

5

Um romance em cadeia: a imunidade ao imposto de propriedade territorial e urbana das instituições de educação e de assistência social enquanto locadoras e locatárias

CIBELE MERLIN TORRES

Advogada; mestranda em Direito, pelas Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil, Curitiba, Paraná.

E-mail para correspondência: cibele_cmt@hotmail.com

ANTONIO AUGUSTO CRUZ PORTO

Advogado; mestrando em Direito Econômico e Socioambiental, pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC/PR, Curitiba.

E-mail para correspondência: manoporto@onda.com.br

Sumário: 1. Introdução. 2. Escrevendo um romance. 3. A imunidade tributária ao IPTU das entidades de assistência social e de educação enquanto locadoras, à luz dos argumentos do STF. 4. A imunidade ao IPTU das instituições de ensino e de assistência social enquanto locatárias de imóveis, sob a perspectiva do STJ. 5. Um romance em cadeia: a imunidade ao IPTU das instituições de educação e de assistência social enquanto locadoras e locatárias. 6. Referências.

RESUMO

O presente texto, por meio do estudo sobre a imunidade de IPTU às instituições de assistência social e de educação, procura analisar as decisões do Supremo Tribunal Federal sob a perspectiva teórica de Ronald Dworkin, buscando a presença da integridade no direito e a escrita de um segundo capítulo para aquilo que se nomina “romance” jurisdicional. Para tanto, propõe-se a averiguar os posicionamentos consolidados pela Corte Suprema ao perscrutar a questão dessa prerrogativa das instituições de assistência enquanto locadoras de bem imóvel, bem como as decisões de tribunais inferiores quando tais entidades figurem na qualidade de locatárias.

Palavras-chave: Dworkin; IPTU; imunidade; locação.

ABSTRACT

This paper, through the study of immunity to IPTU of institutions of welfare and education, seeks to analyze the decisions of the Supreme Court from the perspective of Ronald Dworkin, looking for the presence of integrity in law and the writing of a second chapter for this novel. To this end, it proposes the study of positions already signed by the Supreme Court to examine the issue of property tax immunity to these institutions as tenants and rentals.

Keywords: Dworkin; IPTU; immunity; leasing.

1. INTRODUÇÃO

Muito embora o sistema jurídico brasileiro seja tradicionalmente originário da *civil law*, diante do seu forte conteúdo principiológico – e, portanto, dependente de interpretação da Corte Suprema –, hodiernamente se faz necessário estudar a interpretação das normas constitucionais sob uma outra perspectiva, baseada no *common law*.

Para tanto, não obstante a existência de outros importantes estudiosos, optou-se pela conformação da teoria dos direitos de Ronald Dworkin.

Nesse sentido, pretende-se refletir sobre a amplitude da configuração do direito à imunidade de pagamento do Imposto sobre Propriedade Territorial e Urbana¹, na perspectiva das instituições de assistência social e de educação, enquanto locadoras, analisando-se as decisões já proferidas pelo Supremo Tribunal Federal². Na sequência, delinear-se-á a repercussão e a difusão verticalizada deste entendimento às futuras decisões, notadamente quando aludidas instituições figurem como locatárias de imóveis.

Sem pretensão de exaurir o assunto e ao largo de tentar igualar a prática constitucional brasileira à norte-americana, as linhas adiante expostas têm por objetivo avaliar a aplicação da norma de imunidade do IPTU³, garantida, de maneira geral, às instituições de assistência social e de educação sem finalidade lucrativa, tendo como marco teórico a teoria de Ronald Dworkin, a par de seu compromisso com a integridade e diante da metáfora da escrita de um romance em cadeia.

¹ A partir deste ponto, ao se mencionar esse imposto, utilizar-se-á a sigla IPTU.

² Doravante, quando em referência ao Supremo Tribunal Federal, utilizar-se-á a sigla STF.

³ O Código Tributário Nacional – CTN estabelece, em seu livro primeiro, capítulo III, em seus artigos 32, 33 e 34, o IPTU como imposto sobre o patrimônio.

2. ESCREVENDO UM ROMANCE

De uma perspectiva histórica, observa-se que o Poder Judiciário brasileiro esteve sempre à sombra da legislação positiva, na medida em que os juízes costumemente se restringem à aplicação do direito (leia-se: norma legal) ao caso concreto, impedindo-os de inovar a ordem jurídico-normativa. Em que pese seja esse, de fato, o ideal de uma histórica concepção de segurança jurídica, constituindo-se igualmente o atributo próprio da concepção tripartida do princípio da separação de poderes, a prática forense entoa situações concretas as mais diversas, verdadeiramente impossíveis de previsão casuística pelo direito positivado.

Além disso, outros inúmeros motivos podem ser elencados para que outro modelo não seja definitivamente encampado por um sistema jurídico-normativo tal como o brasileiro, conforme Dworkin mesmo citou⁴. Não obstante essa constatação, premente é a análise de novos panoramas de correlação fato-norma-decisão, ainda que, inicialmente, sob um viés puramente teórico-acadêmico.

Nesse contexto, Ronald Dworkin entendeu que compete aos juízes, muitas vezes, criar um novo direito, o que não significa serem eles legisladores delegados⁵, pois os componentes do Judiciário devem justificar suas decisões em argumentos de princípio, e não de política (como, *in casu*, os legisladores). Os legisladores justificam uma decisão política mostrando que a determinação fomenta ou protege algum objetivo coletivo da comunidade; por outro lado, as decisões judiciais não originais são sempre justificadas pelos argumentos de princípio, mesmo que a lei em si tenha sido gerada por uma atividade puramente política⁶. Assim, a partir do momento que um argumento de política se transforma em lei, será tratado com uma questão de princípio pelo Judiciário.

Partindo desta diferenciação, o referido autor perseguiu uma explicação satisfatória da interação entre questões de princípio e de política, que, muitas vezes,

⁴ A conhecida história de que a decisão judicial deve ser subordinada à legislação é sustentada por duas objeções à originalidade judicial: (i) os juízes não são eleitos; e (ii) se um juiz criar uma nova lei e aplicá-la retroativamente ao caso que tem diante de si, a parte perdedora será punida, não por ter violado algum dever que tivesse, mas, sim, por ter violado um novo dever, criado pelo juiz após o fato. Identifica-se, também, a objeção no tocante à (iii) ausência de responsabilidade política dos tribunais, portanto, não podendo resolver questões relativas a princípios morais e políticos (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 132 e 221)

⁵ Desta forma, é “enganoso o conhecido pressuposto de que eles [juízes] estão legislando quando vão além de decisões políticas tomadas por outras pessoas” (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 129).

⁶ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 130.

competem no momento da decisão judicial, cabendo ao juiz realizar a conciliação destes princípios quando do julgamento de um caso concreto. Dworkin condenou a tomada de decisões em que não há a conciliação desses argumentos, ou seja, que aparentam ser corretas apenas quando analisadas isoladamente, “mas que não podem fazer parte de uma teoria abrangente dos princípios e das políticas gerais que seja compatível com outras decisões igualmente consideradas certas”⁷.

