



ESTADO DE MINAS GERAIS  
ADVOCACIA-GERAL DO ESTADO

**Procedência:** Advocacia – Geral do Estado

**Interessado :** Procuradoria de Tributos e Assuntos Fiscais

**Número :** 15.950

**Data :** 17 de janeiro de 2018

**Ementa:**

ESTADO MEMBRO, CONTRATO DE LOCAÇÃO DE IMÓVEL URBANO E INCIDÊNCIA DO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - IPTU.

Da imunidade reflexa. Um estudo sobre o tema em compasso com o entendimento recente do Supremo Tribunal Federal sobre a imunidade tributária recíproca RE 594.015/ RE 601.720.

# Parecer

## PARECER

### **Estado membro, contrato de locação de imóvel urbano e incidência do “Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU”**

#### **Da imunidade reflexa**

#### **Um estudo sobre o tema em compasso com o entendimento recente do Supremo Tribunal Federal sobre a imunidade tributária recíproca RE 594.015/ RE 601.720**

A despeito da previsão constitucional para o exercício da competência tributária pelos entes Federados, foram - considerando uma opção da constituinte face à importância dos destinatários da exação tributária - criadas várias limitações a uma cobrança exarcebada ou mesmo contrária ao interesse da coletividade. Dentre as limitações estabelecidas, encontram-se a imunidade tributária para instituir impostos entre **União, Estados, Distrito Federal, Municípios, denominada imunidade recíproca ex vi o disposto no artigo 150, inciso VI, alínea a, da Constituição Federal.** No entanto, nota-se que quando o Estados ou mesmo a União Federal celebra, como locatária, contrato de locação imobiliária urbana, em que ocorre a transferência do encargo do IPTU do proprietário para o possuidor, a jurisprudência e doutrina majoritária, partindo da premissa que o locatário não exerce a posse com “ânimo de domínio”, lhe veda a legitimidade para discutir a relação jurídico- tributária. Porém, o locatário-possuidor, a teor da legislação complementar e ordinária, exerce a posse do imóvel locado na condição de possuidor “*a qualquer título*”, podendo, portanto, se insurgir, como contribuinte do imposto, contra a sua cobrança. Ultrapassada esta possibilidade de considerar o locatário como possuidor “*a qualquer título*” poder-se-ia, outrossim, afirmar que a lei do inquilinato, em perfeita correspondência com o Código Tributário Nacional, permite, em convenção particular, a transferência do encargo do



IPTU do proprietário-locador para o possuidor-locatário, albergando-lhe, também, legitimidade para discutir a referida imposição tributária.

Muito embora, por conservadorismo e ausência de uma interpretação finalística ou conforme a Constituição, o entendimento jurisprudencial se voltava a albergar a imunidade tributária, especificamente no que se relaciona ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) apenas para os Entes Federados enquanto proprietários de imóveis urbanos e não enquanto possuidores. Entretanto o entendimento versado pelo Supremo Tribunal Federal nos RE n. 594-015 / São Paulo e RE 601.720/ Rio de Janeiro, permite depreender que tal exegese não deverá mais prevalecer mormente considerado o desiderato do desenho insculpido pelo texto constitucional quando da criação da imunidade recíproca de impostos como mecanismos essencial de proteção ao Pacto Federativo.

Faremos, portanto, uma exposição sobre a matéria e, ao desfechar, conjugaremos nossa opinião em face das decisões recentes exaradas pelo STF, nos RE 594.015 / 601.720.

## **Introdução**

O Sistema Tributário Nacional, inserto no texto constitucional, nos apresenta um rol de competências tributárias, hipóteses de tributação e, simultaneamente, instrumentos de coibição de seu incremento desmedido.

É de conhecimento amplo que a tributação brasileira é intensa, complexa e, infelizmente, em contínuo crescimento a despeito dos malefícios advindos ao desenvolvimento nacional, emperrando a atividade econômica, e a vida econômica das pessoas comuns.

No entanto, o legislador constituinte, ao mesmo tempo em que permitiu ao legislador ordinário dos entes políticos, dotados de competência impositiva tributária, instituir tributos, buscando, sobretudo, extrair parcela do patrimônio privado; tratando-se de verdadeira mudança de titularidade de propriedade, apresentou mecanismos de contrapesos que, se bem trabalhados e observados, permitiriam uma pseudo-contenção do avanço da alienação compulsória do ente privado ao ente público, mediante a discutida tributação.

Estes contrapesos se consubstanciam de normas constitucionais direcionadas ao poder tributante. Ou seja, ao mesmo tempo em que permite a cobrança de tributos, estabelece premissas rígidas para fazê-lo sem as quais a tributação se queda ilegal e, sendo assim, inviável.

Acontece que dentre estes mecanismos de contenção constitucional da tributação, verifica-se alguns que necessitam de uma depuração ou análise mais cuidadosa na medida em que sua leitura, pura e simples, não denota ou revela qualquer efeito prático, pelo menos imediato, para resguardar a coletividade contra efeitos nocivos de uma tributação inadequada e dissociada da realidade econômico-social nacional.

Dentre eles os referidos mecanismos, considerado por muitos autores como verdadeiro cânone ou princípio constitucional de observação e respeito obrigatório, nos deparamos com a regra prevista no **artigo 150, inciso VI, alínea “a da Constituição Federal, que veda a instituição de impostos uns dos outros (imunidade tributária recíproca).**

Sem embargo de seu impacto terminológico quando de sua leitura, a interpretação deste denominado princípio constitucional de contenção de tributação desmedida, dissociada de uma apreensão de seu conteúdo valorativo, abrangência material e jurídica e impacto prático nas relações jurídico-tributárias acarretaria sua imprestabilidade já que envolto de aspecto de difícil mensuração e compreensão.

## **1 Desenvolvimento**

### **1.1 O Sistema Tributário na Constituição de 1988**

A Constituição de 1988 dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, especialmente entre os artigos 145 e 162; representando um esforço de aperfeiçoamento, simplificação e modernização das relações entre o fisco e com contribuinte, objetivando, também, reduzir injustiças fiscais e corrigir os desequilíbrios regionais.

No entanto, a despeito da previsão constitucional sobre as competências impositivas tributárias e as respectivas espécies tributárias, uma preocupação expressa do legislador constitucional foi estabelecer, junto às diretrizes de potencial criação dos tributos, limitações para o seu exercício partindo de um pressuposto de ciência política que nos ensina que *“aquele que detém o poder, tende a abusar do poder”*.

Diante de tal constatação, erigiram-se várias limitações constitucionais ao poder de tributar, consubstanciadas em verdadeiros princípios constitucionais, estabelecendo-se verdadeiras barreiras jurídico-constitucionais para conter esta verdadeira ansiedade estatal em criar e mesmo majorar tributos.



## 1.2 Limitações ao poder de tributar e princípios constitucionais.

Os princípios constitucionais revelam regras de garantia dos direitos individuais e coletivos, expressos, inclusive, no próprio preâmbulo da Constituição Federal. O texto constitucional de 1988 consagrou como não poderia deixar de fazê-lo, os princípios tradicionais da história tributária brasileira que se sucedem, com suas vicissitudes e modificações terminológicas, desde os primórdios da 1ª Constituição, ainda sob o Império Brasileiro.

Não obstante as dificuldades de estabelecer a amplitude da definição de princípio, mormente sua repercussão na seara tributária, sua leitura e aplicação se matiza conforme a ótica de seu intérprete.

Na verdade poderíamos defender o entendimento que qualquer princípio, implícito ou explícito, expresso em lei ordinária (fato raro) seja no texto constitucional (hipótese mais provável), deve servir como norte ao intérprete de um caso jurídico concreto que lhe é apresentado, uma vez que seria o ponto de partida para a apreensão e compreensão do conjunto ou do todo a ser apreciado e, finalmente, interpretado.

Em matéria tributária, os princípios visam, exclusivamente, restringir o poder estatal de tributar; com isso, assegurando os direitos fundamentais do sujeito passivo à segurança, ao bem-estar, planejamento familiar, à propriedade, atividade econômica e o próprio desenvolvimento sustentável do País, dentre outros. Nesta esteira, *exempli gratia*, foi instituído, o princípio da legalidade dos tributos que, por sua vez, influi na anterioridade e na anualidade. A eficácia desses princípios é *extra-lege*, sendo assim, não dependem de qualquer lei ordinária que os regulamente, podendo ser invocados a qualquer tempo. E mais, por serem cláusulas pétreas da Constituição, esses princípios não podem ser alterados nem mesmo por Emenda Constitucional.<sup>3</sup>

Por sua vez, ao contrário dos princípios calcados no trinômio legalidade/anterioridade/irretroatividade, a Constituição Federal nos apresenta princípios cuja exegese demanda do intérprete uma interlocução e ponderação mais cuidadosa considerando, especialmente, sua interpretação literal, descolada de uma situação concreta qualquer, cuja conclusão muitas vezes é inane.

