

pelo menos 8% da média ponderada dos gravames vigentes para terceiros países, até alcançar a eliminação dos mesmos para o essencial de suas importações da Zona.

37. À luz de todas essas ponderações, a minha opinião é no sentido de que a importação de frutas frescas provenientes de países membros da ALALC não está sujeita ao ICM, quando da entrada das mercadorias no estabelecimento importador, por força dos termos do Convênio de Porto Alegre, não me parecendo, em razão de todo o exposto, que tal interpretação ofenda a norma do art. 111 inciso II do Código Tributário Nacional.

É o meu parecer, *sub censura*.

Rio de Janeiro, 3 de março de 1972. — HUGO MAURICIO SIGELMANN,
Procurador do Estado.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA. FATO GERADOR E CONTRIBUINTE. PROPRIEDADE E POSSE. POSSIBILIDADE DA COBRANÇA DO IMPOSTO A POSSUIDOR DE IMÓVEL PERTENCENTE A PESSOA TITULAR DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO TRIBUTÁRIA

I

1. Iniciou-se o presente com um pedido formulado por Petróleo Brasileiro S/A — Petrobrás — na qualidade de permissionário de uso, a título precário e oneroso, do terreno e das benfeitorias do imóvel da rua Humaitá n.º 163/183, pertencente ao Estado — no sentido de que este se abstivesse de cobrar-lhe imposto predial referente a dito imóvel.

2. Fundava-se o pedido — que apenas intentamos resumir — em que, sendo mero *permissionário de uso, a título precário*, do imóvel de que o Estado é proprietário e legítimo possuidor, carece de legitimação, nos termos da lei tributária, para ser *sujeito passivo, a título originário*, de relação impositiva que tem por objeto o pagamento de imposto em que o contribuinte deve, necessariamente (Cód. Trib. Nac., art. 32), revestir a condição de proprietário, enfiteuta, ou, ao menos, possuidor do bem objeto da incidência fiscal.

3. Argüia, por outro lado, a peticionária, que também não caberia exigir-lhe, no caso, o pagamento em questão — quer sob o fundamento de *sujeição indireta*, isto é, de *responsabilidade tributária*, quer, ainda, a *título convencional*, como *obrigação civil* ou *administrativa* — porquanto, tendo vindo o imóvel em questão a transferir-se para o patrimônio do Estado, mediante desapropriação, inexistia o débito tributário pressuposto de qualquer das duas situações. Realmente, argumenta-se naquele pedido, se à data da desapropriação tal débito já se constituía, também se extinguiria pela confusão; e se ainda não se constituía, não mais poderia, após a desapropriação, constituir-se, em razão da imunidade tributária do titular da propriedade.

4. O assunto fora apreciado nesta Procuradoria, através dos pareceres de fls. 24/25 e 26, que concluíram, concordemente, no sentido do deferimento do pedido, tal como afinal ocorreu (fls. 26).

5. Posteriormente, no entanto, à vista dessa decisão e do que dispõem os arts. 125 e 128 da Lei n.º 1.165, de 13 de dezembro de 1966, o sr. Diretor do Departamento de Escrituração Fiscal manifestou dúvidas quanto à cobrança do imposto predial, de um modo geral, a arrendatários, locatários ou ocupantes de imóveis de propriedade do Estado, ou melhor, de qualquer pessoa titular de imunidade ou isenção tributária (fls. 29/30). Foi assim determinado, pelo sr. Chefe do Gabinete Civil do Governo do Estado, que a respeito do problema se pronuncie esta Procuradoria (fls. 31).

II

6. Fique bem claro que não está mais em causa o caso concreto da Petrobrás. O pedido desta já foi objeto de decisão da autoridade competente. Fundando-se nos citados pareceres desta Procuradoria Geral, o sr. Governador do Estado reconheceu improceder, neste caso, a exigência fiscal à Petrobrás, por isso que, com a desapropriação pelo Estado, do imóvel referido, ter-se-iam reunido na mesma pessoa as qualidades de credor e devedor da obrigação tributária, o que resultara na extinção desta por confusão. Assim, não se cuida agora de reexaminar esse caso, de reapreciar os fundamentos de sua decisão, e sim de enfrentar o problema de ordem geral por esta suscitado e a seguir manifestado pela autoridade fiscal.

