

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



94

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

94

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*, com alterações procedidas por *Mars e Dialética*

Capa (fundo)
Detalhe da obra
“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JULHO - 2003)



Caíto é o autor da escultura reproduzida em destaque na capa desta edição, em foto de Francisco Lobello.

A Editora mantém em estoque os exemplares anteriores da *Revista Dialética de Direito Tributário*, inclusive exemplar com o *Índice Cumulativo dos nos 1 a 87*. Complete sua coleção. Na página inicial do site www.dialectica.com.br canto superior, esquerdo, pode-se realizar BUSCA que possivelmente facilitará muito a localização de textos sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas nas Secretarias dos Tribunais ou se originam de publicações oficiais de seus julgados. Tiragem superior a 3.000 exemplares. Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialectica.com.br

S U M Á R I O

Doutrina

Alessandra Machado Brandão Teixeira - PIS e Cofins: locação de mão-de-obra temporária

1. Introdução. 2. Descrição da atividade comercial em comento: locação de mão-de-obra temporária. 3. Da correta interpretação da Lei nº 9.718/98. 4. Do caráter confiscatório da incidência sobre o valor total da nota fiscal e da afronta ao princípio da igualdade tributária. 5. Conclusões.

Celso Alves Feitosa - A questão da “prescrição intercorrente” no processo administrativo fiscal

1. Introdução. 2. Sobre o descabimento da idéia da prescrição intercorrente: só quem ataca pode “dormir” e, por isso, sofrer as consequências de sua inércia. 3. Juros e correção monetária sobre o crédito discutido: a falácia do prejuízo do contribuinte. 4. Da falsa analogia da idéia da prescrição intercorrente administrativa com a alegada no processo de execução fiscal. 5. No caso de inércia do órgão julgador, e não das partes que defendem os seus direitos, *descabe* cogitar de prescrição intercorrente. 6. Conclusão.

Eduardo Fortunato Bim - A inconstitucionalidade da alíquota mínima para o ISS: a violação do pacto federativo pela EC nº 37/02

1. Introdução. 2. O panorama constitucional do ISS antes e depois da EC nº 37/02. 3. Limites ao poder constituinte derivado: a cláusula pétreia da Federação. 4. O Município como integrante do federalismo brasileiro: o federalismo de segundo grau. 5. A autonomia legislativa tributária das unidades federadas como núcleo irreduzível da Federação. 6. A autonomia municipal e a instituição de tributos. 7. O ferimento ao núcleo do pacto federativo. 8. A violação ao princípio da proporcionalidade. 9. A Federação como instrumento da democracia: impossibilidade de comparação com o regime do ICMS. 10. Algumas consequências para os contribuintes. 11. Conclusão.

Fernando Facury Scaff - Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da Constituição

I. Existem diferenças entre *garantias* e *direitos*? II. As diferentes dimensões dos direitos dos contribuintes. III. Alguns direitos fundamentais dos contribuintes. IV. Posição adotada pelo STF em *hard cases* envolvendo estes direitos fundamentais. V. Conclusões.

Hugo de Brito Machado - Legitimidade do inquilino para questionar tributos sobre o imóvel alugado

1. Introdução. 2. O direito à jurisdição. 3. Interesse de fato e interesse jurídico material e processual. 4. Interesse e legitimidade como condições da ação. 5. A relação processual e a legitimidade do inquilino. 6. A questão da legitimidade como permanente obstáculo. 7. Legitimidade para contestar. 8. Conclusões.

Ives Gandra da Silva Martins - Imunidade de instituições sem fins lucrativos dedicadas à previdência e assistência social

José Antonio Savaris - O processo administrativo fiscal e a Lei 9.784/99

1. Introdução. 2. Estado democrático de direito e processo administrativo. 3. Âmbito de aplicação da Lei 9.784/99. 4. Atuação administrativa conforme a lei e o direito. 5. A inquisitoriedade fiscal e o direito à ampla defesa. 6. Novas regras de prova. Preclusão e o direito de defesa. 7. O devido processo legal. Proibição da prova ilícita. 8. Colisão de valores constitucionais. 9. Necessários limites à ponderação de bens. 10. Conclusão.