Vejamos, por exemplo, o princípio da isonomia tributária<sup>6</sup>. Este princípio nada mais nada menos é do que o princípio da igualdade – inserto no artigo 5º, inciso I, do texto constitucional – aplicado no campo das relações jurídico-tributárias.

Mas como dimensionar esta igualdade nestas relações? Tratamos neste campo do direito de inúmeras exações tributárias, derivadas de vários entes políticos autônomos cujo espectro de irradiação se volta para incontáveis hipóteses ou potencialidades tributáveis cujas respectivas leituras podem criar dificuldade das mais diversas para o intérprete da lei cotejado o caso concreto.

O mesmo raciocínio se voltaria para a interpretação do princípio que veda a limitação do tráfego por meio de tributos.<sup>7</sup> Nesta limitação ao poder de tributar, nos parece que o legislador constituinte deixou claro que a liberdade de ir e vir, ou mesmo circulação, jamais poderão ser cerceadas ou mitigadas por imposição tributária, seja ela de pessoas ou bens; entretanto a interpretação deste dispositivo constitucional exige do intérprete conhecimento dos vários e possíveis aspectos materiais de fatos geradores que poderiam, caso não restringidos, alcançar e Impedir a mobilidade nacional.

O que causa espécie é o fato de que neste mesmo dispositivo se faz presente alusão a uma exceção. O denominado pedágio. No entanto, o pedágio instituído e cobrado no Brasil hodierno, tem natureza essencialmente contratual (preço público) causando, com isso, mais dificuldade ainda quanto ao alcance desta limitação ao poder de tributar.

Já em relação ao princípio que veda a utilização do tributo com efeito de confisco nos deparamos com sutilezas terminológicas de difícil depuração.

Todo tributo é na verdade um confisco à parte da propriedade do sujeito passivo ou de quem ele substitua. O legislador não pretendeu vedar este tipo de confisco que continua valendo e prevalecendo nas relações entre quem paga (a sociedade) e quem recebe (o Estado).

O desiderato do legislador constituinte foi estabelecer vedação para um padrão de confisco que ultrapassasse determinados limites de, digamos, razoabilidade.

Na mesma seara impeditiva do poder estatal de tributação nos deparamos com hipóteses constitucionais que, expressamente, vedam a tributação; traduzindo-se em verdadeira atribuição de competência tributária negativa.<sup>8</sup>



A *contrario sensu* as imunidades tributárias não infirmariam a competência tributária já que delimitariam o campo material da incidência tributária, estabelecendo a extensão da competência e não, simplesmente, reduzindo-a.

São as imunidades tributárias verdadeiras opções político-constitucionais dirigidas ao ente tributante, impedindo-o, parcialmente, do exercício pleno da competência que lhe foi outorgada.

Portanto devemos considerar que as imunidades tributárias consistem em, sobremaneira, determinação ao legislador tributário para que não volte a sua aptidão em criar obrigação tributária para pessoas e bens que revelam, em sua essência, hipóteses que o Estado, até mesmo por sua estrutura sócio-política, não tem interesse ou razão econômica em tributar, como defende

As imunidades tributárias, portanto, representam grande conquista nas relações travadas entre o fisco e os contribuintes já que, em sua maioria, reforçam a defesa, contra a intromissão do Estado, via tributação, de valores indissociáveis da proteção à democracia, fomento à cultura, liberdade religiosa e assistência social no país.

### **1.3 Imunidade tributaria recíproca entre os Entes Federados.**

Não se pode falar em segurança jurídica no Brasil sem atentarmos para a possibilidade de multifárias exações tributárias, de todos os entes tributantes (União Federal, Estado membro, Município e Distrito Federal), interferirem na vida (econômica) das pessoas (físicas e jurídicas); causando transtornos, dificuldades e empecilhos dos mais variados matizes.

Na medida em que a obrigação tributária (principal) busca parcela do patrimônio pecuniário do sujeito passivo, percebe-se que qualquer projeto de vida (pessoa física) ou objetivo empresarial (pessoa jurídica) tem que levar, necessariamente, em consideração, sobremaneira redução de suas contingências econômicas para lograr sucesso a vista dos tributos que serão recolhidos no decorrer desta empreitada.

A sociedade, como um todo, tem pleno conhecimento da necessidade do adimplemento da carga tributária que lhe é imposta *vis-à-vis* a existência de um Estado carente de recursos financeiros para desenvolver suas inúmeras tarefas constitucionalmente previstas. No entanto, como já se salientou, criaram-se mecanismos, através de limitações ao poder de tributar, de proteção para que

a interferência tributária sobre a vida das pessoas não seja arbitrária, absoluta ou absurda; permitindo que a convivência sociedade-tributo seja a menos traumática possível.

Dentre os mecanismos criados se apresenta aquele que estabelece um impedimento, digamos, radical contra a “agressão” do tributo contra a propriedade privada no Brasil.

Nesta esteira, no bojo das limitações constitucionais ao poder de tributar, foram criadas, conforme acima apontado, as imunidades tributárias.

No entanto, o que, de fato, nos interessa neste perfunctório estudo, é apresentar e estabelecer as lindes sobre a imunidade recíproca de impostos sobre o Estado membro, enquanto locatário, no pagamento do IPTU.

Nesta esteira, esta imunidade tributária cumpre importante tarefa na preservação do que se denomina “pacto federativo”. Percebe-se, inclusive, que a Federação assume tal importância dentro do desenho constitucional brasileiro que há previsão expressa no texto da CF no sentido de coibir qualquer tentativa de alterar a forma federativa de Estado conforme prevê o artigo 60, & 4, inciso I.

O escopo desta imunidade recíproca é, justamente, permitir que os entes federados possam, enquanto entes autônomos, desenvolver todas suas potencialidades, iminentes às suas atribuições constitucionais sem qualquer entrave ou intromissão, no aspecto tributário, em suas atividades.

A rigor, independente da previsão expressa da imunidade recíproca, conforme artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da CF, a cláusula pétrea que veda a supressão da forma federativa de Estado já impediria o que chamaríamos de autofagia federativa tributária já que qualquer exação – de impostos – de um ente federado sobre outro representaria, de forma obliqua e indireta, fragilização da Federação.

Neste esteira de pensamento, como demonstraremos a seguir, a interpretação que deve ser dada a imunidade tributária recíproca deve ser aquela que permita, a despeito de disposição normativa ausente ou mesmo aparentemente contrária, cumprir o objetivo que lhe fez surgir.

Em outras palavras, impedir que o ente federado pague, a qualquer título ou enquadramento legal ou contratual, imposto ao outro ente federado.





#### **1.4 Aplicação da imunidade tributária recíproca do imposto sobre propriedade imóvel urbana (IPTU) sobre os Entes Federados locatários de imóveis urbanos. O caso do Estado membro.**

Não se pode olvidar que toda exoneração tributária tem um objetivo político-social. Se a exoneração tributária se dá mediante a discutida figura da “imunidade tributária” afere-se que o desiderato buscado ultrapassa aqueles previstos em legislação infraconstitucional, como seria o caso da isenção, estabelecida rotineiramente por legislação ordinária, ou mesmo a denominada “alíquota zero”, muitas vezes calibrada através de atos administrativos como nas hipóteses onde o Poder executivo da União Federal pode, a teor do artigo 153, § 1º, da CF, alterar as alíquotas do imposto de importação, exportação, operações financeiras e produtos industrializados.

A rigor, a imunidade tributária apresentaria o último e mais intenso grau de exoneração tributária, na medida em que, através de dispositivo constitucional específico, se vedaria, peremptoriamente, ao poder político legiferante o exercício pleno de sua competência tributária.

Poder-se-ia dizer que a imunidade tributária, por alcançar situações e hipóteses de ingente e considerável interesse da sociedade, representaria o ponto de partida do próprio Sistema Tributário Nacional, partindo da premissa que a própria Constituição Federal é um acordo ou pacto político de convivência social. Neste bojo normativo, teríamos, também, um ajuste consensual entre o Estado e o cidadão no que pertine à submissão, mediante tributação, do segundo pelo primeiro, o “*marco zero*” desta intromissão estatal sobre propriedade privada (e, excepcionalmente, pública) seria as vedações estruturais ao poder de tributar balizadas e instrumentalizadas pelas imunidades tributárias.

