IMPÔSTO PREDIAL — PROMESSA DE VENDA DE IMÓVEL — INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA

— A pessoa do contribuinte não interessa para a conceituação do impôsto direto real.

— É devido o impôsto predial pelo promitente-comprador de casa própria, adquirida com o pagamento de preço em prestações, a Instituto de Previdência estadual.

TRIBUNAL DE ALÇADA DE SÃO PAULO

Prefeitura Municipal de São Paulo *versus* Cirene Silva Pedroso
Agravo de petição n.º 46.152 — Relator: Sr. Desembargador
YOUNG DA COSTA MANSO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos êstes autos de agravo de petição nº 46.152, da comarca de São Paulo, em que é recorrente o Juízo de ofício, e agravante a Municipalidade de São Paulo, sendo agravada Cirene Silva Pedroso:

1. Trata-se de mandado de segurança impetrado contra a Municipalidade de São Paulo, com o objetivo de se cancelar o laçamento de impostos e taxas municipais sôbre o imóvel da Rua Cardeal Arcoverde nº 2.099, que a impetrante vem adquirindo a prestações, do Instituto de Previdência do Estado, mediante promessa de compra e venda, registrada na 10ª Circunscrição Imobiliária da Capital.

A sentença (fls.) cujo relatório é adotado, concedeu o mandado de segurança, confirmando, aliás, medida liminarmente deferida.

Além do recurso de ofício, houve agravo da Municipalidade que, preliminarmente, argúi a exceção de incompetência do Juízo da Fazenda Municipal, porque, se o mandado de segurança foi requerido com base na imunidade fiscal do Instituto de Previdência do Estado, competente seria o Juízo dêste, que é o da Fazenda Estadual; no mais, a agravante insiste na defesa, que repousa numa preliminar de ilegitimidade de parte (caberia ao Instituto de Previdência impetrar o mandado de segurança) e nas alegações de mérito (o Instituto de Previdência, como autarquia, não goza de imunidade tributária, mas, ainda que gozasse, a imunidade não se poderia estender aos particulares que, por intermédio de financiamento daquele Instituto, adquirem sua casa própria).

Os representantes do Ministério Público, tanto em primeira quanto em segunda instância, emitiram pareceres contrários à impetrante, pelo mérito e também no tocante à necessidade da notificação do Instituto de Previdência.

2. Nos têrmos em que foi colocado o problema, a questão jurídica se confina entre a impetrante e a Municipalidade de São Paulo, em relação ao impôsto que esta pretende cobrar daquela.

Embora a imunidade tributária do Instituto de Previdência constitua a base das alegações da impetrante, a verdade é que esta última defende seus próprios interêsses, contra a Municipalidade, e não os interêsses do Instituto.

Daí a conclusão de improcedência da preliminar de ilegitimidade de parte e, conseqüentemente, da argüição da incompetência do Juízo Privativo da Municipalidade.

Se, porventura, o Instituto de Previdência resolvesse intervir, deslocar-se-ia a competência, nessa hipótese, sem dúvida, para o Juízo Privativo dos Feitos da Fazenda do Estado; mas, desde que o Instituto não interveio, a competência é a do Juízo da Municipalidade.

3. A questão, discutida nestes autos, tem sido objeto de inúmeros outros mandados de segurança, resolvidos, quase todos, contra a Municipalidade.

Mas, *data venia*, tais julgados se tornaram possíveis em virtude da má colocação do problema.

4. O impôsto predial, sem dúvida é classificado entre os tributos diretos e reais, porque, tendo por causa o fato social e econômico da "riqueza imobiliária", recai, objetivamente, sôbre "o imóvel em si mesmo", sem que importem as condições pessoais do sujeito passivo ou responsável pela satisfação do tributo (Renato Liguori, *Elementi di Scienza delle Finanze*, 3ª ed., da Casa Jovene, Nápoles, 1952, pág. 65; Benvenuto Griziotti, *Primi Elementi di Scienza delle Finanze*, 5ª ed. Giuffrè, Milão, 1955, págs. 77, 80 e 87; Luigi Einaudi, *Principi di Scienza delle Finanze*, reestampa da 4ª ed. Turim, 1952, pág. 134; Trotabas, *Précis de Science et Législation Financières*, 11ª ed., Dalloz, Paris, 1953, nº 173, pág. 166; e Paul Hugon, *O Impôsto*, 2ª edição, das Edições Financeiras S. A., Rio de Janeiro, 1951, págs. 47 e 82).