Nelson Monteiro Neto - Desistência dos embargos do devedor ligada à opção pelo Refis: condenação em honorários advocatícios

A. Tema. B. Função do Refis. C. O aspecto transacional da petição de desistência. D. Jurisprudência. E. Síntese.

Legitimização do Inquilino para questionar Tributos sobre o Imóvel Alugado

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Não obstante se saiba que o processo é apenas um instrumento para viabilizar a aplicação adequada do Direito nas situações de conflito, muitos ainda são os que o empregam de sorte a dificultar ou mesmo inviabilizar aquela aplicação. Entre estes, infelizmente, estão muitos juízes que, em nome de normas e princípios do processo, nem sempre adequadamente por eles compreendidos, ou pela desatenção a alguns conceitos, deixam de prestar a jurisdição que lhes é requerida, invocando teses de processo que os autorizariam a não conhecer, seja da ação seja do recurso, deixando a questão de mérito sem solução.

Trabalham muito e nada fazem.

A estes se dirige a crítica do Ministro Gomes de Barros, nestes termos:

“Julgar é ato político. O juiz não é sacerdote, etéreo, indiferente à realidade. Ele é um agente do Estado, a serviço da solução dos conflitos. Seu escopo é extinguir conflitos de interesses. Para bem exercer a função jurisdicional, o juiz necessita de um instrumento que lhe permita identificar, em segurança, qual das pretensões se afina com o Direito. Tal ferramenta é o processo: uma conquista dos homens, na luta milenar, pela segurança e liberdade.

O processualismo, contudo, transforma o processo em labirinto, impedindo que o magistrado solucione a lide. É necessário que passemos a cultivar o ‘processo de resultados’, a servir como fio de Ariadne, colocando a forma a serviço da substância, com o escopo de realizar a Justiça.

Ao dizer que ‘não conheço’, o Juiz abdica de sua função política, sonegando a prestação de que é devedor. Torna-se inadimplente.”¹

Infelizmente não são poucos os que preferem o “não conheço” a expressar um juízo de mérito sobre a questão que



**Hugo de Brito
Machado**
é Desembargador
Federal aposentado do
TRF da 5^a Região,
Professor Titular de
Direito Tributário da
Universidade Federal
do Ceará e Presidente
do Instituto Cearense
de Estudos Tributários.

¹ Humberto Gomes de Barros, “Reforma Processual ou Falência do Poder Judiciário”, palestra proferida no II Congresso Internacional da Justiça, em Fortaleza, Ceará, no dia 8.12.98, e publicada na *Themis*, revista da Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará, volume 2, ano 2, p. 93.

lhes é posta, seja nos tribunais, quando não conhecem do recurso, seja na primeira instância, quando negam legitimidade ao autor, violando muita vez o direito deste à jurisdição.

2. O Direito à Jurisdição

A vigente Constituição Federal estabelece que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.² É a importante garantia de que o Estado prestará a todos a jurisdição, sempre que esta se fizer necessária, vale dizer, sempre que alguém sofrer lesão ou ameaça a direito.

É certo que o direito à jurisdição, ou direito de ação, que é amplo e incondicionado quando visto no plano da Constituição, no plano da lei há de ser visto sempre em sintonia com a situação concreta, “de modo que o seu exercício é condicionado a determinados requisitos, ligados à pretensão, chamados *condições da ação*”.³

Ocorre que ao delimitar o denominado direito processual de ação o legislador não está criando um direito diverso, mas apenas dando contornos ao direito à jurisdição que a Constituição assegura. E ao fazê-lo evidentemente não poderá tornar inviável o exercício daquele direito constitucionalmente assegurado. Como assevera com razão Greco Filho, a garantia constitucional genérica do direito de ação é estabelecida “a fim de que a lei não obstrua o caminho ao Judiciário na correção das lesões de direitos”, embora deva regular o exercício do direito à jurisdição.

Pudesse o legislador impor condições tais ao exercício do direito de ação, que o tornasse impraticável, com certeza estaria amesquinhada a garantia constitucional. E pela mesma razão que o legislador não pode amesquinhar a garantia constitucional do direito à jurisdição, produzindo lei que impeça o exercício do direito de ação, não pode o intérprete dar às leis processuais um significado que o faça. Se o intérprete atribui à lei processual um sentido que impede o exercício do direito de ação ao titular de um interesse jurídico, que vem a juízo formulando uma pretensão amparada pela ordem jurídica, estará ensejando uma declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, como tem sido afirmado pelo Supremo Tribunal Federal quando se depara com um caso de argüição de inconstitucionalidade em que o vício alegado não está no texto legal, mas no sentido que lhe deu o seu aplicador.

Como afirma Hugo de Brito Machado Segundo, invocando a doutrina de Paulo Bonavides, o conteúdo dos princípios constitucionais só se completa no ato concreto de aplicação em face do problema, não se podendo admitir, por isto mesmo, restrições que deixem sem efetividade essa importantíssima garantia constitucional. “Pudesse o acesso ao Judiciário ser de qualquer forma cerceado”, escreve Hugo Segundo com inteira razão, “instaurar-se-ia o arbítrio, principalmente no âmbito do Direito Público, porquanto feneceria a possibilidade de sanção, dado essencial ao jurídico. O Direito passaria a mera recomendação, fato de consequências catastróficas, que certamente só interessaria aos despotas e aos seus aduladores.”⁴

² Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXV.