Neste diapasão, a exegese que se faz das diversas figuras da imunidade tributária deve seguir, necessariamente, absoluto rigor e, jamais, fugir de uma interpretação teleológica e sistemática. Por isso, constata-se, freqüentemente, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar ações cuja essência envolva a abrangência da imunidade tributária, seja ela qual for, não o faz partindo, apenas, de uma interpretação literal ou gramatical (que seria, comumente, a 1ª tentativa de compreensão do que o legislador, constitucional ou não, pretende normatizar).

Vale afirmar que, na interpretação de uma imunidade tributária, busca-se não só a compreensão do jogo ou cruzamento dos vocábulos construídos para sua formatação. Busca-se, inarredavelmente, o que há por trás, à frente ou além das palavras.

A exegese da imunidade tributária deve, necessariamente, levar em consideração o objetivo colmatado pelo legislador constituinte, qual seja evitar que a entidade beneficiada seja

sobrecarregada por determinados tributos. Reiteradas vezes a literalidade da norma constitucional ou infraconstitucional, ao regular as limitações ao poder de tributar, pode, ao contrário do que deveria causar ingente injustiça ou mesmo ignorar, por completo, seus objetivos.

Já os tribunais demonstravam absoluta ortodoxia no julgamento de casos cuja vertente é justamente a possibilidade de extensão da imunidade tributária para as entidades (sejam elas Entes Federados ou não) cuja posição, em dado contrato, seja de locação, seja de comodato, etc., se configure como mero possuidor, sem intuito de domínio.

Olvidam-se, muitas vezes, sob pressupostos radicalmente diferentes, do preciso objetivo da imunidade tributária e cerseam qualquer possibilidade de aferir o que denominamos “*imunidade tributária reflexa*”, se atendo, unicamente, à leitura, literal e conservadora, do disposto no CTN, especialmente em seus artigos 34 e 123.

O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, no REsp nº 254.471-SP, se pronunciou, cabalmente, sobre a matéria, quanto ao comodatário, como nos mostra o seguinte excerto:

Examinando-se o artigo 34 do CT, pode-se ter uma errônea idéia, por apontar o artigo como contribuinte o possuidor a qualquer título.

Doutrinariamente, distingue-se a oriunda de direito real, situação em que assume o possuidor o ônus do proprietário, da posse oriunda de direito pessoal, quando detém o possuidor esse título pela existência de um contrato, tal como a locação, comodato, etc. O certo é que somente contribui para o IPTU o possuidor de que tenha *animus domini*. Assim, jamais poderá ser chamado como contribuinte do IPTU o locatário ou comodatário.

Já o REsp nº 172.522-SP, tratando de pressuposto processual, apresenta, com voto vencido, as seguintes conclusões:

O artigo 34 do Código Tributário Nacional, efetivamente, dispõe que “contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”. Entenda-se, há um só contribuinte, do imposto predial e territorial urbano, que pode ser o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor, nesta ordem. Não havendo proprietário, ou não localizado, o município pode lançar o imposto contra o titular do domínio útil ou contra o possuidor, se não houver titular do domínio útil ou não for localizado.

O interessante a notar nestas decisões – da mesma corte – é que muito embora não permitam ao locatário a possibilidade de ingressar em juízo - almejando imunidade tributária - o fazem por motivos diversos, interpretando o mesmo artigo 34 do CTN.

Antes de discutir estas decisões, devemos nos reportar ao fato gerador do IPTU, descrito no *caput* do artigo 32 do CTN<sup>18</sup> onde, expressamente, o legislador complementar, em reforço ao



artigo 109 e 110 do mesmo Código, estabelece que as hipóteses de subsunção material do discutido imposto (propriedade, titularidade do domínio útil e a posse) devem ser definidas pela lei civil.

Assim a materialidade do fato gerador, considerando os fatos ou atos econômicos descritos pelo CTN, quando por outorga de competência da CF, nos revela a identidade do contribuinte.

Assim sendo, o artigo 34 do CTN, em absoluta coerência com o seu artigo 32, estabelece os contribuintes do IPTU, a partir do elemento material do respectivo fato gerador, qual seja: propriedade- proprietário, domínio útil – seu titular e, finalmente, posse- possuidor.

Acrescenta, no entanto, neste particular, um “*plus*” já que não se contentou com a menção solitária do vocábulo “possuidor”.

Agregou ao referido vocábulo “*a qualquer título*”. O que deveria fazer com que a exegese do artigo 34, quando se refere ao contribuinte “possuidor” fosse para lhe dar efetiva amplitude, alguns julgados e mesmo parte da doutrina, faz, estranhamente, interpretação, diametralmente oposta.

Voltemo-nos, então, ao citado entendimento do STJ. A 1ª decisão indicada exclui, radicalmente, qualquer possibilidade do possuidor direito (locatário) em ingressar em juízo para discutir a relação jurídico-tributária sob o enfoque de que não exerce o *animus domini*.

Noutro giro, a 2ª decisão estabelece um escalonamento de sujeição passiva a teor das três figuras previstas no *caput* do artigo 34 do CTN (proprietário, titular do seu domínio ou o possuidor a qualquer título). Não permite que o possuidor – locatário ou outros tenham legitimidade para se insurgir contra exação de IPTU quando houver proprietário do imóvel. Em não havendo esta hipótese seria aceitável, sob o prisma utilizado, portanto, esta legitimidade. Entretanto, em se tratando de imóvel urbano, destinatário do aspecto material do IPTU, tal situação se revelaria se não impossível, pouco provável.

A rigor, *concessa maxima venia*, ambas as decisões são calcadas no desconhecimento da melhor interpretação a ser dada ao caso.

Inicialmente vale lembrar que muito embora o direito tributário beba das águas da doutrina de outras áreas do Direito, não cabe aos doutrinadores civilistas estabelecerem parâmetros para delimitar o que seja a posse suscetível de enquadramento na sujeição passiva tributária prevista no artigo 34 do CTN.

Sobretudo, causa espécie este divisor de águas quando a leitura do *caput*, do discutido artigo 34, é de transparência ímpar. Se o legislador complementar apresenta a possibilidade de

considerar o possuidor “*a qualquer título*” como possível sujeito passivo do IPTU o faz justamente para que não surjam interpretações sem qualquer fundamento jurídico-tributário denotando que somente o possuidor-proprietário seria sujeito passivo e os demais não o seriam.

O que de fato o que se defende seria a inconstitucionalidade da expressão “*posse a qualquer título*”, prevista no artigo 34 do CTN, tendo o Supremo Tribunal Federal se manifestado, expressamente, sobre a matéria como veremos alhures.

Esta equivocada interpretação simplesmente ignora a redação do artigo 110 do CTN onde o legislador complementar veda à lei tributária (ou a interpretação que se dê à mesma) alterar os institutos de direito privado. A definição de “*posse a qualquer título*” é feita pelo direito civil e não é, ao contrário do entendimento da tributarista, uma interpretação restritiva.

Célio de Freitas Batalha, rara hipótese na doutrina, entende que possa ser eleito sujeito passivo do IPTU, o locatário, o mandatário, usufrutuário, o enfiteuta, e assim por diante, pessoas que, enfim, são havidas pelo direito como relacionadas ao estado de fato sobre o qual recai a competência municipal, a saber, propriedade imobiliária

Nesta esteira, não se nega o fato que a definição de posse, sua abrangência, sua classificação e efeitos, deva ser dada pelo direito civil, se possível por norma específica. Se ausente lei específica que estabeleça a diferenciação de posse “*a qualquer título*” ou posse com outra natureza, deveremos, necessariamente, identificar dispositivo legal, especialmente no que se refere à posse-locação, do Código Civil de 2003 ou mesmo de legislação especial<sup>22</sup>, que, pelo menos, se aproxime desta bi-partição entre posse direta e indireta.

Segundo José Carlos Moreira Alves, ao citar Ihering, o que valeria para a posse, abrangendo a expressão “*a qualquer título*”, engloba a possibilidade de utilização econômica da coisa, o exercício de fato de alguns dos direitos inerentes à propriedade.

Quem tivesse tais direitos sobre a coisa é possuidor dela, ainda que não tenha sob dominação direta.