7. Toda a questão se resume, pois, agora, no seguinte: cabe a exigência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana a arrendatários, locatários ou ocupantes de imóveis que pertençam ou venham a

pertencer, quer ao próprio Estado da Guanabara, quer a outras pessoas, titulares de imunidade ou isenção tributária (União, Municípios, entes autárquicos, etc.)?

III

8. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, que na partilha constitucional foi sempre atribuído, como se sabe, aos municípios (Constituição Federal, art. 24, Cód. Trib. Nacional, art. 32), inclui-se, contudo, na competência tributária estadual, se o Estado, como é o caso da Guanabara, não se divide em municípios (Const. Fed. art. 18, § 4.º; Cód. Trib. Nac., art. 18, II).

9. Definindo-lhe, por outro lado, o fato gerador e o contribuinte, estabelece o Código Tributário Nacional:

“Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na Zona urbana do Município.” (grifamos)

“Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.” (grifamos)

10. Temos, portanto, que na clara linguagem do Código, o fato gerador da obrigação tributária, no caso do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, se configura mediante uma das três seguintes situações:

- a) a propriedade;
- b) o domínio útil, ou
- c) a posse,

em qualquer caso, de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município (art. 32). Em consequência, isto é, em necessária correspondência a essas três situações, ainda segundo o Código, contribuinte desse tributo pode ser:

- a) o proprietário de imóvel;
- b) o titular do seu domínio útil, ou
- c) o seu possuidor a qualquer título (art. 35).

11. Essas disposições não ficaram, todavia, no que tange à tributação da posse, isentas das reservas de parte da doutrina. Referindo-se aos artigos 29 e 31 do Código Tributário, que dispõem, semelhantemente, sobre o fato gerador e o contribuinte do imposto territorial rural, assim se manifestou um dos seus comentadores:

“Por ser o fato gerador “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel” (art. 29), o contribuinte será o proprietário (Código Civil, art. 530), o titular do domínio útil (Código Civil, art. 678) ou o seu possuidor (Código Civil, art. 485).”

“O art. 29 e, correspondentemente, o 31, contém mais do que o permite a Carta Magna. Esta, através do disposto no art. 22, inciso III (art. 21, III, da Constituição atual, notamos), define o objeto do imposto: “a propriedade territorial rural”. A posse, exatamente por ser a sentinela avançada do direito de propriedade (Ihering) desta se distingue.”

.....

“Cumpre notar que a Lei Suprema não instituiu nenhuma “fictio juris”, equiparando a posse à propriedade, para efeitos fiscais. Não há, assim, quer por via direta, quer por linha oblíqua, qualquer autorização constitucional para taxar a posse territorial rural.”

“O art. 29 do Código Tributário, na parte em que alcança a posse, retrata grave inconstitucionalidade.” (grifamos)

E mais adiante, referindo-se especificamente ao imposto de que aqui se trata, acrescenta o ilustre comentarista:

“O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, tradicionalmente titulado aos Municípios, tem por “fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física (base mais ampla do que o território rural). No que tange à posse, configura-se violação constitucional, conforme assinalado “ut supra”. (grifamos) (José Washington Coelho, Código Tributário Nacional Interpretado, Ed. Correio da Manhã, Rio, 1968, págs. 31 e seg).

12. Para concluir, tão terminantemente, pela inconstitucionalidade da tributação da posse, funda-se o autorizado comentador, como se viu, apenas nos dois seguintes motivos: primeiro, que a posse se distingue da propriedade; o segundo, que a Constituição define (*sic*) objeto do imposto, a propriedade, e não equipara, para efeitos fiscais, a posse à propriedade. Mas, como procuraremos demonstrar, não nos parece concludente tal argumentação.

13. Cumpre, antes de mais nada, determinar os conceitos de propriedade e posse, não deixando de recordar, na oportunidade, o que estabelece o art. 110 do Código Tributário:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos “Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

14. Não podendo, portanto, por força dessa disposição, abrigar o direito tributário um conceito de propriedade cuja definição e cujo conteúdo não correspondam aos que estabelece o direito privado, há que buscar esse conceito no Código Civil, cujo art. 524 dispõe:

“Art. 524. A lei assegura ao proprietário o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua.”