³ Vicente Greco Filho, *Direito Processual Civil Brasileiro*, 1º volume, 8ª ed., Saraiva, São Paulo, 1993, p. 76.

⁴ Hugo de Brito Machado Segundo, “Substituição Tributária e Realidades Afins - Legitimidade Ativa ‘ad causam’”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 68, Dialética, São Paulo, maio de 2001, pp. 61 e 62.

Como se vê, existem fortes razões para que o aplicador do Direito evite restringir o acesso ao Judiciário que resulta da desatenção para os conceitos ligados às condições da ação, especialmente os conceitos de interesse e legitimidade.

3. Interesse de Fato e Interesse Jurídico Material e Processual

O uso adequado dos conceitos é da maior importância em todas as áreas do conhecimento humano, e em Direito é essencial. Por isto mesmo a desatenção para o significado das palavras e expressões utilizadas na linguagem jurídica é responsável por muitos equívocos e pela maioria das controvérsias. Palavras e expressões bastante simples podem ter significados específicos em cada setor do Direito, de sorte que se faz necessária toda a atenção dos que cuidam de questões jurídicas, mesmo para as palavras e para as expressões aparentemente conhecidas.

A realidade é extremamente rica de situações distintas e a linguagem é pobre de palavras que são insuficientes para a designação adequada de cada situação. Por isto mesmo uma palavra muita vez é utilizada para designar situações que são diversas em razão de peculiaridades, daí ser inevitável o recurso aos qualificativos. Entre as que ainda estão a exigir maior atenção dos juristas está a palavra *interesse*, que tem sido utilizada para designar situações distintas e por isto mesmo alberga significados distintos, e exigindo o acréscimo de qualificativos adequados. Assim é que nos referimos a interesse *de fato*, interesse *jurídico* e interesse *processual*, para designar três realidades distintas às quais nos referimos com a palavra interesse.

O interesse *de fato* é a motivação não albergada por qualquer relação jurídica. Alguém que pretende vender um bem e sabe que o possível comprador tem um crédito de cujo recebimento depende a realização da venda.

O interesse jurídico de direito material, ou simplesmente *interesse material*, ensina Albuquerque Rocha,⁵ “é a aspiração juridicamente garantida a um bem da vida”, é o interesse que tem o titular de um direito subjetivo na efetividade deste. É jurídico porque está albergado por uma relação jurídica, e se diz material porque essa relação jurídica é de direito material. Distingue-se do interesse de fato porque diz respeito a um direito subjetivo e não a simples situação de fato.

O interesse jurídico do qual decorre a legitimidade processual não está necessariamente na mesma relação jurídica que é posta em juízo. Pode estar em outra relação jurídica de tal forma a esta relacionada que o seu acertamento seja necessariamente afetado pelo resultado alcançado naquele questionamento.

A análise de dois dispositivos do Código Civil nos permite ver com clareza a distinção entre o interesse jurídico ou interesse material e o interesse de fato, e também a diferença entre a titularidade do interesse jurídico do qual decorre a legitimidade processual e a titularidade da relação jurídica de direito material. Segundo o art. 304 do Código Civil, “qualquer pessoa interessada na extinção da dívida pode pagá-la, usando, se o credor se opuser, dos meios conducentes à exoneração do devedor”. E o parágrafo único desse mesmo artigo diz que “igual direito cabe ao terceiro não interessado, se o fizer em nome e à conta do devedor, salvo oposição desse”. A palavra *interessado*, no *caput*, designa a pessoa titular de interesse jurídico

⁵ José de Albuquerque Rocha, *Teoria Geral do Processo*, Saraiva, São Paulo, 1986, p. 149.

ou interesse material, que está fora da relação jurídica obrigacional que liga o devedor ao credor, mas está albergada por alguma relação jurídica que de algum modo se liga e por isto pode ser afetada por aquela. A expressão *terceiro não interessado*, no parágrafo único, designa a pessoa que sem ser titular de interesse jurídico ou material, tem evidente *interesse de fato*.⁶

Ao que tem interesse jurídico ou material, mesmo sem estar na relação obrigacional que liga o credor ao devedor, o direito ampara. Ela tem o direito de pagar em seu próprio nome e, havendo oposição do credor, usar “dos meios conducentes à exoneração do devedor”, entre os quais a ação de consignação em pagamento.

