas para induzir escolhas políticas ou administrativas da preferência do ente tributante. Nesse contexto, a imunidade tributária recíproca é inaplicável se a atividade ou a entidade tributada demonstra capacidade contributiva; se houver risco à livre-iniciativa e às condições de justa concorrência econômica; ou se não houver risco ao pleno exercício da autonomia política que a Constituição conferira aos entes federados. A Constituição é expressa ao excluir da imunidade: a) o patrimônio; b) a renda; e c) os serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou em que houvesse contraprestação ou pagamento de preço ou tarifas pelo usuário.⁸

Apesar de sua ampla proteção, a imunidade recíproca não é absoluta. A orientação dos Tribunais Superiores era consolidada no sentido de estender tal proteção referente ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), aos cessionários dos bens públicos, mesmo quando desempenhavam atividades econômicas lucrativas.

Tal entendimento foi alterado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 601.720/RJ, em sede de repercussão geral, no sentido de que a imunidade não poderá ser estendida quando o cessionário explorar atividades econômicas, o que tem sido afastado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro em algumas decisões.

É importante salientar que a uniformidade das decisões judiciais é fundamental para garantir a segurança jurídica e isonomia no ordenamento jurídico brasileiro, conforme

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 599.176/PR**. Constitucional. Tributário. Imunidade tributária recíproca. A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias [...]. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 05 de junho de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065098>. Acesso em: 17 mar. 2024.

contemplado no art. 926 do Código de Processo Civil⁹. A coerência entre as decisões considera-se especialmente necessária em um contexto de crescente complexidade das relações sociais e econômicas, em que a disparidade de julgamentos pode levar à incerteza e ao descrédito do sistema jurídico.

Dessa forma, a uniformização das decisões proferidas pelos magistrados contribui para a eficiência do judiciário, pois reduz a quantidade de recursos e litígios baseados na expectativa de julgados divergentes.

Sobre o tema, na concepção de Alexandre Câmara:

[...] é fundamental, para preservar-se a segurança jurídica e a isonomia, que casos iguais recebam decisões iguais. E isso só se consegue quando juízes e tribunais respeitam não só as decisões dos tribunais que lhe sejam superiores (eficácia vertical dos precedentes), mas também as suas próprias decisões (eficácia horizontal dos precedentes).¹⁰

Para o autor, “é através do sistema brasileiro de padronização decisória que se combate o que vem sendo chamado de “jurisprudência lotérica”.¹¹

Assim, a necessidade de decisões uniformes pelos tribunais ressalta não apenas o princípio da isonomia, assegurando tratamento igualitário às partes, mas também fortalece a estrutura de preceitos legais que regem a sociedade.

2. INCIDÊNCIA DO IPTU SOBRE IMÓVEIS PÚBLICOS CEDIDOS A PARTICULARES SOB REGIME DE CONCESSÃO DE USO

A concessão de serviços públicos pode ser definida como contrato administrativo por meio do qual o Poder Público delega a execução de serviços públicos a terceiros, conforme previsto no art. 175 da Constituição Federal¹², sendo precedida de licitação.

Sobre a necessidade de prévia autorização legal para sua instituição, apesar de prevista na Lei nº 9.074/1995¹³, Rafael Carvalho Rezende Oliveira compreende que tal previsão não está de acordo com o texto constitucional.

⁹ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

¹⁰ CÂMARA, Alexandre. **O Novo Processo Civil Brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2015, p. 2.

¹¹ CÂMARA, Alexandre F. **Manual de Direito Processual Civil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 43.

¹² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 mar. 2024.

¹³ BRASIL. **Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995**. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19074cons.htm. Acesso em: 12 mar. 2024.

Segundo o autor:

[...] a exigência de autorização legislativa específica para delegação do serviço público é inconstitucional, uma vez que a competência para prestar serviços públicos é do Poder Executivo, inserindo-se no seu poder decisório a escolha pela prestação direta ou sobre regime de delegação.¹⁴

Dessa forma, a lei poderá estabelecer condições gerais para prestação dos serviços e seus respectivos instrumentos jurídicos. No entanto, a determinação específica quanto ao modo de prestação do serviço público cabe exclusivamente ao Poder Executivo.