15. Observa Clovis, nos comentários em que explica essa disposição: “O conteúdo positivo do direito de propriedade está indicado nas expressões — *usar, gozar e dispor de seus bens*, que, aliás, pressupõem a *posse*. A defesa especial desse direito, claramente, aparece nas palavras — *de reavê-los do poder de quem quer que injustamente os possua*, que se referem à ação de reivindicação.” E aduz, sob o art. 525: “Os direitos elementares do domínio, segundo o art. 524, são: uso, gozo e disposição, os dois primeiros dos quais pressupõem a posse.” (*Código Civil Comentado*, vol. III, 7.^a ed., 1945, pág. 57) (grifado no original). Em outra obra, ensina o exímio civilista: “A propriedade pode ser plena ou limitada. Plena, quando todos os seus *direitos elementares*, *posse*, uso, gozo e disposição se acham reunidos no proprietário; limitada, quando dela se desprende qualquer *parcela* para constituir direito real de outra pessoa; ou quando é resolúvel” (*Direito das Coisas*, Rio, 1941, pág. 138) (grifamos).

16. Washington de Barros Monteiro, versando sobre o conceito, e a natureza da posse, observa precisamente: “Vê Ihering estreita correlação entre propriedade e posse; onde a primeira é possível, a segunda também o é. A posse será a exteriorização da propriedade, a visibilidade do domínio, o poder de dispor da coisa. Afirmou ele ainda que chamar à posse de exterioridade ou visibilidade do domínio é resumir, numa frase, toda a teoria possessória.” Conclui, assim: “Em verdade, porém, a posse constitui o sinal exterior da propriedade, é o *jus possidendi*, o direito de possuir, e pelo qual o proprietário, de modo geral, afirma seu poder sobre aquilo que lhe pertence. Sob esse ponto de vista, não interessa esclarecer aquela interrogação. A posse espelhará o modo por que se exerce o direito do proprietário. Constitui então, sob esse ponto de vista, um dos elementos integrantes de aludido direito, aliás, dos mais apreciáveis, sendo conhecida a frase de Carlyle, para quem a posse vale sempre nove pontos do direito” (*Curso de Direito Civil — Direito das Coisas*), 4.^a ed., S. Paulo, Saraiva, 1961, págs. 18 e seg).

17. Assim, no direito privado, no *sentido pleno* do termo, a *propriedade* aparece como um *direito complexo* que consiste no domínio direto, imediato e exclusivo do titular sobre a coisa (genericamente falando) e que se especifica, em regra, nos direitos elementares de posse, uso, gozo e disposição. A posse, em consequência — quer se integre na plenitude do domínio, quer se desprenda para constituir, como diz Clovis, direito real de outra pessoa — vincula-se, em princípio, radicalmente ao direito pressuposto, fundamental, de propriedade, de que representa, como assinala a doutrina, uma emanção, a exterioridade, o elemento visível, uma das situações elementares. De sorte que, como foi notado, a posse se distingue e não poderia deixar de distinguir-se da propriedade, sem prejuízo, porém, da estreita correlação que as une; não se confunde com esta, mas nela se compreende; tem uma individualidade, sem dúvida, porém de certo modo subordinada e deficiente: a de componente em relação ao todo composto, a do membro em relação ao corpo.

18. Não seria preciso assinalar, outrossim, que o conceito *fundamental* e *ordinário* de propriedade corresponde à noção de *propriedade plena*, significando, portanto, o complexo de todas as faculdades elementares que caracterizam esse direito. Assim, quando se alude, *pura e simplesmente* a *propriedade*, e outra coisa não resulte, inequivocamente, do próprio contexto, o que se entende indicar é, não o simples direito à substância da coisa, a nua-propriedade, o domínio eminente ou direto, a propriedade

despida de seus elementos vivos, das faculdades de uso e gozo da coisa — mas o domínio revestido de todos os atributos que em regra o caracterizam.