Interesse processual, finalmente, na definição precisa e clara de Albuquerque Rocha, “é a necessidade de tutela jurisdicional que só o Estado pode oferecer”.⁷ Necessidade que decorre da violação de um direito e da ausência de outros meios para compelir o devedor à prestação a que está obrigado. Todos os titulares de *direitos a uma prestação* em princípio têm, em face do inadimplemento da respectiva obrigação, *interesse processual*, vale dizer, necessidade de uma prestação jurisdicional.

4. Interesse e Legitimidade como Condições da Ação

Esclarecidos esses conceitos, fica fácil de se entender o significado das palavras *interesse* e *legitimidade*, no art. 3º do Código de Processo Civil. O interesse no mesmo exigido não é o interesse de fato, certamente, nem o interesse material. É o interesse processual, o ter necessidade da prestação jurisdicional como meio para obter a satisfação do direito do qual se diz titular. E a legitimidade nada mais é do que o interesse material, vale dizer, participar da relação de direito material que é questionada, ou de relação jurídica que possa ser afetada pela prestação jurisdicional requerida.

De grande valia aqui é a lição de Greco Filho:

“Apesar de a legitimidade ser examinada no processo e ser uma condição do exercício da ação, a regra é a de que as normas definidoras da parte legítima estão no direito material, porque é ele que define as relações jurídicas entre os sujeitos de direito, determinando quais os respectivos titulares. Assim, somente a análise cuidadosa das relações jurídicas entre os sujeitos, a serem submetidas ao Judiciário, é que determinará a *legitimatio ad causam*. Essa análise, via de regra, é simples. Todavia, nem sempre é isso que acontece. Às vezes, as relações jurídicas são entrelaçadas ou complexas, ou, então, podem não estar plenamente definidas porque os fatos estão obscuramente conhecidos. Nesses casos, a errada qualificação das relações jurídicas pode levar a um erro de legitimidade, acabando por demandar quem não podia fazê-lo.”⁸

Ou então, acrescentamos nós, a errada qualificação das relações jurídicas pode levar a um erro de legitimidade, acabando por negar-se o direito de ação a quem na verdade teve um direito lesionado ou ameaçado, como tem ocorrido com o inquilino.

⁶ Certamente não se refere o dispositivo a terceiro não interessado *de fato*, porque sem interesse de fato jamais a situação ali prevista poderá ocorrer.

⁷ José de Albuquerque Rocha, *Teoria Geral do Processo*, Saraiva, São Paulo, 1986, p. 149.

⁸ Vicente Greco Filho, *Direito Processual Civil Brasileiro*, 1º volume, 8ª ed., Saraiva, São Paulo, 1993, p. 79.

no que pretende discutir tributos incidentes sobre o imóvel locado, a cujo pagamento obrigou-se pelo contrato.

Realmente, como já acima se disse, a jurisprudência se tem orientado em sentido oposto, e inclusive o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que “o locatário é parte ilegítima para litigar sobre questões relativas ao pagamento do IPTU, pois não se reveste da condição de contribuinte, nem de responsável tributário”.⁹ Mas essa tese talvez não seja a melhor porque em nada contribui para a realização do Direito, e adota um conceito de legitimidade possivelmente equivocado porque, além das razões já acima expostas, conduz a inadmissível identificação jurídica de direito material com a relação jurídica de direito processual, na medida em que só admite a formação desta por quem seja parte naquela.

5. A Relação Processual e a Legitimidade do Inquilino

A relação processual não se confunde com a relação de direito material, e embora em princípio dela decorra, certo é que pode haver situação na qual a relação processual decorre não de uma relação de direito material isoladamente considerada, mas de um complexo de relações de direito material. Por isto é que o Código de Processo Civil não diz que para promover ou contestar ação é necessário ser parte na relação de direito material questionada, e sim que é necessário ter interesse e legitimidade,¹⁰ que em muitos casos podem decorrer de relações jurídicas outras, decorrentes ou de algum modo ligadas àquela que éposta em questão.

O inquilino que assumiu, pela via do contrato de locação, o ônus do IPTU, tem legitimidade para questionar a exigência deste, tanto na via administrativa, como na via judicial.

Embora a feitura do lançamento independa da intimação da inquilino - até porque o Município não está obrigado a conhecer a sua situação jurídica que está consubstanciada em contrato - nada o impede de impugnar o lançamento.

Efetivamente, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, estabelece que são legitimados como interessados no processo administrativo, entre outros, “aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada” (art. 9º, inciso II). E, ainda, atribui legitimidade para interpor recurso administrativo, entre outros, “aqueles cujos direitos e interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida” (art. 58, inciso II).