Tratando-se de contrato administrativo, regido predominantemente por normas de direito público, compreende-se como garantia constitucional, prevista no art. 37, inciso XXI, a manutenção de seu equilíbrio econômico-financeiro.

A supremacia do interesse público fundamenta seu traço distintivo relevante, qual seja, a mutabilidade unilateral, além da possibilidade de inserção das cláusulas exorbitantes, a instabilidade, o formalismo moderado e o desequilíbrio.

A discussão que permeia o tema diz respeito à incidência do IPTU sobre imóveis públicos cedidos a particulares sob o regime de concessão de uso.

O IPTU está previsto expressamente no art. 156, I, da Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, em seu art. 32¹⁵, sendo definido como imposto de competência municipal sobre a propriedade predial e territorial urbana, considerado importante parte da receita dos municípios brasileiros.

Ao abordar a hipótese de incidência tributária deste imposto, especificamente no que se refere à sua pertinência subjetiva, os manuais definem como contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel, titular do domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título, ou seja, mesmo que não seja proprietário, caso possua o bem com *animus domini*, terá de arcar com o pagamento imposto.

O entendimento consolidado dos Tribunais Superiores era no sentido de que o concessionário de uso de imóvel público exercia posse fundada em direito pessoal, sem ânimo de dono, não podendo, assim, ser considerado sujeito passivo da relação tributária.

¹⁴ OLIVEIRA, Rafael Carvalho R. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Método, 2023. *E-book*, p. 170.

¹⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 11 mar. 2024.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 253.394/SP¹⁶, em 26 de novembro de 2002, entendeu que os imóveis que compõem o acervo patrimonial do Porto de Santos, considerado bem da União, estariam imunes ao IPTU.

Contudo, a partir do julgamento do RE 601.720/RJ¹⁷, julgado em 19 de abril de 2017, em decisão com repercussão geral, o STF reconheceu a incidência do IPTU considerando imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo.

O entendimento tradicional acerca do tema se limitava exclusivamente ao aspecto da titularidade sobre o imóvel e, conseqüentemente, à legitimidade da concessionária para figurar no polo passivo da execução fiscal. No entanto, a atual posição analisa a questão a partir de uma perspectiva oposta, focando nos princípios constitucionais relacionados ao direito tributário e à justiça fiscal.

Tal posição se fundamenta tanto na legislação constitucional quanto na infraconstitucional, que claramente permitem, autorizam e incentivam uma visão diferente sobre a titularidade do imóvel e a responsabilidade tributária. Isso significa uma abordagem mais flexível e abrangente, em comparação à visão tradicionalmente rígida e parcial.

A partir de uma perspectiva tradicionalista, a cessionária, seja ela uma empresa privada, uma concessionária de serviços públicos, uma empresa pública ou de economia mista, possuía e exercia apenas uma posse precária sobre o imóvel público, derivada de um contrato administrativo, similar a uma locação ou comodato.

Nessa ótica, a concessionária não seria responsável pelo tributo, uma vez que se interpretava o artigo 32 do CTN de acordo com a Constituição, limitando-o a situações de posse exclusiva. Dessa forma, como a cessionária não tinha legitimidade como sujeito passivo da relação tributária, a imunidade constitucional recíproca, que protege imóveis de propriedade de outros entes políticos, sempre se incidiria ao caso.

Assim sendo, não importava a quem o uso do bem público era concedido ou para qual finalidade o imóvel era destinado. O único critério relevante era quem possuía a propriedade

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **RE 253.394/SP**. Tributário. IPTU. Imóveis que compõem o acervo patrimonial do Porto de Santos, integrantes do domínio da União. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal [...]. Relator: Min. Ilmar Galvão, 26 de novembro de 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258274>. Acesso em: 17 mar. 2024.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 601.720/RJ**. IPTU. Bem público. Cessão. Pessoa jurídica de direito privado. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. Relator: Min. Edson Fachin, 17 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812>. Acesso em: 21 fev. 2024.



do imóvel sujeito ao imposto, pois toda posse cedida contratualmente é considerada temporária e precária. Isso implicava no fato de que o eventual cessionário não poderia ser reconhecido como contribuinte do IPTU em qualquer situação, estando, neste contexto, o imóvel protegido pela imunidade tributária, mesmo que o contrato estipulasse que o cessionário seria responsável pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o contrato e os imóveis cedidos.