19. Neste sentido, portanto — o de *propriedade plena* — é que, sem dúvida, a Constituição Federal, nos arts. 21, III e 24, I, ao efetuar meramente a repartição da competência tributária, se refere à *propriedade* territorial ou predial. E ao fazê-lo, em termos assim genéricos, implicitamente admitiu que a lei tributária, ao proceder à definição dos fatos geradores respectivos (Cód. Trib. Nacional, art. 97, III), viesse a considerar como tais, situações ou pressupostos de fato que configurem de qualquer modo a *propriedade*, alvejando com a incidência fiscal, quer a propriedade em sua plenitude, quer, autonomamente, como aconteceu, um ou mais dos direitos ou faculdades elementares que se compreendem na propriedade ou dela procedem.

20. Desse modo, tributar a *posse* territorial ou predial, isto é, definir a lei como um dos fatos geradores do imposto territorial ou predial a *posse* de tais bens, não encerra, a nosso ver, inconstitucionalidade alguma, uma vez que, como procuramos deixar claro, essa hipótese de incidência se acha virtualmente contida na generalidade da disposição constitucional e não contradiz, em si mesma, nenhum outro princípio da lei fundamental.

21. A esse respeito, assim se manifesta o preclaro tributarista Aliomar Baleeiro, em comentário ao art. 29 do Cód. Tributário Nacional:

“Como a Constituição de 1967, no art. 22, III, mencionou apenas “a propriedade territorial rural” José W. Coelho sustenta que “o art. 29 do C.T.N., na parte em que alcança a posse, retrata inconstitucionalidade” (C.T.N. Interpretado, Rio, 1958, p. 32). Não nos parece que a interpretação, deva ser restritiva. Afinal, a posse é atributo da propriedade e deve ser incluída no conceito desta, para efeitos do Direito Fiscal, como já o faziam anteriormente as leis estaduais. Por outro lado, há a realidade de que milhares ou milhões de fazendas e sítios, no Brasil, ocupam terras públicas ou particulares de terceiros, já que seus possuidores não têm título hábil ou o título não se filia a uma cadeia sucessória até o desmembramento do patrimônio público. Há de atender-se à *ratio juris* da Constituição, o parcelamento dos latifúndios e o aproveitamento das terras ociosas, próprias ou não.

É caso, parece-nos, de efeitos tributários de institutos do Direito Civil (C.T.N., art. 109)” (*Direito tributário brasileiro*, 5.^a ed., Rio, Forense, 1973, págs. 140 e segs.) (grifado no original).

22. Aliás, é importante assinalar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal tem reiteradamente repellido pretensões no sentido de que se declare a inconstitucionalidade da tributação da posse predial ou territorial. Assim decidiu, p. ex., o Tribunal Pleno, nos Recursos Extraordinários números 71.427 e 72.638 e, ainda recentemente, a sua Primeira Turma, em 8.9.1972, no R.E. n.º 74.359 (Rel. Sr. Ministro Oswaldo Trigueiro), cujo acórdão tem a seguinte ementa:

“Imposto predial e territorial urbano. Incide sobre a propriedade o domínio útil ou a posse do bem imóvel situado em Zona urbana. Tem como contribuinte o proprietário, o titular do domínio útil, ou o possuidor a qualquer título (Código Tributário Nacional, arts 32 e 34). Recurso não conhecido” (*Revista Trimestral de Jurisprudência*, vol. 63, 1973, pág. 825).

23. No âmbito estadual, a legislação tributária se afina, neste particular, com o estabelecido pelo Código Nacional. Com efeito, a Lei estadual número 1.165, de 13 de dezembro de 1966, que, em aplicação da reforma constitucional tributária, introduziu alterações na legislação local sobre a matéria, determina:

“Art. 125. A obrigação de pagar o imposto predial nasce em virtude do *exercício, de fato ou de direito, de qualquer dos poderes inerentes ao domínio*, pelas pessoas relacionadas neste Capítulo, sobre os seguintes imóveis:

.....
(grifamos)

“Art. 126. A obrigação de pagar “o imposto territorial nasce em virtude do *exercício, de fato ou de direito, de qualquer dos poderes inerentes ao domínio*, pelas pessoas relacionadas neste Capítulo, sobre os seguintes imóveis:”