Embora se trate de uma lei federal, na verdade ela consagra simples explicitação de garantias constitucionais que indiscutivelmente os Municípios estão obrigados a respeitar. A Constituição estabelece que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, inciso LIV) e que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, inciso LV). Inadmissível, portanto, que o inquilino possa ter, ainda que por via oblíqua, afetado o seu patrimônio com a cobrança de um imposto que reputa indevido, sem que lhe sejam assegurados os meios para questionar esse tributo, seja na via administrativa, seja na via judicial. Os dispositivos da lei acima referidos

⁹ STJ, REsp 228.626-SP, rel.: Min. Francisco Peçanha Martins, julgado em 3.4.2001, DJU de 4.6.2001.

¹⁰ CPC, art. 3º.

devem ser vistos, pois, como simples explicitação das garantias constitucionais e, desta forma, não se pode nenhum dos entes públicos, no Brasil, subtrair à sua observância.

Também pode o inquilino questionar a exigência do imposto na via judicial.

Sua legitimidade decorre do fato de estar, em virtude de uma relação jurídica de natureza contratual, obrigado a suportar o ônus do imposto. E em consequência tem o direito de não suportar esse ônus se o tributo que está sendo cobrado não é devido, ou é maior do que o devido, porque a cláusula contratual que se refere ao imposto não pode abranger senão o imposto devido nos termos da lei.

Poderão os que se opõem à nossa tese invocar o art. 6º, do Código de Processo Civil, a dizer que ninguém pode pleitear, em nome próprio, direito alheio, salvo quando autorizado por lei. Ocorre que o inquilino, ou arrendatário, que assumiu, nos termos do contrato, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o imóvel, tem direito próprio de se opor à exigência de tributos feita ilegalmente. Tem o direito de não ser onerado indevidamente pelo Fisco. Em outras palavras, direito de não ser compelido a pagar tributo indevido, direito que passou a ser seu, em virtude da cláusula contratual.

Poderão também sustentar que em se tratando de tributo indevido não existirá o dever de pagar, por parte do locatário, porque a cláusula contratual que a obriga ao pagamento de tributos sobre os imóveis arrendados somente se refere aos tributos que sejam efetivamente devidos. Ocorre que a definição de qual seja o tributo devido, e assim, a definição do alcance daquela cláusula contratual, depende do acertamento da relação com o Fisco. Depende de se determinar se o IPTU sobre o imóvel alugado é devido, ou não. E o direito à certeza jurídica, também sob este aspecto, não pode ser negado ao locatário, Direito próprio que lhe confere a legitimidade necessária para a propositura da ação.

Em face da norma do art. 123 do Código Tributário Nacional, o contribuinte do IPTU segue sendo o proprietário do imóvel alugado, que não se pode furtar da responsabilidade pelo respectivo pagamento, pois a convenção que fez com o inquilino não é oponível ao Fisco. Mas não nega outros efeitos a tal convenção, entre os quais o de dar ao inquilino legitimidade para, sem participar da relação tributária, discuti-la em juízo como terceiro interessado que efetivamente é.

A não ser assim, aliás, a exigência tributária restaria, na prática, liberada de controle jurisdicional, e assim a Fazenda Pública liberada para fazer exigências ilegais. O sujeito passivo não as impugnaria, por falta de interesse efetivo, visto como não vai arcar com o ônus do imposto, que transferiu contratualmente para o inquilino. E este, sem legitimidade processual, teria de conformar-se com a exigência passivamente, restando consumada, sem remédio, a lesão ao direito de não ser compelido a pagar tributo indevido.

Os opositores de nossa tese poderão sustentar que o inquilino, se considerar o IPTU indevido, deve questionar a exigência deste perante o proprietário com quem contratou, instaurando-se deste modo uma outra relação processual, agora entre os contratantes, posto que o inquilino não poderia ingressar na relação processual entre os sujeitos da relação tributária. Essa tese, porém, é inteiramente desprovida de fundamento, resultando simplesmente daquela confusão entre relação de direito

material e relação processual. Além disto, leva à possibilidade de serem proferidas a final duas sentenças em sentidos opostos sobre a mesma questão, o que por si só já a faz inaceitável.

A propósito, é importante que se estabeleça a distinção entre a pretensão do inquilino de não pagar o IPTU porque este não seria devido nos termos da lei tributária, e a pretensão do inquilino de não pagar o IPTU porque este não seria devido nos termos da lei do inquilinato, ou do contrato de locação.