A maioria absoluta da doutrina civilista não distinguiria a posse direta da indireta para fazer crer que a expressão “*a qualquer título*” representasse apenas posse com “*animus domini*”. Ocorre justamente o contrário, o desdobramento da posse, através de contrato ou não, não anula a posse do proprietário, no entanto dá gênese a outra classificação de posse, integrante, por obviedade a interpretação a ser dada a posse “*a qualquer título*”. Ambas as posses revelam ou possibilitam o exercício de alguns dos direitos inerentes à propriedade.



Não seria, talvez, mais razoável crer na teoria da exclusividade da sujeição passiva do possuidor-real, afastando o possuidor-pessoal (locatário, etc.) se a previsão do artigo 34 fosse apenas possuidor e não possuidor “a qualquer título”? Se o legislador agregou a expressão “a qualquer título”, teve uma razão clara para fazê-lo. Ou seja, abarcar a possibilidade de qualquer possuidor, independente de ser a título real ou pessoal. Nos casos extremos espécies os julgados alegam que a leitura levaria a uma errônea idéia. Como assim? É justamente o oposto do que se apregoa naquelas decisões do STJ.

Não há diferença, para efeito da qualificação do possuidor como sujeito passivo do IPTU, se ele é possuidor-proprietário ou possuidor-contratante.

O que estes julgados fazem é excluir o mero possuidor como sujeito passivo do IPTU. Entende-se que para qualificar o possuidor como sujeito passivo, ele deve ser proprietário, então se faz inócua a previsão do artigo 34, *in fine*, do “possuidor a qualquer título”. Não haveria, assim, hipótese de sujeição passiva do possuidor, nesta condição. Já o possuidor-proprietário seria sujeito passivo pela sua mera condição de proprietário e não possuidor indireto quando deslocada, nas hipóteses contratuais, a posse direta.

Neste diapasão revela-se incompreensível o entendimento jurisprudencial quando afasta, como possível sujeito passivo tributário o possuidor-pessoal.

Quanto ao entendimento que poderia o possuidor, não se revelando a que título, poderá ser chamado a responder na condição de sujeito passivo apenas se não houver proprietário – como outrora dito hipótese de veras remota na medida em que a propriedade urbana normalmente revela um titular, seja público ou privado – também peca por fragilidade.

De fato, a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, delega à lei complementar – *in casu* o CTN – a competência para estabelecer quais seriam os contribuintes dos impostos discriminados em seu texto.

Em relação ao IPTU, como sabido, cabe ao artigo 34 fazê-lo, enumerando o “proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

Na medida em que o legislador usa, ao final de sua previsão, a conjunção “ou” (e não “e”), percebe-se que o legislador complementar – CTN - deixou ao alvedrio do legislador ordinário, o Município, a decisão, quando da edição de uma lei ordinária instituindo o IPTU, estabelecer, como sujeito passivo o proprietário do imóvel, isoladamente; o proprietário do imóvel e titular do seu domínio, conjuntamente, em solidariedade ou subsidiariedade; e, finalmente, o proprietário do

imóvel, o titular do seu domínio e o possuidor a qualquer título, não podendo o legislador ordinário retirar aquela expressão, seja em solidariedade ou subsidiariedade.

Afirmar que apenas uma destas figuras é sujeito passivo, permitindo ao fisco municipal cobrar dos demais apenas se a imediatamente precedente inexistir, nos parece uma interpretação sem qualquer fundamentação.

Cabe ao legislador ordinário municipal estabelecer a abrangência desta sujeição passiva tendo como ponto de partida o artigo 34. Neste sentido, ao contrário do entendimento do STJ, se por exemplo, a lei municipal prever a possibilidade de cobrança de todas aquelas figuras, em solidariedade passiva, previstas no artigo 34, poderá o Município, ao seu talante, operar lançamento de ofício contra qualquer um deles, mormente, nos remetendo para o artigo 124 do CTN que não só fala de solidariedade prevista em lei como também naquela calcada no interesse comum no fato gerador.

Por isso não cabe à jurisprudência negar vigência ao artigo 34 do CTN, criando óbices para a autonomia municipal ao estipular sujeição passiva tributária.

Porém, partamos da hipótese, mais comum, em que o legislador ordinário simplesmente transcreve a literalidade ou quase-literalidade do artigo 34 do apontado CTN e nada mais diga, como nos ilustram as legislações de algumas capitais brasileiras, abaixo transcritas;

### **IPTU – Belo Horizonte/Minas Gerais (Lei nº 5.641/89)**

Art. 66. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou seu possuidor (grifos nossos).

### **IPTU – Rio de Janeiro/ Rio de Janeiro (Lei nº 691/1984)**

Art. 62. Contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial urbana é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título (grifos nossos).

Parágrafo único. São também contribuintes os promitentes-compradores imitados na posse, os posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ou a quaisquer outras pessoas isentas do imposto ou a ele imunes.



### **IPTU – São Paulo/São Paulo (Lei nº 6.989/ 1966)**

Art. 9º Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título (grifos nossos).

Art. 10. O imposto é devido, a critério da repatriação competente:

I – por quem exerça a posse direta do imóvel, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos possuidores indiretos;

II – por qualquer dos possuidores indiretos, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos demais e do possuidor direto.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se ao espólio das pessoas nele referidas.

### **IPTU – Vitória/Espírito Santo (Lei nº 4.476/97)**

Art. 6º - Contribuinte do imposto é o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor do imóvel a qualquer título (grifos nossos).

### **IPTU – Salvador/Bahia (Lei nº 7.186/ 2006)**

Art. 63. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título (grifos nossos).

§ 1º Respondem pelo imposto os promitentes-compradores, os cessionários, os comodatários e os ocupantes a qualquer título do imóvel, ainda que pertencente à pessoa física ou jurídica de direito público ou privado isenta do imposto ou imune.

§ 2º São ainda responsáveis o espólio e a massa falida pelo pagamento do imposto incidente sobre os imóveis que pertenciam ao “*de cuius*” e ao falido, respectivamente.

### **IPTU – Curitiba/Paraná (Lei Complementar nº 40/ 2001)**

Art. 34. O contribuinte do imposto é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do imóvel (grifos nossos).

Parágrafo único. Quando um imóvel possuir mais de um proprietário, titular do domínio útil ou possuidor, o imposto será lançado, à critério da Administração, em nome de um destes, o qual assumirá a qualidade de responsável solidário tributário.

Verifica-se, portanto, a título de ilustração, que enquanto alguns Municípios, no *caput* do respectivo artigo que cuida da sujeição passiva, reproduzem *ipsis litteris* o disposto no artigo 34 do CTN (Rio de Janeiro, São Paulo, Salvador e Vitória), outros optaram em modificá-lo parcialmente; excluindo, quando se referem ao possuidor, a expressão “*a qualquer título*” (no caso de Belo Horizonte e Curitiba).

O interessante é notar que a legislação municipal do Rio de Janeiro, São Paulo, Salvador e Curitiba, nos parágrafos que se seguem ao respectivo *caput*, reforçam, sobremaneira, a possibilidade, no caso, do fato da sujeição passiva do IPTU abarcar o possuidor, inclusive com menção à possuidores de imóveis isentos ou imunes.

Neste sentido a legislação destes Municípios contemplaria, inclusive, a possibilidade de possuidores de imóveis públicos (imunes pela Constituição Federal) serem obrigados a pagar IPTU, como, por exemplo, nos enfiteutas dos imóveis integrantes dos denominados “*terrenos de marinha*”, enfatizando e reforçando, de forma indiscutível, a figura do “*possuidor a qualquer título*”

Não se tem conhecimento que estas legislações foram consideradas inconstitucionais por afrontar o CTN – mesmo por que o reproduzem – ou mesmo a parte da Constituição Federal que trata do IPTU.

No entanto seria interessante saber a razão do legislador ordinário municipal de Belo Horizonte ou mesmo de Curitiba (ou de outros Municípios), ter, ao criar a figura do contribuinte do IPTU, excluída a expressão “*a qualquer título*”. Independente das razões para tal procedimento não poderíamos, a partir desta redação, concluir que a interpretação a ser dada ao possuidor seja para qualificá-lo como aquele que exerce a posse com “*animus domini*”; ou que ele só responda pelo IPTU obedecendo-se um despropositado do benefício de ordem.