A partir da nova tese fixada, a Suprema Corte parece rever seu posicionamento, e o que vinha sendo defendido há anos por um setor minoritário do pleno do STF aos poucos se impôs como majoritário. Diante disso, entendeu-se pela constitucionalidade da cobrança de IPTU sobre imóvel público cedido a um particular que explore atividade econômica com fins lucrativos. Esta decisão reforça o princípio da função social da propriedade e o objetivo do IPTU de tributar sobre a propriedade urbana, contribuindo para justiça fiscal e distribuição equitativa dos encargos tributários.

A matéria apresenta certa complexidade, sobretudo devido à necessidade de determinar se a atividade prestada está ou não relacionada ao serviço público, sob pena de conceder ao cessionário uma vantagem indevida sobre seus concorrentes, o que violaria frontalmente os princípios da igualdade e da livre concorrência, além da norma estabelecida no artigo 173, §2º, da Constituição Federal de 1988.¹⁸

Essa mudança de entendimento gerou impacto nos contratos administrativos de concessão de uso, já que de acordo com Alexandre Câmara, “a jurisprudência serve de base para a uniformização de entendimento a respeito de temas que se manifestam em causas diferentes”.¹⁹

O ministro Dias Toffoli, no julgamento da ADI 2946²⁰, salientou que “uma das peculiaridades dos contratos de concessões públicas é que são dinâmicos, e seu regime jurídico autoriza ajustes, a fim de permitir a continuidade e a prestação satisfatórias.”²¹

Desse modo, ainda que se entenda que a relação entre as partes é de trato continuado, nas hipóteses em que a posterior cobrança do IPTU sobre o bem cedido a um particular provocar

¹⁸ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 mar. 2024.

¹⁹ CÂMARA, Alexandre F. **Manual de Direito Processual Civil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 44.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI 2.946**. Ação direta de inconstitucionalidade. Transferência da concessão ou do controle societário da concessionária. Alegada violação do art. 175 da Constituição Federal. Vício inexistente. Ofensa não configurada. Caráter personalíssimo ou natureza intuito personae dos contratos administrativos [...]. Relator: Dias Toffoli, 09 de março de 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351258793&ext=.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2024.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **STF julga constitucional transferência de concessão pública sem nova licitação**, Brasília, 10 março 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=483168&ori=1>. Acesso em: 20 mar. 2024.

um desequilíbrio no contrato, cabe à Administração Pública proceder sua revisão a fim de manter o equilíbrio econômico-financeiro, dada a natureza inesperada desse custo no momento em que o contrato foi firmado.

É fundamental destacar que a mudança de entendimento jurisprudencial gerou impacto significativo no âmbito dos tribunais estaduais, sobretudo no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que tem se distanciado do entendimento do STF em algumas de suas decisões, valendo-se do *distinguishing* e da coisa julgada formada entre as partes. Essa prática, embora controversa, pode ser defendida sob análise das peculiaridades dos casos concretos, diante da relevância dos detalhes jurídicos que definem cada situação, realçando a autonomia dos tribunais estaduais na interpretação e aplicação do direito de maneira que considerem mais justa e apropriada ao contexto apresentado.

3. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS DECISÕES DO STF E DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE JANEIRO

A decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 601.720/RJ, que confirmou a constitucionalidade da cobrança de IPTU de imóvel cedido a pessoa jurídica de direito privado ocasionou uma mudança na jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Por um longo período, o entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal seguido pelo Superior Tribunal de Justiça era no sentido de que o IPTU não incidia sobre bens imóveis destinados a concessão.