No primeiro caso a ação deve ser proposta pelo inquilino contra a Fazenda Pública Municipal, e o autor poderá alegar, por exemplo, que o cálculo do IPTU é incorreto porque nele foi utilizada base de cálculo, ou alíquota, indevida no caso. Ou então, que o aumento do imposto decorreu de lei inconstitucional por ter sido publicada já no curso do exercício, sem observar, portanto, o princípio da anterioridade de tributária.

No segundo caso, porém, a ação deve ser proposta pelo inquilino contra o locador, e o autor poderá alegar, por exemplo, que a locação terminará em julho, não sendo devido por ele o valor total do IPTU, que corresponde ao ano inteiro. Ou então, que a locação abrange apenas parte do imóvel a que diz respeito o IPTU, não sendo devido o valor total deste, portanto. Como se vê, são questões residentes efetivamente na relação locatícia, e devem ser resolvidas entre locador e locatário, portanto.

Neste estudo estamos cuidando da legitimidade do inquilino para exercitar pretensão sua capitulada no primeiro dos casos acima indicados. E temos de admitir que se tal pretensão for exercitada em ação promovida pelo inquilino contra o locador, poderá este alegar simplesmente que não pode ser responsabilizado pelos erros da Fazenda Pública Municipal, suscitando sua ilegitimidade passiva para a causa. Assim, acolhida essa defesa, a pretensão do inquilino restaria sem apreciação judicial.

Por isto nos parece que se há de interpretar a lei processual tendo-se em vista a realidade. O titular do interesse jurídico que corresponde ao interesse de fato, ou interesse efetivo, no questionamento do tributo de que se cuida é o inquilino. O locador não tem interesse de fato nesse questionamento, porque não suporta efetivamente o ônus econômico do tributo.

É de relevo observarmos também que o Código de Processo Civil assegura expressamente o direito ao recurso ao terceiro prejudicado, assunto sobre o qual doutrina, com propriedade, Frederico Marques:

“O art. 499 admite recurso de terceiro prejudicado, desde que este demonstre ‘o nexo de interdependência entre seu interesse de intervir e a relação jurídica submetida à apreciação judicial’.

O prejuízo do terceiro, para lhe dar legitimidade como recorrente, consiste em ter sido afetado pela sentença, decisão ou acórdão, algum interesse jurídico ligado ao litígio submetido à apreciação judicial.

É preciso, portanto, que o terceiro tenha interesse na solução da lide, e que esse interesse fique atingido ou ameaçado com a sentença sujeita a recurso. Tendo em vista o que dispõe o art. 50, necessário se faz que o terceiro tenha *interesse jurídico* (retro, nº 242) na reforma total ou parcial da sentença ou decisão.

Esse interesse jurídico na solução do litígio (e não qualquer interesse) é que estabelece o nexo entre o interesse de intervir, como corrente, e a relação jurídica que foi objeto do pronunciamento jurisdicional. Cumpre, no entanto, ao terceiro, demonstrar esse interesse, como o exige o § 1º do art. 499.

Terceiro, no caso, é todo aquele que, podendo intervir na relação processual em que não figura como parte, dela ficou afastado.”¹¹

Note-se que Frederico Marques faz expressa remissão ao tópico 242 de sua obra, para dizer a qual interesse está se referindo. E naquele tópico está dito:

“Verdadeira *vexata quaestio* do instituto da assistência tem sido o da caracterização do *interesse* que legítima a intervenção adesiva do terceiro.

O novo Código de Processo Civil atalhou, desde logo, controvérsia outrora reinante no direito pâtrio, ao falar em *interesse jurídico*, com o que deixou claro que não basta o *interesse de fato* para ser admitida a assistência.”¹²

Demonstra, assim, que a interposição de recurso pelo terceiro prejudicado depende de ter este um interesse jurídico, ou interesse de direito material, sendo este que o legitima para tal recurso.

Diante de uma sentença proferida em ação movida pelo contribuinte contra um Município para questionar a cobrança do IPTU, que afirmasse ser tal imposto devido, certamente ninguém negaria ao inquilino, contratualmente obrigado a suportar o ônus desse imposto, condição de terceiro prejudicado, com interesse e legitimidade para recorrer. E se pode recorrer da sentença, porque não poderia participar da relação processual antes de ser ela proferida?

É indubioso que o mesmo interesse jurídico, de direito material, que confere ao inquilino legitimidade para recorrer como terceiro prejudicado, há de lhe conferir também legitimidade para promover a ação. A legitimidade a que se refere o art. 3º, do CPC, nasce também desse interesse jurídico de direito material a que se refere o art. 499, § 1º, do Código de Processo Civil.