Dessa perspectiva, emerge uma teoria que visa a buscar a integridade entre decisões judiciais com o restante do sistema jurídico e político (considerando questões políticas, decisões dos tribunais inferiores – integridade vertical – e o posicionamento da própria Suprema Corte – integridade horizontal)⁸. As decisões devem ser coerentes na aplicação do princípio que se tomou por base para a tomada da decisão, e não apenas na aplicação da regra específica (entenda-se: conclusão a que se chegou) enunciada em nome desse princípio⁹.

A autoridade deve agregar à sua decisão uma teoria geral do motivo pelo qual, em determinada situação, as regras criaram ou destruíram algum direito; deve, ainda, mostrar qual decisão é exigida por essa teoria geral, ou seja, a fundamentação da decisão é essencial, principalmente se for de encontro às regras¹⁰. O conceito dado pelos juízes deve fazer uma ponte entre a justificação política da doutrina (segundo a qual os casos semelhantes devem ser decididos da mesma maneira) e os casos difíceis¹¹, nos quais não fica claro o que essa doutrina geral requer.

⁷ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 137.

⁸ Neste sentido, Estefânia Barboza, de forma esclarecedora, ponderou que “a integridade não significa apenas coerência entre as decisões, é mais que isso, exige o respeito ao passado, mas este respeito não significa imutabilidade dos precedentes. Os precedentes podem ser alterados e mesmo assim pode-se garantir a integridade da decisão judicial se, quando do julgamento e da revogação do precedente, o juiz respeita o passado, justifica sua mudança ou justifica a não aplicação daquele caso concreto. Ou seja, a coerência deve-se dar com a totalidade do sistema e não apenas com a decisão anterior” (BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. *Stare decisis, integridade e segurança jurídica: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common law e civil law na sociedade contemporânea*. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba: PUC/PR. p. 193).

⁹ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 139.

¹⁰ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 163.

¹¹ “Casos difíceis seriam aqueles que, na tradição anglo-americana, envolvem situações em que não há uma regra específica ou clara que venha a ser aplicada ao caso concreto submetido ao Judiciário.” (BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. *Stare decisis, integridade e segurança jurídica: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common law e civil law na sociedade contemporânea*. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba: PUC/PR. p. 218).

Na busca dessa conexão, surgiu um jurista de capacidade, sabedoria, paciência e sagacidade sobre-humanas, a quem Dworkin denominou de Hércules.

Diante da Constituição, ao estabelecer-se um sistema político geral que é justo o bastante para que se o considere consolidado por razões de equidade, Hércules então seria levado a desenvolver uma teoria da constituição na forma de um conjunto complexo de princípios (extraídos dos precedentes) e políticas (previstas em lei).

A lei apresentará limites linguísticos à interpretação, ao contrário dos precedentes, os quais apresentam uma força que não se esgota, pois as decisões anteriores exercem uma força gravitacional sobre as posteriores¹².

Ao definir a força gravitacional de um precedente específico, Hércules só deve levar em consideração os argumentos de princípio que justificam esse precedente, e não apenas as conclusões. E, em caso de uma decisão contrária a um precedente, os direitos concorrentes devem ser citados, avaliados e rebatidos de maneira fundamentada. Desse modo, verifica-se desnecessidade de obediência obrigatória a uma decisão anterior, mas que a existência de um precedente aumenta o ônus argumentativo do jurista.

Diante disso, Hércules terá um desafio: construir um esquema de princípios abstratos e concretos que permita uma justificação coerente e plausível a todos os precedentes – na medida em que estes devem ser justificados por princípios –, bem como demonstre um esquema que justifique as disposições constitucionais e legislativas.

Para tanto, mais do que coerência, Dworkin defende a integridade¹³, instruindo os juízes a buscar direitos e deveres legais até onde for possível; a iniciar a análise do ponto de vista do momento presente e só se voltar para o passado na medida em que o enfoque contemporâneo assim o determine, ou seja, para justificar por que, no passado, foi feito ou decidido daquela forma¹⁴.

¹² Segundo Dworkin, a “força gravitacional de um precedente pode ser explicada por um apelo, não à sabedoria da implementação das leis promulgadas, mas à equidade que está em tratar os casos semelhantes do mesmo modo”. DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 176-177.

¹³ Com relação à integridade na política, Ronald Dworkin afirmou que esta “exige que as normas públicas da comunidade sejam criadas e vistas, na medida do possível, de modo a expressar um sistema único e coerente de justiça e equidade na correta proporção. Uma instituição que aceite esse ideal às vezes irá, por esta razão, afastar-se da estreita linha das decisões anteriores, em busca de fidelidade aos princípios concebidos com mais fundamentais a esse sistema como um todo” (DWORKIN, Ronald. *O império do Direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 264).

¹⁴ Isso é necessário, pois “as declarações do direito são permanentemente construtivas”. A interpretação criativa busca sua estrutura formal na ideia de intenção, pretende impor um propósito ao texto, aos dados e às tradições que está interpretando (DWORKIN, Ronald. *O império do Direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 274).

No caminho ao encontro da integridade, Dworkin propôs um gênero literário artificial, fazendo uma comparação entre um romancista e um intérprete, o qual chamou de “romance em cadeia”.

A ideia consiste basicamente em um autor escrever um segundo capítulo com base em um primeiro, escrito por outro autor, e assim sucessivamente. Para isso, precisará ler tudo o que foi feito antes, tentará criar um romance como se fosse obra de um único autor, e não como produto de muitas mãos diferentes (como são as decisões judiciais). Denota-se que a continuidade do romance de forma coerente dependerá dos pontos de partida e das decisões tomadas pelos diferentes intérpretes, podendo-se esperar que diferentes romancistas tomem decisões diferentes.

No Direito, assim como na literatura, a interação entre adequação sistemática e justificação das escolhas é complexa e, segundo Dworkin, deve seguir uma lógica interpretativa.

A primeira escolha dos juristas, nesse sentido, seria embasar suas decisões em princípios (não em políticas), argumentando e fundamentando acerca de por que as partes tinham, de fato, direitos e deveres jurídicos além dos previstos expressamente em lei¹⁵. Excluídas as decisões de eminente cunho político, Hércules deveria perguntar-se sobre a possibilidade de excluir algumas das opções iniciais por incompatibilidade com a totalidade da prática jurídica de um ponto de vista mais geral¹⁶, para além das questões atinentes ao concreto.

Reduzidas as opções, comparar-se-ia a convicção sobre a moral amplamente difundida na comunidade com as convicções políticas pessoais do juiz sobre o valor moral. E, ainda, escolher-se-ia qual é a interpretação que mostra o histórico jurídico como o melhor possível do ponto de vista da moral política.

Nota-se que, superadas as barreiras, os juízes que aceitam o ideal interpretativo da integridade decidem casos difíceis tentando encontrar, em algum conjunto coerente de princípios sobre os direitos e deveres das pessoas, a interpretação mais adequada da estrutura política e da doutrina jurídica de sua comunidade.

¹⁵ DWORKIN, Ronald. *O império do Direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 292.

¹⁶ “O direito como integridade, então, exige que um juiz ponha à prova sua interpretação de qualquer parte da vasta rede de estruturas e decisões políticas de sua comunidade, perguntando-se se ela poderia fazer parte de uma teoria coerente que justificasse essa rede como um todo” (DWORKIN, Ronald. *O império do Direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 294).