A questão constitucional foi analisada pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal no RE 451.152/RJ²², julgado em 27 de agosto de 2006, no qual um imóvel pertencente à União estava sendo utilizado para uma atividade exclusivamente privada e com fins lucrativos (uma academia de ginástica).

Na ocasião, prevaleceu o voto do Ministro Gilmar Mendes, que embora tenha ressalvado a possibilidade de uma reavaliação futura sobre o assunto, acompanhou a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal até então, no sentido de assegurar a imunidade tributária, incluindo do IPTU, para imóveis da União cedidos por meio de contrato de concessão

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Segunda Turma). **RE 451.152/RJ**. IPTU. Imóvel da União destinado à exploração comercial. Contrato de concessão de uso. Posse precária e desdobrada. Impossibilidade de a recorrida figurar no polo passivo da obrigação tributária. Relator: Min. Gilmar Mendes, 22 de agosto de 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur6275/false>. Acesso em: 24 abr. 2024.

de uso a particulares, em um regime de posse precária e desdobrada, a fim de evitar uma “tensão federativa”.

Na mesma linha de entendimento, no AI 619827 AgR/RJ²³ em que se discutia a possibilidade de cobrança de IPTU ao locador de uma área em um aeroporto operado pela Infraero, a Primeira Turma do STF entendeu que neste caso não foi possível verificar correspondência do fato à hipótese de incidência necessária para a cobrança do Imposto Predial Territorial Urbano, considerando que o contrato de locação não implica na configuração da posse com intenção de propriedade.

O contexto começou a sofrer alterações a partir da decisão do RE 594.015/SP²⁴ e do RE 601.720/RJ.

No primeiro, em sede de repercussão geral, o STF fixou a tese nos seguintes termos: “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 que diz respeito ao RE 601.720/RJ, o Supremo decidiu pela incidência do IPTU aos imóveis de pessoa jurídica de direito público cedidos a pessoa jurídica de direito privado, que se torna devedora do tributo.

Dessa forma, é evidente que estas decisões alteraram o entendimento já consolidado pelos Tribunais Superiores, o que tem gerado debates, especialmente no que diz respeito aos efeitos práticos dessas decisões e à abrangência das teses mencionadas.

A partir do novo entendimento consolidado, ao examinar questão em que a empresa concessionária do aeroporto de São Gonçalo do Amarante/RN aforou ação anulatória de débito fiscal objetivando afastar a cobrança do IPTU referente à área do aeroporto, o STF, no julgamento da Reclamação 60.726²⁵, estabeleceu que propriedades localizadas dentro do perímetro de aeroportos no Rio Grande do Norte, utilizadas para fins comerciais ou qualquer

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Primeira Turma). **AI 619827 AgR/RJ**. IPTU. Imóvel da União destinado à exploração comercial. Contrato de concessão de uso. Posse precária e desdobrada. Impossibilidade de a recorrida figurar no polo passivo da obrigação tributária. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 de novembro de 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur288814/false>. Acesso em: 24 abr. 2024.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 594.015/SP**. Imunidade. Sociedade de Economia Mista. IPTU. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, alínea “a” da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público. Relator: Min. Marco Aurélio, 06 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13440489>. Acesso em: 21 mar. 2024.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação 60.726**. Direito Constitucional e Tributário. Agravo interno na reclamação. IPTU. Aeroporto. Decisões reclamadas que reconheceram a extensão da imunidade tributária a todos os segmentos do complexo aeroportuário. Impossibilidade. Relator: Min. Roberto Barroso, 01 de agosto de 2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RCL607261.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2024.

outra atividade econômica, deverão efetuar o pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Para a Corte, esta medida visa assegurar a contribuição desses espaços para a arrecadação municipal, garantindo que todos os estabelecimentos que geram receita na região contribuam de maneira equitativa para as despesas e serviços públicos locais.

Assim, no RE 1307953 AgR-segundo²⁶, o STF novamente decidiu, ao analisar a situação da Barcas S/A Transportes Marítimos, que a imunidade tributária recíproca não se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre o imóvel pertencente a uma unidade federada cedido, em caráter precário, à referida empresa particular.