6. A Questão da Legitimidade como Permanente Obstáculo

Curioso é observar que a Fazenda Pública, com o argumento da repercussão do encargo financeiro, geralmente sustenta a ilegitimidade processual do autor de ação de repetição de indébito. Quando a ação é promovida pelo contribuinte, afirma que este transferiu o encargo a terceiro, que seria o contribuinte *de fato*. Quando a ação é promovida por quem diz ter suportado o encargo financeiro, afirma que este não é parte na relação obrigacional. Em qualquer caso, recusa-se a devolver o que recebeu indevidamente, demonstrando que à Fazenda Pública não importa o princípio da legalidade tributária. Não importa o respeito à lei. Importa apenas a arrecadação.

O Superior Tribunal de Justiça, infelizmente, insiste na tese segundo a qual a empresa que pagou o ICMS indevidamente não tem legitimidade para a ação de repetição. Precisa provar que não ocorreu a repercussão.¹³ A ementa é longa, afir-

¹¹ José Frederico Marques, *Manual de Direito Processual Civil*, vol. 3, Saraiva, São Paulo, 1974, pp. 136/137.

¹² José Frederico Marques, *Manual de Direito Processual Civil*, vol. 1, Saraiva, São Paulo, 1974, p. 271.

¹³ STJ, REsp nº 300.156-SP, Rel. Min. José Delgado, julgado em 14.8.01, DJU de 24.9.01, e Boletim Juruá nº 306, dias 21 a 31 de outubro de 2001, p. 17.

mando a tese do imposto indireto. O pior, porém, está em excluir a própria legitimidade, quando na verdade a questão da repercussão deveria ser colocada como questão de mérito, e não como uma questão processual.

Negar a própria legitimidade para a causa é violar literal disposição de lei. Tanto da lei que define o obrigado ao pagamento, como da lei processual, que define a legitimidade. Além disto, negar a legitimidade implica negar o próprio direito de ação, o que de certa forma pode tolher até o direito de produzir a prova da não-ocorrência da repercussão.

No âmbito dos litígios em torno da substituição tributária para frente, que preferimos denominar de cobrança antecipada do ICMS, foi suscitada a questão da legitimidade do contribuinte substituído, e o Superior Tribunal de Justiça, em momento de rara infelicidade, decidiu que:

“Estando o Sindicato representando os contribuintes de fato (substituídos), seus associados, carece de legitimidade para propor ação em que se discute a legalidade do regime de substituição tributária, com antecipação do recolhimento do ICMS, por isso que aqueles não participam da relação tributária.

Ilegitimidade ativa ‘ad causam’ do Sindicato impetrante, ora reconhecida de ofício, extinguindo-se o processo sem julgamento de mérito (CPC, art. 267, VI).”¹⁴

No mesmo sentido decidiu, ainda, em caso idêntico:

“Sendo as embargantes as substituídas tributárias carecem de legitimidade ativa para figurar nas ações em que se discute a legalidade do regime de substituição tributária, inobstante serem as responsáveis pelo pagamento do tributo e vinculadas ao fato gerador.

A ilegitimidade ativa ‘ad causam’, sendo condição da ação, deve ser reconhecida em qualquer tempo e grau de jurisdição, mesmo que não alegada pelas partes.

Embargos rejeitados.”¹⁵

Vê-se que nesses casos de substituição tributária nem mesmo integrar a relação tributária material é bastante, segundo essa jurisprudência, para conferir legitimidade processual. Na verdade o contribuinte substituído integra a relação jurídica tributária, porque está vinculado ao fato gerador do tributo, como reconhecido está, aliás, na primeira das duas ementas acima transcritas. Além disto, o contribuinte substituído é quem nessa relação tem efetivo interesse jurídico para contestar a substituição tributária. O substituto geralmente tira vantagem financeira de sua posição, posto que permanece por algum tempo como depositário do valor do imposto, de sorte que não tem na verdade nenhum interesse em se opor à substituição. O substituído, este sim, sofre os efeitos da substituição com o desembolso antecipado do valor correspondente.

É inegável, por tudo isto, a legitimidade do contribuinte substituído, para se opor à substituição tributária. Pela mesma razão, tem o contribuinte substituído legitimí-

¹⁴ STJ, REsp nº 167.515-SP, Rel. Ministro Peçanha Martins, *DJU* de 4.9.2000, p. 136 e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 62, p. 226.

¹⁵ STJ, Emb. de Decl. no REsp nº 89.761-PR, Rel. Ministro Peçanha Martins, *DJU* de 11.9.2000, p. 233 e *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 62, p. 226.

dade para pedir a restituição da quantia antecipadamente recolhida, por intermédio do contribuinte substituto, quando o fato gerador do imposto a final não se realize, ou a base de cálculo seja menor do que a prevista.