Nesse sentido, pode-se afirmar que o romance em cadeia de Dworkin – ou a concepção do direito como integridade – seria o mesmo que o *stare decisis*¹⁷, a doutrina que estuda o uso dos precedentes, na medida em que a vinculação com as decisões anteriores não é absoluta, mas preza pela continuidade nas decisões¹⁸.

A aplicação de decisões anteriores que funcionam como pontos de partida para decisões subsequentes, tanto na teoria de Dworkin como no *stare decisis*, visa à igualdade, à certeza, à previsibilidade e à segurança jurídica¹⁹. Com isso, a coerência entre as decisões garantiria a ligação coesa do sistema na sua totalidade, o que pode ocorrer de forma vertical ou horizontal²⁰. Se, no âmbito vertical, pode-se defender a utilização dos precedentes, segundo explanou Estefânia Barbosa, “deve-se buscar outro fundamento para que um tribunal superior se sinta vinculado às suas próprias decisões. Nesse viés, a tese que melhor justifica a utilização da doutrina do *stare decisis* também no âmbito horizontal é a que vê o direito como integridade”²¹.

Mas como identificar a vinculação dos precedentes aos casos futuros? Por intermédio da delimitação do conteúdo do precedente que se torna vinculante para as decisões futuras, ou seja, seus motivos determinantes ou *ratio decidendi*. Esses deverão ser abstraídos do caso concreto antecedente e observados nas situações futuras.

Isso porque a decisão do caso concreto vincula as partes envolvidas, porém somente o motivo determinante dessa decisão abstratamente considerada produzirá

¹⁷ No tocante à relação *stare decisis* e *common law*, é pertinente observar, como bem colocou Marinoni, que, muito embora “o *stare decisis* seja algo que faz parte da modernidade, não há como identificar o *common law* dos dias de hoje com o *stare decisis*”. O *common law*, além de ter nascido séculos antes, não se preocupava, inicialmente, com a questão dos precedente e da *ratio decidendi* (MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. São Paulo: RT, 2010. p. 33-35).

¹⁸ Em sua tese de doutorado, Estefânia Barboza demonstrou que “a teoria desenvolvida por Ronald Dworkin se aproxima bastante ao método do *common law* e é a que melhor justifica o respeito aos precedentes judiciais”, apontando a coordenação da teoria de Dworkin com a doutrina dos precedentes.

¹⁹ Lord Halsbury, citado por Sergio Gilberto Porto, chegou a defender que “seria mais sensato para a sociedade que fossem estabilizados os litígios com uma solução por vezes, até mesmo, inadequada, do que eternizar as incertezas e inseguranças” (PORTO, Sergio Gilberto. *Sobre a common law, civil law e o precedente judicial*. In: MARINONI, Luiz Guilherme (coord.). *Estudos de Direito Processual Civil*. São Paulo: RT, 2005. p. 761-776, p. 765)

²⁰ Note-se que “a mesma lógica que impõe o respeito aos precedentes obrigatórios pelos órgãos judiciais inferiores exige que os órgãos de um mesmo tribunal respeitem as suas decisões”. Qualquer ideia contrária inviabilizaria “pensar em coerência da ordem jurídica, em igualdade perante o Judiciário, em segurança jurídica e em previsibilidade caso os órgãos do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, pudessem negar, livremente, as suas próprias decisões” (MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. São Paulo: RT, 2010. p. 119).

²¹ BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. *Stare decisis, integridade e segurança jurídica: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common law e civil law na sociedade contemporânea*. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba: PUC/PR, p. 183.

efeito vinculante para todos²², obrigando os juízes a respeitá-lo ou, ao menos, enfrentá-lo nos julgamentos posteriores, devendo os juristas ir além do dispositivo e da fundamentação para alcançar a razão de decidir.

Embora devam ser enfrentados, os precedentes não são absolutos e podem ser alterados ou revogados. No caso da distinção (*distinguishing*) entre um caso e outro, pode-se restar configurada uma emenda. Entretanto, a superação de um precedente (*overruling*) “é um modo de revogar a decisão anterior e substituí-la por uma nova, e, portanto, é considerada frequentemente como uma iniciativa judicial mais radical”²³.

Ante a possibilidade de mudança e até de revogação de um posicionamento anterior, verifica-se, tanto para a teoria de Dworkin quanto para a doutrina do *stare decisis*, a desnecessidade de uma adesão estrita ao passado, porquanto a coerência e a força gravitacional dos precedentes implicarão o tratamento igualitário de todos.

Tal força gravitacional dos precedentes e o direito como integridade desembocam na metáfora dworkiniana do romance em cadeia. A escrita romanceada proposta não limita sua aplicação ao *common law*, podendo ser estendida para os sistemas de *civil law*²⁴, “como o Brasil, especialmente no âmbito da jurisdição constitucional, quando se trata de buscar o significado dos princípios e direitos fundamentais, que não está no texto constitucional”²⁵.

Tendo como pano de fundo a possibilidade de aplicação da ideia do romance em cadeia ao sistema brasileiro, este estudo pretende abordar a integridade das decisões proferidas pelo STF no tocante à imunidade ao IPTU das entidades de

²² Nesse sentido, consultar: BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. *Stare decisis, integridade e segurança jurídica: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common law e civil law na sociedade contemporânea*. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba: PUC/PR. p. 189-190.

²³ BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. *Stare decisis, integridade e segurança jurídica: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common law e civil law na sociedade contemporânea*. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba: PUC/PR. p. 196.

²⁴ Segundo Marinoni, sob a perspectiva brasileira, há uma aproximação do papel dos juízes no *civil law* e no *common law*, especialmente no tocante ao controle de constitucionalidade. No entanto, “apenas a *common law* devota respeito aos precedentes”. Isso seria uma consequência, segundo o autor, “da falsa suposição, própria ao *civil law*, de que a lei seria suficiente para garantir a certeza e a segurança jurídicas” (MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. São Paulo: RT, 2010. p. 100).

²⁵ BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. *Stare decisis, integridade e segurança jurídica: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common law e civil law na sociedade contemporânea*. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba: PUC/PR. p. 219.

educação e de assistência social, com o intuito de extrair os princípios e as razões de decidir para fins de aplicação em futuras decisões concretas, isto é, que ainda não foram apreciadas pelo STF, porém, já analisadas pelos tribunais inferiores.

3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AO IPTU DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E DE EDUCAÇÃO ENQUANTO LOCADORAS, À LUZ DOS ARGUMENTOS DO STF

O STF, ao analisar a questão da imunidade ao imposto predial em relação às entidades de assistência social e de educação, sob a égide da Constituição pretérita, entendeu que o tributo não seria devido sob o fundamento de que “o imposto predial onera o proprietário em razão do bem imóvel que ele possui, sem relacionamento com a renda porventura dele auferida ou a destinação dada a ele”²⁶. Em outras palavras, a imunidade foi reconhecida em decorrência única e exclusiva do fato de a propriedade do imóvel ser da entidade imune, não sendo objeto de análise a destinação do bem, tampouco se este seria (ou não) cedido a terceiros.