Por outro lado, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em determinadas decisões, tem afastado a tese de repercussão geral, ao justificar que certas circunstâncias são diferentes daquela examinada no julgamento paradigma do STF.

Nesse sentido, na apelação cível 0273310-52.2020.8.19.0001²⁷, a Quinta Câmara de Direito Privado entendeu que, apesar da empresa Barcas S/A Transportes Marítimos ser concessionária de serviço público, utilizando o imóvel público cedido como estação de embarque e desembarque de passageiros, o que a enquadraria a situação nas teses firmadas, a situação apresenta um caso de *distinguishing*. A conclusão da Câmara foi no sentido de que a cobrança de IPTU sobre o imóvel já havia sido objeto de ação anterior, na qual o município foi condenado a se abster de cobrar o imposto, de modo que a coisa julgada formada antes das teses de repercussão geral deve ser respeitada.

A coisa julgada, conforme ensina Rodolfo Kronenberg Hartmann, “é um valoroso instituto que prestigia sobremaneira a segurança jurídica e a proteção da confiança, ao impor que determinados litígios não mais possam ser reapreciados pelo Poder Judiciário, quando já escoados todos os recursos ou todas as possibilidades de utilizá-los sem sucesso.”²⁸

A Vigésima Câmara de Direito Privado, em sede de agravo de instrumento 0090571-80.2021.8.19.0000²⁹, em que a recorrente era uma escola de aviação situada no aeroporto, área

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Segundo Ag. Reg. no RE 1.307.953**. Segundo agravo regimental em recurso extraordinário. Direito tributário. IPTU. Imóvel de unidade federada cedido à ora agravante empresa particular não integrante da Administração Pública, que busca o lucro e sua divisão a investidores privados. Imunidade tributária recíproca. Não aplicação. Relator: Min. Dias Toffoli, 04 de abril de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760464890>. Acesso em: 27 mar. 2024.

²⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (Terceira Câmara de Direito Privado). **Apelação cível 0273310-52.2020.8.19.0001**. Apelação cível. Bem público da União cedido a empresa ré para prestação de serviços de transporte aquaviário. Relator: Des. Cintia Cardinali, 08 de março de 2023. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004798CACF7D2B0D33A2B5088B1462A0F46C5140349010B>. Acesso em: 20 abr. 2024.

²⁸ HARTMANN, Rodolfo Kronenberg. **Código de Processo Civil**. 3 ed. Niterói: Impetus, 2018, p. 451.

²⁹ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (Décima Primeira Câmara Cível). **Agravo de Instrumento 0090571-80.2021.8.19.0000**. Tributário. Ação Declaratória. Suspensão da exigibilidade do Crédito



pertencente à União, entendeu não ter o STF afastado de forma absoluta a imunidade do IPTU às cessionárias de áreas estatais. Assim, neste caso entendeu que ainda que a agravante pretenda auferir lucro diante de sua atividade econômica desempenhada, sua atividade está ligada diretamente à função desempenhada em um aeroporto, o que afasta a exigibilidade de cobrança do IPTU sobre o imóvel objeto da concessão.

Em situação mais recente, na qual a concessionária pretendia a anulação de IPTU do ano de 2020, cobrado pelo Município de Barra Mansa e incidente sobre trecho da Rodovia Presidente Dutra, a Terceira Câmara de Direito Público proferiu acórdão na apelação cível 0001299-54.2021.8.19.0007³⁰ no ano de 2024 aplicando a imunidade. O entendimento foi no sentido de que não se trata de atividade exclusivamente econômica privada, realizada de forma a favorecer o particular com quebra do princípio da livre concorrência, mas sim de uma atividade cujo objetivo principal é o interesse público, que transcende a busca por lucro da concessionária. A tributação desses bens imóveis tem um impacto direto nas políticas públicas de transporte, aumentando as tarifas e afetando a circulação de pessoas e mercadorias, o que pode comprometer a autonomia do ente federativo.