Poderíamos, assim, afirmar que em havendo subsidiariedade, deveria, primeiro, o Município cobrar do proprietário, depois do titular do domínio útil e só assim do possuidor; não importando sua natureza (real ou pessoal). Como ressaltado alhures, neste caso, não sobraria quase que nenhuma possibilidade para que o possuidor – não proprietário – fosse chamado para responder, como sujeito passivo, pelo adimplemento do IPTU. Teríamos, em quase a totalidade dos casos, o proprietário, cadastrado nos registros municipais e cartorários, sendo identificado como sujeito passivo, não havendo espaço de cobrança para as demais figuras prevista em lei.





De fato, a cobrança do IPTU, rotineiramente, feita ao proprietário, através de um lançamento de ofício, encaminhando-se a guia de pagamento ao endereço do imóvel se faz por absoluta conveniência administrativa face às informações que fisco municipal dispõe.

Seguindo a regra da subsidiariedade o possuidor-pessoal, neste caso o locatário, não seria sujeito passivo na medida em que teríamos um sujeito precedente, qual seja: o proprietário.

Sendo assim poderia o locatário se insurgir contra o IPTU nas hipóteses que entendê-lo indevido? Devemos, antes, apresentar duas situações diametralmente distintas que levariam à conseqüências, também, distintas.

Na 1ª hipótese, quando no contrato de locação não há transferência do encargo do IPTU para o locatário, falece ao locatário qualquer interesse de agir para se voltar contra a legalidade da cobrança do referido imposto. Se o locatário não tem o ônus do tributo e o próprio locador, na condição de proprietário, é qualificado como sujeito passivo, não há espaço para qualquer incursão do possuidor direto para infirmar a relação jurídico-tributária. Isto mesmo sabendo que o locador tente a transferir, de forma escamoteada, o valor do IPTU para as prestações de aluguel.

No entanto, sabe-se que a 1ª hipótese é quase que inexistente nas relações contratuais de locação no Brasil. Neste sentido caminhamos para a 2ª hipótese. Nesta hipótese afere-se que na relação contratual de locação, o locador, através de contratos de adesão, estipulados por imobiliárias, faz prever uma *cláusula padrão* onde ocorre a transferência contratual do ônus do imposto. Tal situação é tão comum no Brasil que dificilmente encontraremos contrato de locação sem esta previsão.

Se partirmos de um fato corriqueiro no país – transferência do ônus contratual do IPTU nas relações de locação – sabemos que tal procedimento ocorrerá, também, quando as entidades imunes de IPTU sejam locatárias, como rotineiramente os Estados o são. Podemos ignorar tal fato? Nunca. Sob pena de subvertemos todo o ordenamento constitucional que estabelece limitações ao poder de tributar, em especial o instituto da imunidade tributária.

Por isso a análise que fazemos parte de uma constatação simples. O locatário, seja imune ou não, arca com ônus do IPTU. Se o locatário não for imune, poderá simplesmente não pagar o imposto, alegando o artigo 123 do CTN, se sujeitando ao ônus do inadimplemento contratual, possibilitando, até uma rescisão contratual, havendo apenas a potencialidade de uma discussão “*inter partes*”.

E se for o locatário imune? Partindo do fato que nas relações de locação imobiliária no Brasil ocorre efetiva transferência do encargo contratual do IPTU, poderia, outrossim, como no caso de outros locatários, poderia alegar o artigo 123 e não se submeter ao IPTU previsto contratualmente?

No mundo real tal fato não sói acontecer já que os contratos de locação prevêm cláusulas penais nas hipóteses de inadimplemento total ou parcial de suas cláusulas.

Se o Estado membro, imune – pela imunidade recíproca - ao IPTU, na condição de locatária, não paga o IPTU alegando que o artigo 123 veda esta transferência obrigacional, o locador vai, pura e simplesmente, por força do contrato, rescindir o contrato e buscar a retomada do imóvel, como ilustram cláusulas contratuais integrantes de contrato (de adesão) de locação meramente ilustrativos:

### **CASO A**

#### **CONDIÇÕES GERAIS**

#### **DA LOCAÇÃO DO IMÓVEL - ENCARGOS DA LOCAÇÃO**

A. Além do aluguel mensal, pagará o locatário, e nos termos do parágrafo do artigo 23 da lei 8.245, todos s impostos e taxas que incidem ou vierem a incidir sobre o imóvel (grifos nossos)...omissis...O imposto predial será pago à vista ou mensalmente junto com o aluguel...omissis...

F. O locatário, no ato do pagamento dos aluguéis, obriga-se a comprovar a quitação plena de todos os débitos que constituam encargos da locação, sob pena de, a critério da administradora, ser imediatamente promovida a competente ação de despejo, com rescisão do respectivo contrato (grifos nossos).

### **CASO B**

#### **CLAÚSULA TERCEIRA**

Além do aluguel, são encargos do LOCATÁRIO:

A. O imposto predial e taxas acessórias (grifos nossos) ...omissis...

- PARÁGRAFO 2º:



O imposto predial e a taxa de condomínio referente ao imóvel locado poderá ser pago pelo LOCADOR, sujeitando-se o LOCATÁRIO neste caso aos acréscimos que o poder público ou condomínio tiver direito, inclusive multas, juros e correção monetária (grifos nossos)...omissis....

- PARÁGRAFO 4º:

O LOCATÁRIO se obriga a apresentar à administradora, mensalmente e por oportunidade do pagamento do aluguel respectivo, os comprovantes dos pagamentos, nos originais, do IPTU, taxas de condomínios e demais encargos da locação pena de, não o fazendo, constituir-se em falta gravíssima, autorizatória da rescisão deste contrato (grifos nossos).

Nestes exemplos apresentados percebemos que, na hipótese em que o locatário imune se insurja contra o pagamento do IPTU, não o pagando, alegando a vedação do artigo 123 do CTN, ele será, de plano, conforme cláusula padrão dos contratos de locação, considerado inadimplente, sendo despejado e, concomitante, na hipótese de pagamento do IPTU por parte do locador, objeto de uma ação de cobrança, não só do valor do imposto quanto da multa, juros e honorários dos advogados.

Pergunta-se: Se uma instituição locatária qualificada como imune ao IPTU, desejaria se insurgir contra a regra contratual e ser despejada? É óbvio que não. Sendo assim restaria à locatária imune se voltar contra a própria incidência do IPTU sobre o imóvel locado sob pena de fazer tábula rasa do dispositivo constitucional da imunidade tributária das instituições de educação.

### **1.5 Da (im) possibilidade da aplicação do artigo 123, do Código Tributário Nacional (CTN), nos contratos de locação onde ocorra transferência do encargo do IPTU.**

Pretendemos apresentar duas teorias que fundamentam a possibilidade do locatário-possuidor, no caso o Estado-membro, se insurgir ou contestar a cobrança do IPTU.

Vale lembrar que o desiderato deste Parecer é discutir a tese de que o Estado membro, beneficiária da imunidade tributária recíproca sobre impostos, preenchidos os requisitos legais e constitucionais para tal mister, possa, frente ao fisco municipal, discutir relação jurídico-tributária, qualificando-se, na condição de ente imune, como indevido destinatário da exação tributária do IPTU.

*Ab initio*, dando sequência ao tópico anterior, condizente com a teoria de que o possuidor-locatário é integrante do gênero possuidor “*a qualquer título*”, apresentamos alguns elementos de convicção para esta ilação.

Em seguida, abstraindo tal hipótese, considerando, portanto a premissa, equivocadamente seguida pela doutrina tributarista e tribunais de que o possuidor-locatário não é possuidor “*a qualquer título*”, devendo, para isso, apresentar ânimo de domínio, sustentamos a tese que a modificação da sujeição passiva tributária, nos precisos termos da expressão “*salvo disposição de lei em contrário*”, no intróito do artigo 123 do CTN, poderá ser ocorrer, por cláusula expressa nos contratos de locação imobiliária urbana, por disposições contidas na lei 8.245/91.

### **1.5.1 O possuidor-locatário como hipótese de possuidor “a qualquer título”.**

Muito se fala sobre a impossibilidade da transmissão, *ex voluntate*, da sujeição passiva tributária sobretudo a partir da leitura do artigo 123 do CTN.

Não se pretende, de forma alguma, defender a idéia da inconstitucionalidade deste artigo ou mesmo sua imprestabilidade como instrumento de política tributária. Inclusive, entendemos que este dispositivo é de extrema pertinência para que não haja qualquer dúvida sobre a sujeição passiva tributária, evitando-se, principalmente, subterfúgios ou fraude no pagamento dos tributos.