O contribuinte não interessa para a conceituação do impôsto direto real: é para o Fisco, exclusivamente, um nome, pelo qual se identifica o agente pagador, ou seja, a pessoa que, em determinado momento, detém o objeto da tri-

butação (Laferrière e Waline, *Traité Elémentaire de Science et Législation Financières*, edição da "Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence", Paris, 1952, pág. 311). Daí, poderá ser agente pagador contribuinte, ou responsável pela satisfação do impôsto predial, qualquer um dos que detenham a riqueza imobiliária. Em regra, quem se apresenta como tal é o proprietário, o dono absoluto ou senhor do pleno domínio. Mas, exatamente porque se trata de impôsto direto e real, que visa objetivamente ao prédio considerado em si mesmo, independentemente do direito de propriedade (condição pessoal de quem o possui), também poderão figurar entre os contribuintes todos os que aparentemente gozem da riqueza imobilizada, como o fiduciário, o enfiteuta, o usufrutuário, o promitente-comprador (máxime o imitido na posse em virtude de contrato sem cláusula de arrependimento e inscrito no registro de imóveis), o mero possuidor etc.

Competirá, pois, ao critério legislativo, nomear o contribuinte dentre os que tenham econômicamente a posição de dono ou proprietário (embora não o sejam de pleno direito), esclarecendo, ainda, se a responsabilidade pela satisfação do tributo será de um só ou de todos; e, neste último caso, se haverá responsabilidade solidária ou simples ordem sucessiva de agentes pagadores (A. D. Giannini, *Istituzioni di Diritto Tributario*, 5ª ed., Giuffrè, Milão, 1951, nº 85, pág. 286; e Ernst Blumenstein, *Sistema di Diritto delle Imposte*, tradução italiana de Francesco Forte, editôra Giuffrè, Milão, 1954, pág. 123).

5. No Município de São Paulo, a Consolidação de Leis Tributárias, anexa ao Decreto nº 1.436, de 27 de setembro de 1951:

a) deixou bem claro que o impôsto predial recai sôbre as edificações e dependências, com o respectivo terreno, situadas nas zonas urbanas e suburbanas da cidade (art. 64 e seus parágrafos);

b) adotou, expressamente, a melhor doutrina concernente aos impostos diretos reais, no sentido de que o tributo recai sôbre o prédio, considerado em si mesmo, independentemente da relação jurídica entre o imóvel e determinada pessoa (art. 80, § 1º, onde se diz que o impôsto é devido, com base no respectivo lançamento, mesmo na hipótese de se desconhecer o proprietário);

c) e nomeou os contribuintes (art. 74 e seus parágrafos, onde se discriminam os responsáveis pela satisfação do tributo, a saber, o proprietário, como tal inscrito na repartição arrecadadora, o enfiteuta, o usufrutuário, o fiduciário e o promitente-comprador, êste último sempre responsável, solidàriamente com o promitente-vendedor).

6. Mas, e pela razão de que o impôsto predial se estabelece *intuitu materiae*, relacionando-se diretamente com o objeto da tributação, *in re*, sem considerações de ordem pessoal, decorre o inevitável corolário de que as imunidades e isenções devem atender, como regra, à coisa e, não, às pessoas dos contribuintes.

Ora, dispõe a Constituição da República, no art. 31, nº V, *a*, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (compreendidas, naturalmente, as respectivas autarquias) lançar impôsto sôbre bens, rendas e serviços, uns dos outros.

Logo, não recaindo o impôsto predial sôbre "rendas e serviços, "mas, diretamente, sôbre "bens imóveis" (edifícios, com o seu terreno e dependência, na zona urbana e suburbana), sem levar em consideração a pessoa do contribuinte, resultará a conclusão de que só podem gozar da imunidade constitucional, em relação àquele tributo, os bens públicos.

7. E não se podem considerar bens públicos as casas próprias adquiridas pelos cidadãos particulares através dos Institutos de Previdência, ainda que para o efeito de garantia do pagamen-

to sejam os imóveis conservados em nome do Instituto, com a outorga, por êste, de promessa de compra e venda irretratável, mediante a qual o adquirente se imite na posse e se investe de um direito real oponível a terceiros (cf., a êsse respeito, Aliomar Baleeiro, *Ciência das Finanças*, ed. da *Revista Forense*, Rio, 1955, vol. II, nº 291, pág. 414).