Alguns anos depois (no ano 2000), apreciando a mesma questão – imunidade, imóveis locados –, o STF decidiu que, se cumpridos os requisitos legais, a imunidade fiscal das instituições de assistência social deveria ser reconhecida. Segundo o relator, Ministro Ilmar Galvão, “cuidando-se de imunidade constitucional, desde que a instituição de assistência social preencha os requisitos legais, não importa saber se os imóveis de sua propriedade são locados ou não”, pois “a imunidade cobre patrimônio, rendas e serviços, não havendo distinção quanto ao uso direto ou à locação de imóveis da beneficiária”²⁷.

Observa-se que as decisões até então proferidas não faziam qualquer menção à destinação (i) da renda auferida com a locação ou (ii) à forma de utilização dos imóveis que compunham o patrimônio das entidades (entenda-se: se eram locados, usados ou desocupados). Segundo o STF, a imunidade seria reconhecida desde que cumpridos os requisitos legais (leia-se: artigo 14 do CTN).

²⁶ Ementa da decisão: “Tributário. Imposto predial. Instituição de assistência social. Imóveis por ela locados. Imunidade tributária. O imposto predial onera o proprietário em razão do bem imóvel que ele possui, sem relacionamento com a renda porventura dele auferida.” (RE n. 97.708, Relator(a): Min. Aldir Passarinho, Segunda Turma, julgado em 18/05/1984, DJ 22/06/1984 PP-10133 Ement Vol-01341-02 PP-00428 RTJ Vol-00111-02 PP-00694).

²⁷ “A norma inserta no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal prevê a imunidade fiscal das instituições de assistência social, de modo a impedir a obrigação tributária, quando satisfeitos os requisitos legais. Tratando-se de imunidade constitucional, que cobre patrimônio, rendas e serviços, não importa se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados. Recurso não conhecido.” (RE n. 257.700, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 13/06/2000, DJ 29/09/2000 PP-00098 Ement Vol-02006-04 PP-00863).

Pois bem. No ano de 2001, o STF apreciou o recurso extraordinário interposto pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro²⁸, fundado na violação do artigo 150, alíneas “a” e “c”, da Constituição Federal, contra acórdão que lhe houvera negado imunidade do IPTU sobre imóvel de seu patrimônio, locado a particular.

No tocante à decisão citada acima, cumpre destacar o voto vencido do relator, Ministro Ilmar Galvão. Nesta oportunidade, o magistrado destacou que a locação de imóveis não está vinculada à atividade de ensino, não se podendo alegar, de outra parte, que a renda proveniente de aluguéis esteja essencialmente relacionada com tal atividade, como exigido pela norma constitucional. Por entender a locação como uma atividade (comercial) diversa da educacional, ele foi contrário ao reconhecimento da imunidade do imposto predial²⁹.

Muito embora o posicionamento do relator fosse contrário, os outros julgadores acompanharam o voto do Ministro Sepúlveda Pertence – relator para acórdão –, que apresentou uma outra condição (diga-se: inovadora para a Corte) para o reconhecimento da imunidade: “que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais”³⁰. Para chegar à conclusão supramencionada, trouxe à baila uma criteriosa análise doutrinária e jurisprudencial, citando uma decisão anterior, transcrita no Informativo n. 227 do STF, em que se deparou com a seguinte questão: o fato de o imóvel (terreno) estar locado a terceiro elidiria a imunidade tributária do patrimônio da entidade de benemerência social?³¹

Segundo o relator, a resposta seria negativa pelos seguintes fundamentos: (i) o regime constitucional pretérito em casos similares posicionou-se favorável à imunidade; (ii) haveria uma limitação material (antes imposta pela lei – entenda-se

²⁸ RE n. 217.233, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 14/08/2001, DJ 14/09/2001 PP-00062 Ement Vol-02043-03 PP-00612.

²⁹ Outro posicionamento divergente, como o do Ministro Ilmar Galvão, foi o do Ministro Carlos Velloso, na decisão do RE n. 237.718/SP, quando reiterou os termos de uma decisão anterior. Por pertinente, transcreve-se o trecho a seguir: “Pergunta-se: o imóvel dessa entidade de assistência social, estando alugado a terceiro, estaria relacionado com as finalidades essenciais da mencionada entidade de assistência social? Penso que não, está ele numa atividade comercial. A renda auferida estaria imune do imposto de renda, é certo, dado que a mesma, presume-se será destinada à atividade essencial da entidade.” (AI n. 503.069 AgR, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 08/11/2005, DJ 16/12/2005 PP-00099 Ement Vol-02218-10 PP-01965).

³⁰ “Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação, sem fins lucrativos (fundação autárquica mantenedora de universidade federal) (CF, artigo 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a pré-excluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.” (RE n. 217.233, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 14/08/2001, DJ 14/09/2001 PP-00062 Ement Vol-02043-03 PP-00612).

³¹ RE n. 217.233, p. 619.

Código Tributário Nacional –, após a CF/88, prevista na própria Constituição), de restringir a imunidade ao patrimônio, serviços e renda “diretamente relacionados com os objetivos das entidades”; (iii) o fato de a decisão favorável, consoante o Ministro, estar mais bem afinada à linha adotada pelo STF, no sentido de se inclinar a uma interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, tenderia “a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram as limitações ao poder de tributar”³².

Nesse sentido, ele destacou a relevância dos direitos e liberdades fundamentais, cuja proteção volta-se às entidades descritas no artigo 150, inciso IV, alínea “c”, da CF, sustentando que as referidas instituições constituem “instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição”³³, como a solidariedade social e o direito à educação. Para consolidar seu entendimento, citou um trecho da obra *Limitações constitucionais ao poder de tributar*³⁴, abaixo transcrito por sua pertinência para o tema que se pretende abordar:

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.

Acrescentou, ainda, que a inspiração constitucional para declarar a imunidade às instituições filantrópicas de educação ou de assistência social é distinta da imunidade dos templos, por exemplo. Esta visa apenas a assegurar a liberdade de culto, não sendo – e nem podendo ser – subsídio ou incentivo às manifestações religiosas. Já as imunidades das entidades sem fins lucrativos não são apenas uma garantia de licitude, “mas norma de estímulo, de direito promocional, de sanção premial a atividades privadas de interesse público que suprem as impotências do Estado”³⁵.

³² RE n. 217.233, p. 620.

³³ RE n. 217.233, p. 620.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 313.

³⁵ RE n. 217.233, p. 623.

O ministro relator do acórdão afirmou, ainda, que a orientação supracitada parece subjacente às decisões referenciadas, que declararam a imunidade, assim como a imunidade aos impostos incidiria tanto sobre as rendas advindas da exploração do patrimônio (imposto de renda) como sobre o patrimônio gerador da renda (IPTU).

Com efeito, muito embora houvesse o posicionamento inicial divergente do Ministro Ilmar Galvão, decidiu-se, por maioria de votos, pelo provimento do recurso extraordinário, reconhecendo a imunidade da instituição.

Esta decisão apresentou-se como um marco, pois, a partir de então, a destinação da renda do aluguel aos fins das entidades passou a ser condição fundamental para o reconhecimento da imunidade tributária das entidades educacionais e de assistência social³⁶.