.....
(grifamos)

"Art. 128. Os impostos predial e territorial são devidos pelas seguintes pessoas:

I — o titular do domínio pleno ou útil;

II — o titular dos direitos de usufruto, uso ou habitação;

III — os promitentes compradores imitados na posse, posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios ou a quaisquer outras pessoas isentas de imposto ou a ele imunes;

(grifamos)

24. Ajusta-se perfeitamente à hipótese, ainda uma vez, a lição autorizada de Aliomar Baleeiro:

"Se a posse está em mãos de terceiros, pouco importa que o titular do domínio goze de imunidade fiscal em "relação a seus bens, como a União em relação às terras de fronteiras (C.F. de 1969, art. 4.º, I; Lei n.º 2.597, de 12 de setembro de 1955 etc.) e aos terrenos de marinha (C.F., art. 4.º, V, Dec-lei n.º 9.760, de 1945 etc.), ou os Estados em relação às terras devolutas (C.F., art. 5.º). O ocupante e o foreiro desses bens públicos ficam sujeitos ao imposto territorial rural, do mesmo modo que os chamados "posseiros" de terras do domínio particular, podendo o legislador, neste último caso, por mera conveniência administrativa, escolher o proprietário ou o possuidor" (*Direito tributário brasileiro*, cit., pág. 141).

25. Ora, nos casos objeto da consulta, isto é, na locação, arrendamento ou ocupação, atribui-se, por força do contrato, ao locatário, arrendatário ou ocupante, ainda que temporariamente, o *direito de posse*, o uso e gozo da coisa locada, arrendada ou ocupada. São pois, os titulares de tal direito, inequivocamente, para os efeitos do art. 34 do C.T.N., *possuidores* do prédio ou terreno de propriedade de pessoa imune à tributação.

26. Nada obsta, por outro lado, ao nascimento da obrigação tributária, a cargo do possuidor, a circunstância de que o titular do domínio (em sentido restrito) do imóvel arrendado, locado ou ocupado, goze de imunidade ou isenção do imposto, desde que as diversas hipóteses previstas no art. 32 do C.T.N. configuram fatos geradores e, portanto, obrigações tri-

butárias inteiramente autônomos, resultando a obrigação fiscal, no caso da posse, não de sujeição passiva indireta, de transferência ou responsabilidade, mas de uma relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, no sentido do art. 121, parágrafo único, I, do C.T.N.

27. Assim, pelo que ficou exposto, respondemos que, em nosso entender, cabe a exigência do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana a arrendatários, locatários ou ocupantes de imóveis que pertençam ou venham a pertencer, quer ao Estado da Guanabara, quer a outras pessoas, titulares de imunidade ou isenção tributária.

É o nosso parecer, salvo melhor juízo.

Rio de Janeiro, outubro de 1973. — FLAVIO BAUER NOVELLI, Procurador do Estado.

IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS: INCIDÊNCIA DE OUTRO TRIBUTO. CABIMENTO DA COBRANÇA DA TAXA DE OBRAS

Trata o presente processo de requerimento da empresa Gutimpex Importadora e Exportadora Ltda., visando obter que não lhe seja cobrada taxa de obras em virtude do desmonte da pedreira, da qual extrai a substância mineral com que comercia.

Alega que o artigo 21, IX, da Constituição Federal em vigor exclui a incidência de qualquer outro tributo, face ao imposto único sobre minerais que paga por suas atividades.

Cita em abono de sua tese, dispositivos do Decreto-lei n.º 1.038 de 21.10.69 e do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172 de 25.10.66).

Refere, ainda, a requerente, que a cobrança que lhe é feita, se fosse devida, seria excessiva, tendo sofrido aumento em todos os exercícios e, finalmente, requer a devolução de tudo que até hoje pagou.

Acorreram ao processo o Sindicato da Indústria de Mármore e Granitos do Estado da Guanabara e o Sindicato da Indústria de Extração de Mármore, Calcários e Pedreiras do Estado da Guanabara, reiterando os requerimentos da interessada no processo.

"Data venia" não tem a requerente razão em quaisquer de seus argumentos.