7. Legitimidade para contestar

Na verdade as leis processuais, como quaisquer outras leis, não devem ser interpretadas literalmente. Temos sustentado que o elemento literal, embora absolutamente necessário, é também absolutamente insuficiente. Exemplo disto nos é dado pelo art. 3º do Código de Processo Civil, segundo o qual para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade. Como se vê, nesse dispositivo confunde-se a legitimação passiva, com a legitimidade para contestar, obrigando-se o intérprete que não queira chegar a uma conclusão teratológica a afirmar que a palavra legitimidade tem, nesse dispositivo, dois significados. Um, em se tratando da legitimidade para propor, e outro, bem diverso, em se tratando da legitimidade para contestar.

Como ensina Liebman,

“Coisa completamente diferente da legitimação passiva é a legitimação para contestar, isto é, para defender-se, da qual dispõe o réu pelo simples fato de ter sido chamado a juízo (e ele poderá eventualmente alegar, se for o caso, inclusive a sua falta de legitimação passiva, ou seja, a sua condição de pessoa estranha à controvérsia que constitui objeto do processo).”¹⁶

Vê-se, claramente aliás, que a legitimidade a que se refere o art. 3º do Código de Processo Civil, tem pelo menos dois significados. Quer dizer legitimidade ativa, ou legitimidade para propor a ação, e legitimidade para contestar, que é expressão bem mais ampla e inteiramente desligada da pretensão de direito material.

8. Conclusões

Em face de tudo o quanto foi aqui exposto, podemos chegar às seguintes conclusões:

a) O uso inadequado de conceitos jurídicos somado ao processualismo, tem reduzido significativamente a utilidade do processo como instrumento para a realização do Direito, inviabilizando em muitos casos a sua aplicação para resolver os conflitos. E quando isto acontece, tem-se evidente violação da garantia constitucional de jurisdição, que não deve ser um limite apenas para o legislador, mas também e pela mesma razão, um limite para o intérprete da lei.

b) O interesse jurídico material não se confunde com o interesse processual, e o Código de Processo Civil coloca ambos como condições da ação. Refere-se ao interesse, para dizer o interesse processual, e à legitimidade, para dizer o interesse jurídico de direito material.

c) O interesse jurídico material, que decorre de uma relação jurídica e por isto mesmo não se confunde com o interesse de fato, não é próprio apenas dos que participam da relação jurídica de direito material posta em questão. Ele pode decorrer

¹⁶ Enrico Tullio Liebman, *Manual de Direito Processual Civil*, vol. 1, tradução de Cândido Rangel Dinamarco, Forense, Rio de Janeiro, 1984, p. 159.

de outra relação jurídica àquela ligada, e que por isto mesmo pode ser afetada pelo desfecho da questão que a respeito daquela se estabeleça.

d) Admitir-se que o interesse material é próprio apenas dos que participam da relação jurídica de direito material que éposta em questão conduz à inaceitável identidade entre relação jurídica de direito material e relação jurídica de direito processual, identidade cuja inexistência resulta muito clara no art. 930 e seu parágrafo único, do Código Civil.

e) O inquilino realmente não é parte na relação tributária relativa ao IPTU, que tem como sujeito ativo o Município e como sujeito passivo o proprietário, ou titular do domínio útil, do imóvel alugado, e não pode ser incluído nessa relação por força de convenções particulares, pois o art. 123 do Código Tributário Nacional não o permite. Entretanto, o fato de não ser parte na relação de direito material questionada, não impede que tenha interesse jurídico material, em virtude de relação jurídica que pode ser afetada pelo desfecho da questão estabelecida em torno da relação tributária.

f) Realmente, a relação jurídica contratual existente entre o proprietário do imóvel e o inquilino, quando este se obriga ao pagamento do imposto, se faz dependente da relação tributária, e pode ser afetada pelo questionamento em torno daquela.

g) Também no âmbito do processo administrativo tributário, por força dos princípios constitucionais claramente explicitados pela Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, não se pode negar ao inquilino contratualmente obrigado ao pagamento do IPTU legitimidade para impugnar a exigência desse imposto quando a considere indevida.

h) A interpretação do art. 3º do Código de Processo Civil fundada apenas no elemento literal, e dando à palavra *legitimidade* ali empregada o sentido de “ser parte na relação jurídica de direito material”, levaria à situação verdadeiramente teratológica de negar ao réu que não fosse titular de legitimidade passiva o direito à jurisdição, ou direito de contestar a ação para obter uma decisão afirmando sua ilegitimidade passiva.