No entanto, equivocadamente grande parte da doutrina tributária e da jurisprudência, que se repete muitas vezes por inércia ou conservadorismo, ao entender que falta ao locatário interesse de agir para se insurgir contra o lançamento tributário, deposita tal entendimento na literalidade do artigo 123 do CTN, com remissão ao artigo 34 do mesmo diploma legal, sob a premissa que o locatário não é possuidor com ânimo de domínio, não podendo ser qualificado ou considerado contribuinte de IPTU; e, com isso, o locador não poderia transferir-lhe, via contratual, como soe frequentemente acontecer, o ônus do imposto.

O que tentamos demonstrar antes é que a expressão possuidor “*a qualquer título*” abrange, indubitavelmente, a figura do possuidor-direto, neste sentido o locatário, não podendo entendimentos fincados em argumentos insustentáveis no direito civil permitir uma interpretação restritiva da figura do contribuinte possuidor do IPTU.

No REsp nº 117.771, muito embora, tenha sido voto vencido o Sr. Ministro Gomes de



Barros apresentou sua interpretação sobre a questão de forma absolutamente equilibrada e lúcida, ao, assim, se pronunciar:

Na hermenêutica do artigo 34 do Código Tributário Nacional, o intérprete deve ter em vista os arts. 109 e 110 do CTN, a indicarem que os institutos de direito privado nas leis tributárias sejam considerados na acepção que lhes é reservada naquele ramo do direito. Na hipótese, cumpre-nos verificar se a expressão “*possuidor a qualquer título*” alcança o locatário do imóvel.

Em atenção aos dispositivos dos artigos 109 e 110, nossa pesquisa terá sede no Direito privado, vale dizer: Código Civil.

A pesquisa não encontra dificuldade: a solução está no Art. 486 do Código Civil, cuja redação é claríssima, no sentido de que o locatário “*exerce temporariamente a posse direta*”. Tal posse – frisa o Art. 486 – não anula a posse direta do locador.

Assim, a ninguém é lícito ignorar que a locação transfere a posse direta sobre o bem alugado.

Em verdade, o imóvel sob locação submete-se a duas espécies de posses, a saber: direta (exercida pelo inquilino) e indireta (reservada ao proprietário).

Enquanto dura o aluguel, o locatário, é possuidor mais efetivo que o titular do domínio. Este, lhe outorgou o exercício de dois dos atributos da propriedade: o *jus utendi* e *jus fruendi*.

Não vejo, assim, como se lhe possa negar o *status* de contribuinte do IPTU.

Sob outro enfoque, observa-se que o Art. 166 do Código Tributário Nacional consagra a regra de que só repete quem solve.

A teor de tal princípio, se o locatário, obrigado pelo contrato, paga o IPTU, somente ele pode reclamar a devolução do que foi recolhido indevidamente (CTN, Art. 165). O proprietário senhorio apenas terá direito a repetição de indébito, se o inquilino – efetivo contribuinte – o autorizar expressamente.

Ora se o inquilino pode o mais (repetir o indébito), por que não poderia o menos (discutir o lançamento)?

Vedar ao inquilino o direito de discutir o lançamento do IPTU que ele irá pagar é gerar paradoxo em que:

- o proprietário não pode discutir, por não ser contribuinte de fato;
- ao inquilino também é defesa a discussão, porque não é contribuinte de direito

Semelhante anomalia, quando encarada sob enfoque pragmático, revela odiosa iniquidade: o inquilino (contribuinte de fato) não pode impugnar o lançamento; de sua parte, dono do imóvel não o pode fazer, porque não é contribuinte de fato.

A vingar tal orientação, estaremos diante de supina injustiça: o senhorio, que não paga o imposto, não tem interesse em discutir-lhe o valor; enquanto isto nega-se ao inquilino, que sofre os ônus do tributo, o direito de reclamar. Isto significa: o inquilino há de pagar, sem fugir, nem mugir.

Nem se argumente com a regra do Art. 123 do CTN, para dizer que o contrato de locação não pode ser oposto ao fisco, para modificar definição legal de contribuinte. Semelhante raciocínio envolveria falácia.

O sofisma desmonta-se, quando se observa que o contrato de aluguel, não modifica a identificação do contribuinte. Dele resulta simplesmente a identificação de contribuinte definido pelo Art. 34.

Em outras palavras: a definição do inquilino como contribuinte do IPTU não resulta do contrato. Ela decorre do sistema legal, ou seja, da conjunção entre o Art. 34 do CTN e o Art. 486 do Código Civil.<sup>29</sup>

Note-se, por último, que a existência do inquilino não retira do proprietário sua condição de contribuinte: enquanto durar a locação, convivem o possuidor direto e o indireto – ambos expostos ao lançamento.<sup>30</sup>

Neste diapasão o possuidor-locatário pode ser considerado como efetivo contribuinte de IPTU; portanto, com nítida legitimidade e interesse de agir quando sofre o ônus de sua cobrança, não havendo modificação, por convenção ou contrato, da sujeição passiva daquele imposto.

### **1.5.2 Modificação da sujeição passiva do IPTU pela lei do inquilinato. Presença de disposição de lei em contrário.**

Ultrapassando a argumentação da abrangência do locador-possuidor como contribuinte de IPTU por exercer a posse nas condições estipuladas pelo CTN em conjugação perfeita com a legislação civilista ordinária (seja o Código Civil seja a lei do inquilinato), poderíamos afirmar, inclusive, nos precisos termos do artigo 123 do CTN, que existe disposição de lei em contrário que permite a transferência da sujeição passiva do IPTU através de convenção particular.

Se não é possível, como sabemos, transferir a sujeição passiva tributária, via convenção particular, como regra, sabemos que o mesmo artigo sufraga exceção. A presença de lei ordinária, já que a lei complementar quando se refere ao vocábulo lei, só poderá ser lei ordinária, excepcionando, albergaria esta transferência.

A lei do inquilinato – lei 8.245/91 – apresenta, expressamente, uma série de artigos que dão efetividade à esta exceção contemplada pelo Código Tributário. Causa espécie os tributaristas ou mesmo a jurisprudência simplesmente desprezarem esta conhecida previsão legal.

A apontada lei 8.245/91 apresenta os seguintes artigos pertinentes à nossa exposição:

#### **Lei 8.245/91**

Art. 22. O locador é obrigado a:

VII – pagar os impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham de a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário ou contrato (grifos nossos).

Art. 23. O locatário é obrigado a:

I -- pagar pontualmente o aluguel e os encargos da locação, legal ou contratualmente exigíveis, no prazo estipulado ...*omissis*...



Art. 25. Atribuída ao locatário a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, encargos e despesas ordinárias de condomínio, o locador poderá cobrar tais verbas juntamente ...*omissis*....

A interpretação sistemática *in casu* é imperativa. Se o costume contratual nas relações locatícias imobiliárias urbanas, mormente albergado pela legislação de regência, permite, indubitavelmente, através de vários artigos, a transferência dos encargos relativos aos impostos incidentes sobre o imóvel (leia-se IPTU) e se o CTN prevê a hipótese excepcional, prevista em lei ordinária, da modificação da sujeição passiva da obrigação tributária correspondente, por que negar ao locatário a legitimidade para se insurgir contra o lançamento do crédito tributário do IPTU ou mesmo buscar, administrativamente ou em juízo, a repetição de valores pagos indevidamente?

Estamos habituados a nos deparar com inúmeros comentários doutrinários, encampados pela jurisprudência repetitiva do STJ, lacônicos e desprovidos de maior reflexão, afirmando carecer ao locatário legitimidade ou interesse de agir para discutir o lançamento tributário fincados no fato do mesmo não ser possuidor com ânimo de domínio. No entanto olvida-se da expressão contida no artigo 123 do CTN (salvo disposição de lei em contrário) que faculta, por opção legislativa ordinária, a transferência do encargo entre o locador-proprietário (tido pela maioria dos tributaristas como exclusivo contribuinte do IPTU) e o locatário-possuidor direto.

Se estes dispositivos transcritos da lei 8.245/91 são imprestáveis para tal integração legislativa, podemos afirmar que a discutida expressão é “*letra morta*” e não existe, no direito positivo brasileiro, qualquer hipótese de modificação de sujeição passiva.<sup>31</sup>

Não se pode negar o fato e o direito.