Tal entendimento consolidou-se em 09/12/2003, com a publicação da Súmula n. 754-STF³⁷, reconhecendo a imunidade ao IPTU das entidades referidas no artigo 150, inciso IV, “c”, da Constituição, no caso de imóveis locados, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades fins das instituições. Os ministros citaram os seguintes “precedentes”³⁸ para corroborar com o posicionamento sumulado: RE n. 286.692; RE n. 237.718³⁹, RE n. 217.233, RE n. 231.928, RE n. 235.737, RE n. 203.248 AgR.

Desde então, as decisões do STF restringiram-se, basicamente, à não apreciação dos recursos extraordinários ante a alegada (i) impossibilidade de se discutir sobre a destinação da renda obtida com o aluguel (Súmula n. 279-STF), eis que seria necessária a análise probatória; ou ao deferimento da imunidade face (ii)

³⁶ Roque Carrazza, ao comentar a imunidade aqui tratada, assim expôs: “Estamos convencidos, por igual modo, de que a instituição de assistência social sem fins lucrativos é imune à tributação por meio de **imposto predial e territorial urbano** (IPTU) sobre os imóveis, de sua propriedade, que loca a terceiros, para atingir seus objetivos institucionais. O fundamental, no caso, é que as receitas assim obtidas se destinem ao custeio destes objetivos. Não há falar, neste passo, em **desvio de finalidade**, já que os ganhos daí provenientes, formando reservas capazes de manter seu equilíbrio financeiro e atuarial, facilitarão o pleno atingimento de seus fins” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 736).

³⁷ Súmula n. 724-STF: “Ainda quando alugado a terceiros permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

³⁸ Observe-se que o termo “precedente” aqui utilizado não reflete de forma exata as ideias de Dworkin ou do *stare decisis*, haja vista que não se apresentam, nestes “precedentes”, os princípios que fundamentaram as decisões, mas conclusões contidas nas ementas.

³⁹ RE n. 237.718 – Voto Ellen Gracie, “entendo que as finalidades essenciais das entidades beneficentes só conseguem ser atendidas exatamente pela utilização que fazem e pela obtenção de rendas através da locação desses patrimônios isentos”.

à existência de “precedentes”⁴⁰ do STF (Súmula n. 754-STF⁴¹), sem adentrar nas questões de princípio ou ao *ratio decidendi* das decisões anteriores.

Da leitura das decisões da Corte Suprema brasileira, percebe-se que os argumentos de princípio para o reconhecimento da imunidade ao IPTU, no caso de locação, são os seguintes: (i) a função de caráter público exercida pelas entidades educacionais e de assistência social; (ii) o não comprometimento de seu patrimônio com o pagamento de IPTU; e (iii) a destinação da receita obtida por intermédio da locação (frise-se: atividade comercial) ao custeio de seus fins⁴².

Portanto, para a escrita de um romance, nos termos defendido por Dworkin, estas questões princiológicas, nas decisões futuras de casos semelhantes, deverão ser enfrentadas.

4. A IMUNIDADE AO IPTU DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL ENQUANTO LOCATÁRIAS DE IMÓVEIS, SOB A PERSPECTIVA DO STJ⁴³

Há diversas situações envolvendo a imunidade ao IPTU dessas instituições que ainda não foram apreciadas pelo STF. Um dos casos tange aos imóveis cedidos

⁴⁰ Intuindo corroborar com os argumentos expostos, seguem decisões, neste sentido: “(...) 2. Imunidade tributária. Instituição de educação. Art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. 3. Imóvel locado não impede o alcance do benefício. Precedentes.” (AI n. 447.855 AgR, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 12/09/2006, DJ 06/10/2006 PP-00057 Ement Vol-02250-06 PP-01103); “(...) 2. Imunidade tributária. Instituição de educação. Art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. 3. Imóvel locado não impede o alcance do benefício. Precedentes.”. (AI 588.511 AgR, Relator(a): Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 12/09/2006, DJ 06/10/2006 PP-00062 Ement Vol-02250-10 PP-01900 RT v. 96, n. 856, 2007, p. 126-129); “(...) I. – Aplicabilidade da imunidade tributária CF, art. 150, VI, “c”, mesmo tratando-se de imóvel locado a terceiros, de modo a excluir a incidência do IPTU sobre o imóvel de propriedade da entidade imune. II. – Precedentes do STF.” (AI n. 503.069 AgR, Relator(a): Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 08/11/2005, DJ 16/12/2005 PP-00099 Ement Vol-02218-10 PP-01965).

⁴¹ “(...) 1. Imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, ‘c’, da Constituição de 1988. A circunstância de o imóvel encontrar-se locado não impede o alcance do benefício, vez que a renda auferida está voltada às suas finalidades essenciais (Súmula n. 724 do STF).” (RE n. 357.824 AgR, Relator(a): Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 12/06/2007, DJe-047 Divulg 28/06/2007 Public 29/06/2007 DJ 29/06/2007 PP-00125 Ement Vol-02282-08 PP-01517 RNDJ v. 8, n. 93, 2007, p. 77-78).

⁴² Contudo, não se pode olvidar que não haverá reexame fático pelo STF, de acordo com a Súmula n. 279-STF, ou seja, se a receita é destinada ou não (e o que é efetivamente “direcionar a renda”) para os fins institucionais será objeto de análise apenas dos tribunais inferiores. Dada a natureza das entidades de assistência social e educação, considero fundamental que o “desvio de finalidade”, por exemplo, seja apreciado pelo STF, visto envolver questões constitucionais, como destinação de dinheiro público (Ver: RE n. 599.194).

⁴³ Quando em referência ao Superior Tribunal de Justiça, utilizar-se-á a sigla STJ.

gratuitamente a essas entidades, em que o entendimento do STJ⁴⁴ verte no sentido de que o fato gerador do IPTU seria a propriedade, o domínio útil, não abrangendo, portanto, a posse exercida pelo comodatário⁴⁵.

Outra situação é a dos imóveis desocupados, também já apreciada pelo STJ, oportunidade em que se manifestou no sentido de que a “imunidade tributária das instituições de ensino e assistência social é patrimonial e alcança os bens efetivamente utilizados na consecução dos fins da entidade, não contemplando os que estejam estagnados, sem uso nenhum”⁴⁶. Não se considerou, no entanto, que a imunidade constitui-se em verdadeiro fomentador de tais entidades, cujas atividades interessam diretamente ao Estado. Com efeito, o pagamento de IPTU, mesmo em imóvel desocupado, onera as receitas das instituições e os recursos que seriam destinados para seus fins sociais.

Apesar de as questões acima mencionadas também merecerem atenção sob o aspecto do direito como integridade, dar-se-á ênfase à questão da imunidade ao IPTU sobre as instituições de ensino e assistência social enquanto locatárias de imóveis, considerando, especialmente, uma leitura sistemática da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e do Código Civil brasileiro, bem como da jurisprudência do STJ. Com isso, ao final deste trabalho, buscar-se-á convergir o atual entendimento esposado pelo STJ, com a *ratio decidendi* extraída de decisões anteriores do STF, intuindo escrever o próximo capítulo do romance dworkiniano.

Parte-se do princípio, neste caso, de que o locatário assume o compromisso contratual de efetuar o pagamento do IPTU, ainda que não seja o proprietário. O contrato de locação, portanto, legitimaria a instituição imune (de forma subjetiva) a pleitear a imunidade enquanto locatária.