O art. 31, nº V, *a*, da Constituição da República, no tocante à imunidade dos bens públicos, há de ter uma interpretação restrita, a fim de que, através dêle, não se ofenda o art. 29, nº I, da mesma Constituição, que confere aos Municípios o direito de arrecadar o impôsto predial, em face dos milhares de funcionários e associados de Institutos de Previdência, adquirentes de casa própria mediante promessas de compra e venda (só o Instituto de Previdência do Estado de São Paulo, como é público e notório, outorga, mensalmente, cêrca de 300 escrituras dessa natureza).

E não é forçada a interpretação que exclui da imunidade tributária as "casas próprias" adquiridas através dos Institutos.

Realmente, não se poderão considerar bens públicos os imóveis adquiridos pelos Insttiutos de Previdência, com o único e imediato objetivo de transferi-los ao patrimônio particular de seus contribuintes.

Sem uso público não existe bem de domínio público. Noutras palavras, o bem público deve estar afetado ao uso direto ou indireto de todos os cidadãos, ou seja, deve ter um fim de utilidade comum: só isso explica e justifica o regime excepcional dos bens públicos (cf. Basavilbaso, *Derecho Administrativo*, Tipográfica Editôra Argentina, Buenos Aires, 1952, vol. IV, ns 404, respectiva letra *c*, e 417, págs. 109 e 179).

A "casa própria" não está afetada pela utilidade comum; pelo contrário, engrossa o patrimônio particular.

Forçado, *data venia*, será afirmar que a "casa própria" de um cidadão, pelo fato de ter sua aquisição financiada por autarquia, seja um bem público.

8. Pelo exposto, o Tribunal de Alçada, em Terceira Câmara Civil, rejeita as preliminares, sem divergência; e, quanto ao mérito, contra o voto do 2º Juiz, provê aos recursos, para cassar o mandado de segurança.

Custas pela impetrante.

São Paulo, 4 de abril de 1962. — *Jonas Vilhena*, Presidente. — *Young da Costa Manso*, Relator. — *Ferreira de Oliveira*, vencido, de acôrdo com a seguinte declaração de voto:

Fiquei vencido porque, repelindo as preliminares de incompetência do Juízo da Fazenda Municipal e de ilegitimidade de parte da impetrante, neguei provimento a ambos os recursos, oficial e voluntário, no mérito, para manter a decisão agravada, pelos seus próprios e jurídicos fundamentos e demais ora aduzidos.

Quanto às preliminares acima referidas, nada tenho a acrescentar além do que se consignou no venerando acórdão, porque mais que suficiete para demonstrar a sua insubsistência.

No mérito, porém, não posso concordar com a maioria eventual que cassou a segurança, contra tôda a jurisprudência anterior dêste Tribunal e, sobretudo, desta Câmara. E o digo com a *maxima venia* aos ilustres integrantes da Turma Julgadora.

Como se admite no venerando acórdão prolatado pela maioria vencedora, o impôsto predial é direto e de natureza real.

Seu fato gerador é a simples propriedade de imóvel construído, situado em zona urbana do município, independentemente da respectiva exploração ou dos resultados econômicos desta (cf. Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de Legislação Tributária*, nº 224, pág. 423,

Plácido e Silva, *Noções de Finanças e Direito Fiscal*, ns. 83 a 87, págs. 175/176).

No mesmo sentido doutrinam os especialistas da matéria alienígenas, tais como Paul Hugon, A. D. Giannini e Benvenuto Grazziotti, já invocados em decisões anteriores desta Câmara e agora também citados pelo venerando acórdão em aprêço.

E, exatamente por se tratar de impôsto real e direto é que a pessoa do contribuinte assume papel relevante perante o Fisco, na qualidade de titular do direito real relativo ao imóvel que é objeto da tributação.

Por isso, via de regra, sòmente o proprietário responde pelo impôsto predial. Apenas por exceção admite-se que o fiduciário, o enfiteuta, o usufrutuário ou o promitente-comprador, titular de contrato de natureza irretratável e devidamente inscrito no registro imobiliário, responda por êsse tributo.

Mas, se ao legislador municipal é facultado estabelecer quais os contribuintes do impôsto como titulares de direito real relativo ao imóvel tributado, jamais poderia estabelecer uma solidariedade passiva entre promitente-comprador e promitente-vendedor, quando um dêles seja titular de uma imunidade tributária constitucional, como é o caso do Instituto de Previdência do Estado.