O fato; a maioria, se não todos, dos contratos de locação imobiliária urbana no país, é contrato de adesão onde consta cláusula padrão de transferência da responsabilidade do pagamento do IPTU do locador para o locatário.

O direito; o artigo 123 do CTN permite disposição de lei em contrário para a modificação da sujeição passiva do IPTU. A legislação, objetiva e específica, sobre a matéria é a lei 8.245/91.

Chegamos à uma conclusão inafastável. Se aliarmos o fato com o direito, através de uma interpretação lógica e sistemática, buscando a melhor solução de justiça aplicável à espécie, podemos afirmar que o locatário, por expressa previsão contratual, pode se tornar sujeito passivo de IPTU; e, por isso, qualificar-se como parte legítima para contestar a constitucionalidade da cobrança daquele imposto dada à exoneração tributária calcada na imunidade recíproca.

## **1.6 A alteração - RE 594.015/SP E RE 601.720/RJ - da jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

A rigor as decisões tomadas – ambas em repercussão geral - nos julgados acima referenciados não tratam especificamente da matéria em testilha. Percebe-se, inclusive, alteração da jurisprudência do STF sobre a matéria.

Discutimos aqui a possibilidade do Ente Federado, em especial o Estado membro, ser albergado, na condição de locatário imobiliário urbano, pela imunidade tributária sobre o a exação do imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Já as decisões em referência tratam de deslocamento ou inversão dos polos contratuais. Em outras palavras, as decisões versam sobre a possibilidade da cobrança do IPTU de pessoa jurídica de direito privado enquanto locatária/cessionária de imóvel urbano pertencente a Ente Federado detentor da imunidade tributária recíproca (*in casu*, respectivamente, da Empresa Pública Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária / INFRAERO e a União Federal).

Vejamos as respectivas ementas e objetivos comentários (na sequência cronológica de julgamento):

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 599.015 SÃO PAULO - 06/04/2017**

**Relator Marco Aurélio**

**Tema 385, da REPERCUSSÃO GERAL, decisão por maioria, vencidos os Ministros Edson Fachin, Celso de Mello e Cármen Lúcia**

**IMUNIDADE – SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, INCISO VI, ALÍNEA “a”, da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público.**

Neste julgado, tendo como relator o Ministro Marco Aurélio, além de tratar, de forma periférica, da cobrança de taxa de coleta domiciliar de lixo, cuida, como objeto central da decisão,





se à luz do artigo 150, incisos VI, alínea “a”, da Constituição Federal, a imunidade recíproca alcança, ou não, sociedade de economia mista arrendatária de terreno localizado em área pertencente à União.

Neste julgado prevaleceu a tese que a imunidade tributária (recíproca), sem embargo do imóvel objeto da tributação pertencer à União Federal, não poderia prevalecer quando o terreno fosse arrendado (locado, cedido, etc.) à Sociedade de economia mista com capital negociado na bolsa de valores (Petrobrás Transportes S.A-TRANSPETRO), cujo objetivo seria auferir lucro e, posteriormente, distribuí-los aos acionistas.

Deixou-se claro, portanto, que a imunidade recíproca não se serve para estes propósitos. E quais seriam eles ? Seriam aqueles que perseguem a consecução do pacto federativo, em outras palavras; respeito mútuo e a autonomia dos entes.

Não restam dúvidas que o STF deu efetiva interpretação finalística (ou conforme a Constituição) à imunidade tributária recíproca.

**Se o imóvel público é usado para fins particulares, descabe a imunidade tributária recíproca.**

**Por um raciocínio inverso e inerradável, se o imóvel privado é usado para fins públicos aplicar-se-ia integralmente a imunidade tributária recíproca (reflexa) dando-se vazão ao espírito apresentado pela CF quando objetivou, em qualquer situação, ocorrer tributação, via impostos, de um ente federado sobre outro.**

Caiu-se por terra o entendimento que a posse a engendrar possível tributação via IPTU seria apenas aquela afeta ao *animus domini*, assentando-se o entendimento que não se afigura apenas como fato gerador a propriedade, mas, outrossim, admitindo-se o domínio útil ou a posse quando esses fenômenos não estão na titularidade daquele que normalmente os tem, ou seja o proprietário.

Na sequência da decisão, assentou-se a seguinte tese:

**“A imunidade recíproca, prevista no artigo 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 de IPTU pelo Município”.**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 601.720 RIO DE JANEIRO – 19/04/2017**

**Relator Edson Fachin**

**Tema 437, da REPERCUSSÃO GERAL, decisão por maioria de votos, vencidos os Ministros Edson Fachin (relator) e Celso de Mello.**

**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**

No 2 caso, tendo como Relator o Ministro Edson Fachin, conforme, em suas palavras, extrato de duas questões essenciais postuladas, o STF enfrentou: 1. Pode a a pessoa cessionária do uso de imóvel pertencente à União figurar como sujeito passivo da obrigação tributária referente ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) ?; 2. Pode a Municipalidade prevê, instituir e arrecdar IPTU, em que a base impositiva seja imóvel de titularidade da União, ainda que o bem o objeto de contrato administrativo de concessão de uso, assim como haja particular que utilize o imóvel com finalidade lucrativa?

Neste caso, se trataria de concessão de uso de imóvel entre a Empresa Pública Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária / INFRAERO e uma sociedade empresaria que se dedica a atividades lucrativas.

No caso da INFRAERO, a despeito de sua condição de empresa pública, não se enquadrando taxativamente no rol de entes recíprocos imunes, o STF assentou a extensão da imunidade tributária para lhe albergar, na qualidade de prestadora de serviço público (ARE-RG 638.315).

Neste caso nos deparamos com uma situação inusitada já que teríamos um julgamento sobre a possibilidade de extensão de imunidade recíproca de uma empresa pública, assim enquadrada ou beneficiada por força de precedente do STF, a partir de um contrato de concessão.

O ministro Fachin, seja neste julgado, seja no outro, onde também restou vencido, defende a tese, segundo o mesmo majoritária ma doutrina tributária, que a interpretação do artigo 32, do CTN, permitiria apenas a cobrança do IPTU do possuidor que “*per se* possa conduzir à propriedade, tendo em vista que é incompatível com a Constituição Fderal de 1988 a eleição de meros detentores de terras públicas, isto é, desprovidos de posse *ad usucapionem* (com *animus domini*) como contribuintes de IPTU (posse precária e desdobrada segundo, na sequência, reitera).



O ministro Marco Aurélio, fazendo contraponto (inclusive tendo sido voto vencido no caso da extensão da imunidade para a INFRAERO) faz remissão direta ao Código Tributário Nacional quando lembra que a posse a ensejar a exação do IPTU poderia ser a qualquer título.

No mais lembra que a incidência do IPTU não estaria limitada à propriedade do imóvel, incluindo o domínio útil e a posse do bem (relembrando, como já tratamos alhures, a figura do possuidor a qualquer título).

Na sequência da decisão, assentou-se a seguinte tese:

**“Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo”.**

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

Dentre este rol de vedações constitucionais ao poder de tributar, encontramos as denominadas imunidades tributárias cujo maior escopo é estabelecer o alcance do exercício da competência tributária relativo à determinadas pessoas e bens, considerando sua importância político-social.

A imunidade tributária recíproca de impostos entre os Entes Federados são uma hipótese desta delimitação de competência (competência onerativa negativa) dada à necessidade de se preservar o Pacto Federativo.

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

A despeito deste encargo assumido, os tribunais e a doutrina tributária, em sua maioria, de forma arcaica e superficial, vedam ao locatário a legitimidade para discutir a legalidade do IPTU,

alegando, sobretudo, que o locatário imobiliário não exerce posse “a qualquer título”, nos termos do artigo 34 do CTN, já que ausente o “*animus domini*”.

No entanto, demonstrou-se, utilizando-se da interpretação finalística e sistemática da Constituição Federal (interpretação conforme a Constituição), Código Civil brasileiro e legislação especial, que a posse direta do locatário-possuidor enquadra-se, perfeitamente, na hipótese de possuidor “a qualquer título” do artigo 34 do CTN, qualificando-o como sujeito passivo do IPTU; e, caso isso não ocorra, a lei do inquilinato, em total correspondência com o preâmbulo do artigo 123 do CTN, contém uma série de dispositivos expressos que facultam a transferência do encargo do IPTU do locador para o locatário.

Neste sentido a legitimidade do locatário-possuidor do imóvel urbano para discutir a legalidade ou constitucionalidade do IPTU se constataria seja de uma maneira ou de outra.