Tal legitimidade decorre da transferência do encargo do IPTU por intermédio do contrato de locação⁴⁷. Assim, muito embora o locatário não seja proprietário, é

⁴⁴ Cite-se, exemplificativamente: REsp n. 46.434/MG, REsp n. 618.269/BA.

⁴⁵ Ao analisar essa questão, o STJ considerou que o comodatário não poderia jamais ser chamado de contribuinte. Veja-se: “Tributário – IPTU – Contribuinte – Possuidor – Art. 34 do CTN. 1. O IPTU é imposto que tem como contribuinte o proprietário ou o possuidor por direito real que exerce a posse com *animus* definitivo – art. 34 do CTN. 2. **O comodatário é possuidor por relação de direito pessoal e, como tal, não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa.** 3. Não sendo contribuinte, não se pode atribuir os benefícios da imunidade do comodatário ao proprietário e comodante, este o verdadeiro contribuinte do IPTU. 4. Recurso especial improvido.” (REsp n. 254.471/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 21/03/2002, DJ 29/04/2002, p. 213).

⁴⁶ REsp n. 782.305/ES, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 17/08/2006, DJ 14/09/2006, p. 302.

⁴⁷ MURTA, Antonio Carlos Diniz. Dos fundamentos da imunidade tributária do “imposto predial e territorial urbano – IPTU” sobre as instituições de ensino enquanto locatárias de imóveis urbanos.

um possuidor direto e, conforme se observará, deveria ser admitido em juízo para discutir a relação jurídico-tributária.

O artigo 32 do CTN dispõe que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou (e não “e”) a posse do bem do imóvel. Nessa senda, artigo 34 do CTN⁴⁸ estabelece os contribuintes do IPTU, quais sejam: proprietário, o titular do domínio útil ou (repese-se: não “e”) o possuidor a qualquer título, respectivamente.

Não destoam a previsão do artigo 124 do CTN, o qual prevê que são solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Quanto ao IPTU, tanto o locatário quanto o locador são interessados (artigo 124, I, do CTN); logo, são partes legítimas. O referido artigo é claro ao prever que a solidariedade “não comporta benefício de ordem”; portanto, tanto proprietário quanto possuidor são responsáveis pelo pagamento do tributo, independentemente de ordem.

A despeito dos dispositivos legais que tratam sobre o tema e sem sequer ventilar o motivo de sua inaplicabilidade da lei aos casos analisados, o STJ estabeleceu um escalonamento dos sujeitos previstos no artigo 34 do CTN ao apreciar REsp n. 172.522-SP (com um voto vencido), apresentando 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 localizado⁴⁹.

In: ANAIS DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – CONPEDI. São Paulo: Conpedi, 2009. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anaais/Antonio%20Carlos%20Diniz%20Murta.pdf>>. Acesso em: 15 de agosto de 2011. p. 7.434.

⁴⁸ Artigo 34. “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

⁴⁹ REsp n. 172.522/SP, Rel. Ministro Ari Pargendler, Segunda Turma, julgado em 08/09/1998, DJ 28/06/1999, p. 80.

Todavia, caso fosse efetivamente uma questão de ordem ou de subsidiariedade, o STJ não teria firmado entendimento de que compete à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo (Súmula n. 399-STJ), eis que o CTN teria determinado a ordem, dispensando a escolha do sujeito passivo (isto é, primeiro o proprietário, depois o titular do domínio útil e, por último, o possuidor). Assim, cabendo ao município⁵⁰ escolher de quem irá cobrar o tributo devido dentre os sujeitos contidos no artigo 34 do CTN, infere-se, por óbvio, a ausência de escalonamento e a emergência da solidariedade (artigo 124 do CTN).

Havendo solidariedade no dever de pagamento, comprometendo-se o locatário imune com o adimplemento da obrigação tributário por intermédio do contrato de locação, e⁵¹/ou, ainda, sendo a instituição imune a escolhida pelo ente municipal (Súmula n. 399-STJ), seria, no mínimo, um contrassenso não permitir que o locatário questionasse o tributo que lhe está sendo cobrado.

Muito embora os argumentos acima expostos apresentem coerência, as decisões mostram-se vazias de integridade horizontal e vertical⁵², principalmente no tocante ao não reconhecimento, pelo STJ, da legitimidade do locatário para questionar a cobrança do tributo, sob o fundamento que a posse tributária é a que exterioriza o domínio, e não a exercida pelo locatário ou comodatário, sendo estes meros titulares de direitos pessoais limitados em relação à coisa, não exercendo *animus domini*⁵³.

A exigência de exercer *animus domini* foi incluída pelo STJ, não havendo qualquer disposição legal neste sentido. Tanto, que, aliás, o artigo 34 do CTN trata de “posse a qualquer título”, não em posse por direito real. Observa-se certa

⁵⁰ Antonio Carlos Diniz Murta afirmou ser bastante comum que o legislador ordinário simplesmente transcreva a literalidade ou quase literalidade do artigo 34 do apontado CTN e nada mais diga, como nas legislações de algumas capitais brasileiras: Curitiba, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Vitória, Salvador (MURTA, Antonio Carlos Diniz. Dos fundamentos da imunidade tributária do “imposto predial e territorial urbano – IPTU” sobre as instituições de ensino enquanto locatárias de imóveis urbanos. In: ANAIS DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – CONPEDI. São Paulo: Conpedi, 2009. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/Antonio%20Carlos%20Diniz%20Murta.pdf>>. Acesso em: 15 de agosto de 2011. p. 7.431-7.433)

⁵¹ A conjunção “e” foi utilizada, pois pode haver uma convergência de fatores a legitimar as instituições de assistência social e educacionais a questionar o lançamento do tributo e a relação jurídicotributária.

⁵² Horizontal, pois, em outras circunstâncias, o comodatário foi considerado pelo STJ como sujeito passivo (se considerada a existência de ordem, como no REsp n. 172.522-SP); vertical, ante a falta de coerência com o texto constitucional (artigo 146, III, alínea “a”, da CF), a legislação tributária e municipal.

⁵³ Nesse sentido: REsp n. 685.316/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 18/04/2005; REsp n. 254.471/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 29/04/2002 e REsp n. 46.434/MG, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 21/11/1994.

incongruência na interpretação do artigo, podendo-se, inclusive, ventilar a ideia de inconstitucionalidade das decisões neste sentido, eis que a Constituição Federal, em seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, delega à lei complementar – neste caso, o CTN – a competência para estabelecer quais seriam os contribuintes (sujeitos passivos) dos impostos discriminados em seu texto. No tocante ao IPTU, o artigo 34 o fez, apontando o “proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”⁵⁴.

Partindo da lei complementar, cabe à lei municipal, caso transcreva os termos do artigo do CTN – como ocorre na maioria das legislações das capitais⁵⁵ –, optar entre um dos sujeitos para notificar do lançamento do IPTU⁵⁶, principalmente, remetendo ao “artigo 124 do CTN que não só fala de solidariedade prevista em lei como também naquela calcada no interesse comum no fato gerador”⁵⁷.