Desse modo, pode-se inferir que, não obstante o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal acerca da incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre os imóveis cedidos mediante contratos de concessão de uso, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em determinados julgados, tem adotado posicionamento divergente. Em tais casos, o tribunal estadual tem utilizado a técnica de diferenciação para discernir as particularidades dos casos em análise daqueles já decididos pelo STF, preservando, ainda, a autoridade da coisa julgada em suas decisões.

CONCLUSÃO

O estudo dos contratos de concessão de uso revela sua importância ao envolver grandes investimentos e a transferência de serviços públicos a entidades privadas.

Tributário. Artigo 151, V, do CTN. Imunidade Tributária Recíproca. Imóvel pertencente à União que se encontra em posse precária de concessionária. Relator: Des. André Luiz Cidra, 17 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004960358CA50660225E9293AA1FCD78396C511090D352B>. Acesso em: 23 abr. 2024.

³⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (Terceira Câmara de Direito Privado). **Apelação cível 0001299-54.2021.8.19.0007**. Ação anulatória de crédito fiscal. IPTU. Prestação de serviço público que torna o caso distinto daquele examinado em sede de repercussão geral pelo STF. Relator: Des. Rogerio de Oliveira Souza, 07 de fevereiro de 2024. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=000466C089E1ADBADF8573830E9F43F45001C5160F2C1544>. Acesso em: 21 abr. 2024.

A imunidade tributária recíproca, consagrada constitucionalmente, tem como objetivo preservar a autonomia dos entes federativos e evitar pressões econômicas entre eles, contribuindo para a estabilidade do pacto federativo.

A análise comparativa entre as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro revela um cenário de divergência interpretativa quanto à incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) sobre imóveis públicos cedidos a particulares por meio de contratos de concessão de uso.

Anteriormente, prevalecia o entendimento de que tais imóveis estavam imunes ao imposto, considerando-se a posse precária dos cessionários. O Supremo Tribunal Federal pacificou o tema ao estabelecer a constitucionalidade da cobrança do IPTU sobre os imóveis cedidos, com o escopo de evitar que empresas privadas se beneficiem de vantagens tributárias que possam prejudicar o princípio da livre concorrência.

Entretanto, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, em algumas de suas decisões, tem se valido da técnica do *distinguishing* para decidir de forma contrária à jurisprudência consolidada pelo Supremo.

A divergência de entendimento reflete a complexidade do tema e a interpretação variável das normas constitucionais e infraconstitucionais pelos tribunais.

Diante desse cenário, é fundamental que haja um esforço de harmonização entre os tribunais, a fim de promover uma interpretação coesa e consistente das normas. Tal medida contribui para a estabilidade e eficiência do sistema jurídico como um todo, uma vez que a busca por uma interpretação harmoniosa e uniforme das decisões se revela como uma necessidade premente para salvaguardar a estabilidade do sistema jurídico e assegurar a efetividade dos princípios constitucionais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 mar. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 10 mar. 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília,

DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 11 mar. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995**. Estabelece normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9074cons.htm. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 18 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 601.720/RJ**. IPTU. Bem público. Cessão. Pessoa jurídica de direito privado. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. Relator: Min. Edson Fachin, 17 abr. de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812>. Acesso em: 21 fev. 2024.

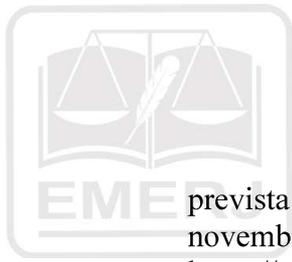
BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **ADI 2.946**. Ação direta de inconstitucionalidade. Transferência da concessão ou do controle societário da concessionária. Alegada violação do art. 175 da Constituição Federal. Vício inexistente. Ofensa não configurada. Caráter personalíssimo ou natureza intuito personae dos contratos administrativos [...]. Relator: Dias Toffoli, 09 de março de 2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351258793&ext=.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 599.176/PR**. Constitucional. Tributário. Imunidade tributária recíproca. A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias [...]. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 05 de junho de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065098>. Acesso em: 17 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Segunda Turma). **RE 451.152/RJ**. IPTU. Imóvel da União destinado à exploração comercial. Contrato de concessão de uso. Posse precária e desdobrada. Impossibilidade de a recorrida figurar no polo passivo da obrigação tributária. Relator: Min. Gilmar Mendes, 22 de agosto de 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur6275/false>. Acesso em: 24 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. (Primeira Turma). **AI 619827 AgR/RJ**. IPTU. Imóvel da União destinado à exploração comercial. Contrato de concessão de uso. Posse precária e desdobrada. Impossibilidade de a recorrida figurar no polo passivo da obrigação tributária. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 de novembro de 2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur288814/false>. Acesso em: 24 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **RE 253.394/SP**. Tributário. IPTU. Imóveis que compõem o acervo patrimonial do Porto de Santos, integrantes do domínio da União. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade



prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal [...]. Relator: Min. Ilmar Galvão, 26 de novembro de 2002. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=258274>. Acesso em: 17 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 601.720/RJ**. IPTU. Bem público. Cessão. Pessoa jurídica de direito privado. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. Relator: Min. Edson Fachin, 17 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13534812>. Acesso em: 21 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **RE 594.015/SP**. Imunidade. Sociedade de Economia Mista. IPTU. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, alínea “a” da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público. Relator: Min. Marco Aurélio, 06 de abril de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13440489>. Acesso em: 21 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação 60.726**. Direito Constitucional e Tributário. Agravo interno na reclamação. IPTU. Aeroporto. Decisões reclamadas que reconheceram a extensão da imunidade tributária a todos os segmentos do complexo aeroportuário. Impossibilidade. Relator: Min. Roberto Barroso, 01 de agosto de 2023. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RCL607261.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Segundo Ag. Reg. no RE 1.307.953**. Segundo agravo regimental em recurso extraordinário. Direito tributário. IPTU. Imóvel de unidade federada cedido à ora agravante empresa particular não integrante da Administração Pública, que busca o lucro e sua divisão a investidores privados. Imunidade tributária recíproca. Não aplicação. Relator: Min. Dias Toffoli, 04 de abril de 2022. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=760464890>. Acesso em: 27 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **STF julga constitucional transferência de concessão pública sem nova licitação**, Brasília, 10 março 2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=483168&ori=1>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (Décima Primeira Câmara Cível). **Agravo de Instrumento 0090571-80.2021.8.19.0000**. Tributário. Ação Declaratória. Suspensão da exigibilidade do Crédito Tributário. Artigo 151, V, do CTN. Imunidade Tributária Recíproca. Imóvel pertencente à União que se encontra em posse precária de concessionária. Relator: Des. André Luiz Cidra, 17 de fevereiro de 2022. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004960358CA50660225E9293AA1FCD78396C511090D352B>. Acesso em: 23 abr. 2024.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (Terceira Câmara de Direito Privado). **Apelação cível 0001299-54.2021.8.19.0007**. Ação anulatória de crédito fiscal. IPTU. Prestação de serviço público que torna o caso distinto daquele examinado em sede de repercussão geral



pelo STF. Relator: Des. Rogerio de Oliveira Souza, 07 de fevereiro de 2024. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=000466C089E1ADBA DF8573830E9F43F45001C5160F2C1544>. Acesso em: 21 abr. 2024.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (Terceira Câmara de Direito Privado). **Apelação cível 0273310-52.2020.8.19.0001**. Apelação cível. Bem público da União cedido a empresa ré para prestação de serviços de transporte aquaviário. Relator: Des. Cintia Cardinali, 08 de março de 2023. Disponível em: <https://www3.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004798CACF7D2B0 D33A2B5088B1462A0F46C5140349010B>. Acesso em: 20 abr. 2024.

CÂMARA, Alexandre F. **O Novo Processo Civil Brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2015.

CÂMARA, Alexandre F. **Manual de Direito Processual Civil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2023.

CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

HARTMANN, Rodolfo Kronenberg. **Código de Processo Civil**. 3 ed. Niterói: Impetus, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho R. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Método, 2023. *E-book*.

ROSA JR., Luiz Emygdio Franco. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 20. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.