Considerando como pressuposto para a Ente Federado, no caso o Estado membro, na condição de locatário imobiliário, assumindo contratualmente a obrigação de adimplir o IPTU, se insurgir contra a cobrança deste imposto, já que beneficiário da imunidade tributária recíproca sua legitimidade seria calcada, seja na sua qualificação como contribuinte - possuidor “a qualquer título” - seja pela transferência de sujeição passiva, albergada pela integração do artigo 123 do CTN com a lei do inquilinato, entendemos que o escopo do legislador constituinte originário, ao criar a imunidade em questão, só se fará valer se, de fato, não nos deixarmos levar por interpretações desatentas ou mesmo ignaras quanto às suas danosas consequências à manutenção do Pacto Federativo e o equilíbrio político entre os Entes Federados.

As decisões exaradas nos **RE 594.015/SP** e **RE 601.720/RJ**, por interpretação a *contrario sensu* e mesmo teleológica, nos levam ao mesmo raciocínio.

Nota-se, facilmente, que a Suprema Corte deu entendimento claro sobre a matéria em decisões recentes e sucessivas. O entendimento esposado, sem embargo de tratar de hipóteses que não são absolutamente idênticas, tem como vértice central a tese sobre a possibilidade de cobrança de IPTU sobre locatário de propriedade imobiliária urbana, pertencente à União Federal/INFRAERO (empresa pública) e União Federal/ PETROBRÁS S/A (sociedade de economia mista), dada, em princípio, à imunidade tributária (recíproca) que faria jus estes imóveis. Discutiu, nesta senda, inclusive a possibilidade da cobrança de IPTU de quem não exerça posse sem o denominado *animus domini*, dando-se interpretação literal ao disposto no Código Tributario Nacional (posse a qualquer título)



Importante lembrar que um dos fundamentos dos votos favoráveis à cobrança de IPTU de ente privado não alcançado pela imunidade recíproca, mas possuidor de imóvel de ente assim classificado, seria o bem não estaria utilizado para a finalidade estrita ou do interesse público.

A *contrario sensu*, considerando que a finalidade estrita ou do interesse público deveriam nortear a aplicação da imunidade (recíproca), como ficaria, então, o Estado membro, enquanto locatário de imóvel privado, sob esta ótica ou ângulo? Se locatário privado de imóvel imune, não tendo como atividade o interesse público, não é destinatário da norma imunizante, assim, por via reversa, cumprindo-se, estritamente, o mandamento constitucional determinante da imunidade recíproca, o ente estatal o seria, justamente por cumprir o pressuposto levantado (absoluta destinação pública para o bem imóvel locado).

No mais, como dito, reiterando-se a tese vencedora, em ambas decisões, conclui, nos precisos termos do CTN, que é irrelevante o *animus domini* para se configurar a legitimidade do locatário para figurar como sujeito passivo da obrigação de adimplir IPTU.

A imunidade tributária recíproca, surgida no conhecido julgado do caso *Mac Culloch v. Maarland*, tem como objetivo claro evitar a interferência, via exação tributária de impostos, de um ente federado (unidades federativas) sobre o outro, consolidando a autonomia de cada qual e dando azo ao entendimento que seria um mecanismo de preservação, através da autocontenção do modelo federativo de Estado; entendendo, inclusive, alguns que tal norma, a despeito de sua previsão expressa, já estaria implícita na Constituição Federal.

Sabedores que se não todos, quase todos, os imóveis urbanos locados pelo Estado membro (portanto, assumindo a condição de locatário-possuidor a qualquer título) voltam-se para destinação social (ou efetivo interesse da coletividade), utilizando-se dos mesmos argumentos do STF, nas decisões indicadas, o ente público, no caso o Estado membro, locatário de imóvel urbano privado, enquanto perdurar esta condição, faz jus à imunidade tributária recíproca (que chamamos de reflexa), quando houver previsão expressa em cláusula contratual, em sede de contrato de locação por adesão, da atribuição dos encargos do pagamento do IPTU, não se podendo argumentar sobre a aplicação do artigo 123 do Código Tributário Nacional já que a interpretação finalística (objetivos imanentes do ente federado) da imunidade tributária recíproca (tese duplamente sufragada pelo STF) deverá prevalecer sobre qualquer dispositivo legal, dando efetividade ao princípio que norteia a autonomia dos entes federativos.

Isto posto, entendemos pelos seguintes procedimentos (alternativos, conjugados ou sucessivos):

- 1) Requerer-se, **administrativamente**, ao Município de Belo Horizonte (e/ou demais Municípios em Minas Gerais, assim identificados, em cujo território/área foram celebrados contratos de locação imobiliária urbana, tendo o Estado membro como locatário - ou suas autarquias e fundações - *ex vi* o artigo 150, inciso VI, alínea a, conjugado com o & 4, da Constituição Federal, não havendo a realização de atividade econômica / fins privados e com intuito de lucro), **seja dada exoneração tributária, por conta da imunidade recíproca reflexa**, sobre a cobrança do Imposto predial e Territorial Urbano (IPTU)) sobre todos os imóveis urbanos por ele locados (qualificados como locatários e possuidores “a qualquer título”) enquanto perdurar a relação locatícia;
- 2) Entendendo-se haver urgência para a solução pontual sobre a questão, e evitando-se, com o tempo exigido para uma resposta do ente municipal específico, o pagamento do IPTU, que se proponha, usando-se os argumentos apresentados, **ação ordinária declaratória de indébito, ou de relação jurídico tributária negativa**; procedendo-se ou não depósito judicial, requerendo-se, também, como alternativase assim for a decisão, a concessão de tutela antecipada;
- 3) No mesmo sentido, poder-se-ia **impetrar mandado de segurança** (uma vez que é matéria de direito e não comporta prova), requerendo-se a concessão de liminar.

S.M.J.





**Memo / S/N / PTF / AGE**

**Belo Horizonte, 15 de janeiro de 2018.**

**DE: ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**PARA: MARCELO BARROSO LIMA BRITO DE CAMPOS**  
**PROCURADOR CHEFE DE PROCURADORIA DE TRIBUTOS E ASSUNTOS**  
**FISCAIS – PTF**

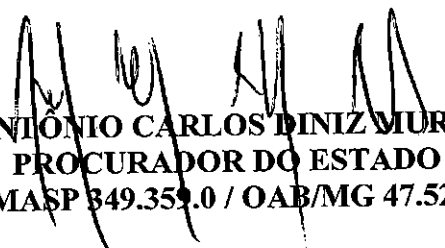
**Assunto: Encaminha Parecer sobre possível “imunidade tributária recíproca”**  
**quanto ao IPTU para o Estado membro enquanto locatário de imóvel urbano**

Exmo. Procurador Chefe,

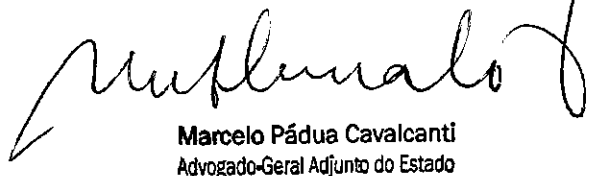
Conforme determinado, segue Parecer sobre o tema indicado, acompanhado das decisões do STF – RE 594.015/601.720 – utilizadas como referência em sua elaboração.

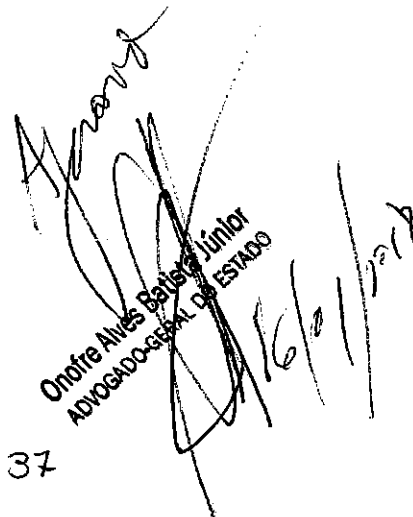
Arquivo eletrônico está disponível caso seja assim solicitado.

S.M.J.

  
**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**  
**PROCURADOR DO ESTADO**  
**MA SP 349.359.0 / OAB/MG 47.521**

*Assado*  
*B. H., 16. 02. 2018.*

  
**Marcelo Pádua Cavalcanti**  
**Advogado-Geral Adjunto do Estado**

*Assado*  
  
**Onofre Alves Batista Júnior**  
**ADVOGADO-GERAL DO ESTADO**

EXP. 1480137