Emergem-se, portanto, duas questões: primeiro, se seria competência do Judiciário negar vigência a uma lei complementar submetida ao devido processo legislativo (artigo 34 do CTN), ao não reconhecer a legitimidade do locatário imune, contrapondo-se os argumentos de princípio ou de política; segundo, no que respeita à forma de como será o próximo capítulo dessa história, a ser escrito pelos eminentes componentes do STF, tendo como marco teórico a concepção dos direitos de Dworkin, a qual será objeto de análise no tópico a seguir.

5. UM ROMANCE EM CADEIA: A IMUNIDADE AO IPTU DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL ENQUANTO LOCADORAS E LOCATÁRIAS

Posta a questão da legitimidade – ainda não enfrentada pelo STF –, parte-se para o estudo do reconhecimento da imunidade das instituições de assistência

⁵⁴ MURTA, Antonio Carlos Diniz. Dos fundamentos da imunidade tributária do “imposto predial e territorial urbano – IPTU” sobre as instituições de ensino enquanto locatárias de imóveis urbanos. *In: ANAIS DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – CONPEDI*. São Paulo: Conpedi, 2009. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/Antonio%20Carlos%20Diniz%20Murta.pdf>>. Acesso em: 15 de agosto de 2011. p. 7.432.

⁵⁵ *Vide* nota de rodapé n. 68.

⁵⁶ A constituição definitiva do crédito tributário, no caso do IPTU, se perfaz pelo simples envio do carnê ao endereço do contribuinte, nos termos da Súmula n. 397/STJ (“O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço”).

⁵⁷ MURTA, Antonio Carlos Diniz. Dos fundamentos da imunidade tributária do “imposto predial e territorial urbano – IPTU” sobre as instituições de ensino enquanto locatárias de imóveis urbanos. *In: ANAIS DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – CONPEDI*. São Paulo: Conpedi, 2009. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/Antonio%20Carlos%20Diniz%20Murta.pdf>>. Acesso em: 15 de agosto de 2011. p. 7.431.

social e de educação como locatárias de imóveis, partindo-se da análise de decisões anteriores da Corte Suprema sobre a questão da imunidade ao IPTU dessas instituições, bem como da teoria dos direitos de Dworkin.

Na busca pela integridade, o STF terá de estudar as decisões já proferidas sobre a matéria, com vistas a alcançar uma integridade horizontal⁵⁸, as decisões dos tribunais inferiores e a legislação acerca do assunto para atingir a integridade vertical.

No presente caso, escrever um segundo capítulo ao romance sobre imunidade ao IPTU mostrar-se-á um desafio e tanto⁵⁹, sobretudo pela dificuldade de identificar os motivos determinantes, a *ratio decidendi*, os argumentos de princípio das decisões proferidas pelos tribunais brasileiros. Some-se a isso o fato de as emendas restringirem-se a apresentar as conclusões de um caso concreto.

Iniciando a busca por um direito como integridade nas decisões proferidas pelo STF sobre imunidade ao IPTU, notar-se-á que o motivo determinante para o reconhecimento da imunidade foi o cumprimento de uma condição: a destinação das receitas com a locação para os fins institucionais, muito embora o próprio imóvel – patrimônio – não fosse utilizado para a consecução de objetivos sociais ou educacionais (mas, sim, para a atividade comercial de locação). O STF, nesta oportunidade, não discutiu a interpretação do artigo 34 do CTN, visto o proprietário ser imune.

Nos posicionamentos do STF citados neste texto, verificou-se a presença de alguns princípios norteadores do reconhecimento da imunidade, quais sejam: (i) a função de caráter público exercida pelas entidades educacionais e de assistência social; e (ii) o não comprometimento do patrimônio dessas instituições, com o pagamento de IPTU.

Aceitando o direito como integridade, os princípios fundamentadores das decisões passadas deverão ser considerados pelo STF no momento da análise da

⁵⁸ Na linha de pensamento de Dworkin, o fato de uma corte dialogar com suas próprias decisões para obter melhor qualidade nestas, pode implicar um processo interpretativo mais consolidado no tempo (VOJVODIC, Adriana de Moraes; MACHADO, Ana Mara França & CARDOSO, Evorah Lusci Costa. Escrevendo um romance, primeiro capítulo: precedentes e processo decisório no STF. *Revista Direito GV*, v. 5, n. 1, p. 21-44, São Paulo, janeiro/junho, 2009. p. 27).

⁵⁹ “Estudar o processo decisório do STF não é uma questão meramente formal. Compreender melhor como os ministros votam é fundamental para que se exerça um controle democrático mais apurado de suas decisões. A leitura minuciosa de casos difíceis mostra que a falta de clareza, coerência ou até a dificuldade de se encontrar a *ratio decidendi* (a linha argumentativa da decisão) são obstáculos a essa função.” (VOJVODIC, Adriana de Moraes; MACHADO, Ana Mara França & CARDOSO, Evorah Lusci Costa. Escrevendo um romance, primeiro capítulo: precedentes e processo decisório no STF. *Revista Direito GV*, v. 5, n. 1, p. 21-44, São Paulo, janeiro/junho, 2009. p. 25).

imunidade das entidades de assistência social e de educação enquanto locatárias⁶⁰, visando à concretização da ideia de integridade horizontal, de modo a permitir um diálogo da Corte com suas próprias decisões.

No tocante à integridade vertical, a Corte Suprema deverá buscar coerência com o ordenamento constitucional e o entendimento dos tribunais inferiores – neste caso, o STJ.

Neste sentido, a Carta Magna, guardiã do princípio da legalidade (entre outros), em seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, delega expressamente à lei complementar (materializada no CTN) a competência para determinar os contribuintes dos impostos discriminados em seu texto. Por isso, no tocante ao IPTU, o artigo 34 enumera: “proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”; logo, não restringe ao possuidor com *animus domini*, termo sequer mencionado.

Neste diapasão, interpretar o artigo 34 do CTN como se apenas um dos sujeitos pudesse ser considerado contribuinte, de forma subsidiária, permitindo ao fisco municipal cobrar dos demais apenas se o imediatamente precedente inexistir, seria uma interpretação sem qualquer fundamentação⁶¹.

Assim, pela interpretação da Constituição e da legislação infraconstitucional, uma decisão coerente do STF reconheceria o possuidor, então, locatário, como sujeito passivo do tributo. Com isso, em sendo o sujeito passivo uma instituição imune (nos termos da lei) e no caminho da integridade, o STF não afastaria a imunidade das instituições de assistência social e de educação.

⁶⁰ Segundo Günter, *apud* Chueiri & Sampaio, enquanto os argumentos de justificação são regidos pela “universalidade”, os argumentos de aplicação seriam regidos pela coerência, “de maneira a efetivar a imparcialidade. A aplicação só será imparcial quando for coerente, isto é, se adequar a todas as características de uma situação, de maneira a tratar igualmente casos iguais, tendo em vista não apenas a norma isolada, mas a pluralidade de situações que gravitam ao seu redor. Também nesse aspecto, há semelhança com o pensamento de Dworkin em relação aos argumentos de princípios. Para Dworkin, também existe a necessidade do juiz, ao aplicar o caso concreto, se mostrar coerente não apenas em relação às normas do sistema jurídico, mas essencialmente em relação aos princípios erigidos pela comunidade política.” (CHUEIRI, Vera Karam de & SAMPAIO, Joanna Maria de Araújo. Como levar o Supremo Tribunal Federal a sério: a suspensão de tutela antecipada n. 91. *Revista Direito GV*, v. 5, n. 1, p. 45-66, São Paulo, janeiro/junho., 2009. p. 52).