Com efeito, se essa autarquia estadual goza de imunidade tributária, como bem se demonstrou nestes autos, como admitir-se que ela se torne solidàriamente responsável por dívida proveniente de impôsto lançado contra o seu associado, relativo a prédio pertencente à mesma autarquia?

Vê-se, por aí que jamais teria aplicação ao caso o disposto no art. 74, § 1º, da Consolidação Tributária do Município ou o art. 8º, § 1º, do Decreto-Lei municipal nº 378, de 1946, ambos estatuindo uma responsabilidade solidária passiva entre promitente-comprador e promitente-vendedor com respeito ao pagamento do impôsto predial.

Do contrário infringir-se-ia o preceito do art. 31, nº V, *a*, da Constituição federal de 1946, no qual se enquadram, inequìvocamente, as autarquias federais, estaduais e municipais, porque são entidades de direito público, incumbidas da execução de serviços públicos, próprios e inerentes ao Poder Público.

Eis aí porque a imunidade tributária que lhes assiste não se restringe, apenas, à sua pessoa no que toca aos bens, rendas e serviços. Cobre, ainda, todos os negócios jurídicos de que participam as autarquias, desde que se relacionem com a sua finalidade específica e à prestação de serviços públicos ou de utilidade pública. Essa imunidade tributária, portanto, vige desde a formação do negócio e estende-se até a sua execução para que os seus altos designios sejam alcançados.

Tributar bens pertencentes ao IPESP, por conseguinte, ainda que prometidos à venda aos seus associados, para aquisição da casa própria, constitui violação do preceito constitucional (art. 31, nº V, *a*, da Carta Política de 1946).

E isto porque a autarquia contrata sem fito de lucro, agindo, exclusivamente, no cumprimento de um dos seus primordiais objetivos, qual o de propiciar aos seus associados, todos servidores públicos, a aquisição de casa própria para residir.

Tributar os bens compromissados à venda pelo Instituto de Previdência do Estado, que é organismo semelhante em tudo e por tudo ao IPASE, durante a execução do contrato respectivo, equivale a tributar o próprio serviço da autarquia, cujo patrimônio e autonomia dependem do Estado, pela sua própria lei orgânica.

Nem se pretenda, *data venia*, negar a qualidade de bem público ao prédio compromissado à venda pelo Instituto a um de seus associados, pois, assim procedendo, êle está cumprindo um dos seus deveres institucionais de prestar assistência aos servidores públicos.

A expressão "bens públicos", utilizada pelo nosso legislador constituinte, tem sentido amplo e abrange todos os bens indistintamente, empregados no serviço público ou em razão de uma finalidade pública.

As casas prometidas à venda pelo Instituto, aos seus associados, para residência própria, são bens públicos típicos e jamais lícito seria recusar-lhe essa classificação.

Não é apenas, o uso público que caracteriza o bem público, pois, do contrário, as terras devolutas jamais constituiriam bens públicos dominicais.

Desde que existe financiamento do Instituto para a aquisição da casa própria pelo funcionário público e, desde que ela permaneça sob o domínio da autarquia, durante a execução do contrato, como é a hipótese dêstes autos, forçoso é convir que êsse imóvel deve ser havido como bem público na mais exata significação do têrmo.

Não se olvide que o nosso Código Civil, no art. 66, divide os bens públicos em três categorias: *a*) bens públicos de uso comum; *b*) bens públicos de uso especial; *c*) bens públicos dominicais.

É sabido que as principais características de todos os bens públicos são a inalienabilidade, impenhorabilidade e imprescritibilidade. Mas, essa inalienabilidade, como se prevê no próprio art. 67 do Código Civil, pode sofrer exceções na forma que a lei ordinária prescrever.

Eis aí porque a circunstância de um imóvel, pertencente a uma autarquia estadual, de finalidade social, pode ser prometido à venda a um servidor público, mediante financiamento, sem perder a sua característica de bem público patrimonial. E, por essa mesma razão, persistirá a imunidade tributária de que goza a entidade de direito público, a qual não desaparece pelo simples fato do imóvel se encontrar na posse de um particular. Haja vista para a hipótese de locação de um imóvel a terceiro por parte do Instituto de Previdência. Porventura, deixará essa autarquia de merecer a imunidade tributária que a favorece?

Pelas razões expostas, embora de maneira sumária e perfunctória, fiquei vencido no julgamento, visto que negava provimento, no mérito, a ambos os recursos, *data venia* da douta maioria julgadora. — *Rodrigues Porto.*