⁶¹ MURTA, Antonio Carlos Diniz. Dos fundamentos da imunidade tributária do “imposto predial e territorial urbano – IPTU” sobre as instituições de ensino enquanto locatárias de imóveis urbanos. In: ANAIS DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – CONPEDI. São Paulo: Conpedi, 2009. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anaais/Antonio%20Carlos%20Diniz%20Murta.pdf>>. Acesso em: 15 de agosto de 2011. p. 7.431.

Rumo à continuação do romance, seria necessária a análise do posicionamento dos tribunais inferiores sobre o tema.

Consoante o acima exposto, as instituições locatárias não foram consideradas pelo STJ como partes legítimas para questionar o lançamento do IPTU, pois, em que pese “serem possuidoras a qualquer título”, como determina a lei, não tinham *animus domini*. Isso seria uma negativa de vigência ao artigo 34 do CTN pelo Judiciário, criando óbices para a autonomia municipal ao estipular sujeição passiva tributária⁶², sendo que o legislador assim o fez.

Caso o tributo não possa ser cobrado e questionado do/pelo possuidor, nos termos da lei complementar, necessária se faz uma imediata reforma legislativa para a alteração do artigo 34 do CTN.

Voltando-se ao objetivo do presente estudo, como deveria, então, posicionar-se o STF sobre a imunidade das entidades enquanto locatárias, na perspectiva de Dworkin? Seguir parcialmente a integridade no sentido vertical (o entendimento do STJ) e afastar a imunidade, contrariando, inclusive, o texto constitucional e os princípios ensejadores do reconhecimento da imunidade? Ou reformar, de forma fundamentada e enfrentando o ônus argumentativo, o entendimento do STJ?

Por se tratar de uma Corte constitucional, a quem cabe interpretar as diretrizes ali expressamente previstas, crê-se que o STF deveria primar pelo reconhecimento da imunidade⁶³, posto esta ter por base a limitação do poder de tributar do Estado, com o intuito de “não onerar 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”⁶⁴.

⁶² MURTA, Antonio Carlos Diniz. Dos fundamentos da imunidade tributária do “imposto predial e territorial urbano – IPTU” sobre as instituições de ensino enquanto locatárias de imóveis urbanos. In: ANAIS DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – CONPEDI. São Paulo: Conpedi, 2009. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/Antonio%20Carlos%20Diniz%20Murta.pdf>>. Acesso em: 15 de agosto de 2011. p. 7.425.

⁶³ Vera Karam Chueiri constatou que, segundo Dworkin, “os juízes devem decidir com base em princípios, cujo conteúdo não é dado, mas construído, a partir de valores compartilhados do juiz como membro de uma comunidade política, como também a partir das suas convicções políticas, levando em conta a história institucional desta comunidade, isto é, o que em outros tempos se decidiu política ou juridicamente.” (O discurso do constitucionalismo: governo das leis *versus* governo do povo. In: FONSECA, Ricardo Marcelo (org.). *Direito e discurso: discursos do direito*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 166).

⁶⁴ MURTA, Antonio Carlos Diniz. Dos fundamentos da imunidade tributária do “imposto predial e territorial urbano – IPTU” sobre as instituições de ensino enquanto locatárias de imóveis urbanos. In: ANAIS DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – CONPEDI. São Paulo: Conpedi, 2009. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/Antonio%20Carlos%20Diniz%20Murta.pdf>>. Acesso em: 15 de agosto de 2011. p. 7.425.

Sobre o assunto, Luciano Amaro defendeu que o fundamento das imunidades:

(...) é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência da capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes⁶⁵.

Não importa se locador (proprietário) ou locatário (possuidor), se (i) preenchidos os requisitos legais (artigo 14 do CTN); (ii) sujeito passivo do tributo – mesmo que em decorrência de um contrato de locação –; e, principalmente, se (ii) destinar o imóvel⁶⁶ diretamente para os fins institucionais – assistência social e/ou educação –, a imunidade deve ser declarada, eis que reflete a previsão e os objetivos da Constituição, as disposições legais sobre a matéria e vai ao encontro dos princípios basilares das decisões passadas do próprio STF. Para fechar a ideia de integridade de Dworkin, seria apenas necessário que o posicionamento do STJ fosse devidamente enfrentado pelo Corte constitucional.

Transcendendo a questão, sobressai a importância de os julgadores reverem algumas posições, romperem entendimentos ou, inclusive, mantê-los, pela argumentação⁶⁷, bem como refletirem com maior acurácia sobre o tema antes de iniciar a escrita do segundo capítulo de um romance, garantindo continuidade, estabilidade, coerência e integridade, pois uma decisão judicial coerente e íntegra não está exatamente na sua conclusão, mas, sim, na construção do argumento e nas razões de decidir.

⁶⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 151.

⁶⁶ Não apenas a renda obtida com a atividade exercida no imóvel – como basta quando as instituições imunes são locadoras.

⁶⁷ “A ruptura com um precedente claro exige maior argumentação, obriga o Tribunal a dialogar com a sua história.” (VOJVODIC, Adriana de Moraes; MACHADO, Ana Mara França & CARDOSO, Evorah Lusci Costa. *Escrevendo um romance, primeiro capítulo: precedentes e processo decisório no STF*. *Revista Direito GV*, v. 5, n. 1, p. 21-44, São Paulo,

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed., rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n. 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. *Stare decisis, integridade e segurança jurídica: reflexões críticas a partir da aproximação dos sistemas de common law e civil law na sociedade contemporânea*. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba: PUC/PR.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CHUEIRI, Vera Karam de & SAMPAIO, Joanna Maria de Araújo. Como levar o Supremo Tribunal Federal a sério: a suspensão de tutela antecipada n. 91. *Revista Direito GV*, v. 5, n. 1, p. 45-66, São Paulo, janeiro/junho, 2009.
- _____. O discurso do constitucionalismo: governo das leis *versus* governo do povo. In: FONSECA, Ricardo Marcelo (org.). *Direito e discurso: discursos do direito*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 162-171.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- _____. *O império do direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- _____. *Uma questão de princípio*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. São Paulo: RT, 2010.
- MURTA, Antonio Carlos Diniz. Dos fundamentos da imunidade tributária do “imposto predial e territorial urbano – IPTU” sobre as instituições de ensino enquanto locatárias de imóveis urbanos. In: ANAIS DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – CONPEDI. São Paulo: Conpedi, 2009. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/Antonio%20Carlos%20Diniz%20Murta.pdf>>. Acesso em: 15 de agosto de 11.
- PORTO, Sergio Gilberto. Sobre a *common law*, *civil law* e o precedente judicial. In: MARINONI, Luiz Guilherme (coord.). *Estudos de Direito Processual Civil*. São Paulo: RT, 2005. p. 761-776.
- VOJVODIC, Adriana de Moraes; MACHADO, Ana Mara França & CARDOSO, Evorah Lusci Costa. Escrevendo um romance, primeiro capítulo: precedentes e processo decisório no STF. *Revista Direito GV*, v. 5, n. 1, p. 21-44, São Paulo, janeiro/junho, 2009.