


**SECRETARIA DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO**

Folha de informação nº 131  
em 13 / 02 / 14

do PA nº 2013-0.136.034-8

**INTERESSADO:** DEPARTAMENTO FISCAL

  
Jussara R. Corrêa Oliveira  
AGPP - RF 734.978.2.00  
PGM/AJC

**ASSUNTO** : Execuções fiscais de IPTU sobre o Parque do Povo. Área objeto de concessão de superfície ao Município. Assunção da responsabilidade, pelo Município, pelo pagamento dos tributos.

**Informação nº 267/2014 – PGM.AJC**

**PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO**  
**Assessoria Jurídico-Consultiva**  
**Senhora Procuradora Assessora Chefe**

Trata-se de processo documental da execução fiscal de fls. 3, autuado por FISC em razão da alegação feita pela CAIXA, em sede de exceção de pré-executividade (fls. 16 e ss.), na qual aduz que o imóvel sobre o qual incidi o IPTU cobrado foi objeto de contrato de concessão de direito de superfície, celebrado com o Município, no qual o superficiário (Município) se responsabilizava pelo pagamento dos tributos incidentes.

SEMPLA/DGPI juntou o contrato de concessão de direito de superfície, a título oneroso, celebrado entre a CAIXA e o INSS (concedentes do direito) e o Município (superficiário), às fls. 51/55, que, na cláusula 14, prevê que *“o superficiário responderá integralmente pelos encargos e tributos que incidirem sobre a propriedade superficiária, a partir da presente data, arcando proporcionalmente com a sua parcela de ocupação efetiva”*. A área maior, referente ao Parque do Povo, identificada nos croquis de fls. 67 (onde encontram-se apontados os números de contribuinte) e de fls. 41/43 (onde as áreas são identificadas com base nas referências empregadas no instrumento do contrato), foi objeto de concessão por 20 anos, enquanto outras três áreas menores, adjacentes, foram objeto de concessão por um ano, para serem utilizadas, a princípio, como canteiro de obras. Por tais croquis, se depreende que o contribuinte mencionado na execução fiscal de fls. 3 é o da área maior, do Parque do Povo.

**SECRETARIA DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO**

do PA nº 2013-0.136.034-8

Folha de informação nº 132  
em 13 / 02 / 14

  
Jussara R. Correia Oliveira  
AGPP - RF 738.976.2.00  
DE JURE

Diante da alegação feita na exceção de pré-executividade, e da confirmação de cláusula atribuindo, ao Município, a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, SF/DIESP/SUBIM, cf. fls. 65/67, entendeu que: (1) o Município não pode ser considerado sujeito passivo do tributo, considerando que não exerce a propriedade, posse ou domínio útil do imóvel, com *animus domini*; (2) ter havido confusão obrigacional, nos termos do art. 381 do CC, que prevê a extinção das obrigações quando numa mesma pessoa se confundem as figuras de credor e devedor. Por outro lado, indagou como proceder ao lançamento na hipótese, por falta de previsão para o caso.

SF/DIESP e DEJUG, por outro lado, às fls. 73/78, considerando que não haveria previsão para extinção do débito por confusão, entenderam que se poderia aplicar, para o caso, por analogia, o art. 2º da Lei municipal nº 14.865/08, que prevê isenção de IPTU para os imóveis cedidos, em comodato, à Administração direta e indireta, pelo prazo do comodato, considerando que os efeitos seriam os mesmos.

FISC, na manifestação de fls. 130, discordou do entendimento de SF, por considerar que a figura do comodato é diversa da concessão do direito de superfície, já que esta, dentre outras diferenças, é onerosa, sendo que, nos termos do art. 111, inc. II, do CTN, as isenções devem ser interpretadas literalmente, razão pela qual não poderiam ser aplicadas de forma analógica. Diante da controvérsia, enviou-nos o presente expediente.

É o relato do necessário.

Concordamos com o Departamento Fiscal, no sentido de que as hipóteses de isenção não podem ser aplicadas por analogia, mormente considerando as distinções entre o comodato e a concessão de direito de superfície – o regime de um e de outro são diversos, seja em função da gratuidade ínsita ao primeiro e inexistente no segundo, seja em razão das distinções entre os objetos. Se analogia pudesse ser feita entre a concessão do direito real de uso e algum outro instituto, seria com a locação, da qual está mais próxima.

**SECRETARIA DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO**

do PA nº 2013-0.136.034-8

Folha de informação nº 133

em 13 / 02 / 14


  
Jussara C. Correia U...  
AGPP - RF 739.978.2.00  
PGMAJIC

A solução, para o caso, ao nosso ver, está realmente na extinção da obrigação em razão da confusão. Ainda que não seja previsto no CTN, o instituto civilista decorre da impossibilidade lógica da mesma pessoa ser credor e devedor do mesmo objeto. Se o crédito municipal tivesse uma destinação legal específica (um fundo, por exemplo), até poderia fazer sentido a sua não-extinção em razão da confusão. Mas não é o caso, já que o IPTU, como qualquer imposto, não pode ter afetação legal a órgão, fundo ou despesa.

Caso não seja possível a extinção da obrigação tributária, pela confusão, por questões instrumentais (necessidade de adaptação do sistema, por exemplo), a solução seria o pagamento, pelo Município, do tributo, tal como ocorre – pelo que temos notícia – nos casos de locação, em que o Município é o locatário.

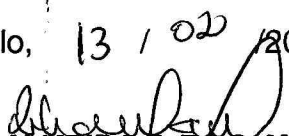
É como nos parece.

São Paulo, 11 / 02 / 2014.

  
**RODRIGO BRACET MIRAGAYA**  
Procurador Assessor – AJC  
OAB/SP nº 227.775  
PGM

De acordo.

São Paulo, 13 / 02 / 2014.

  
**LILIANA DE ALMEIDA F. DA S. MARÇAL**  
Procuradora Assessora Chefe – AJC  
OAB/SP 94.147  
PGM

**SECRETARIA DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS  
PROCURADORIA GERAL DO MUNICÍPIO**

do PA nº 2013-0.136.034-8

Folha de informação nº 134  
em 13/02/14

**INTERESSADO:** DEPARTAMENTO FISCAL

  
Jussara R. Corrêa Oliveira  
AGPP - RP 730.978.2.00  
PGM/AJC

**ASSUNTO** : Execuções fiscais de IPTU sobre o Parque do Povo. Área objeto de concessão de superfície ao Município. Assunção da responsabilidade, pelo Município, pelo pagamento dos tributos.

**Cont. da Informação nº 267/2014 – PGM.AJC**

**SECRETARIA DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS**  
**Senhor Secretário**

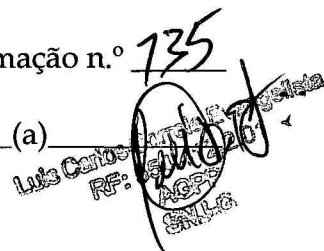
Encaminho, o presente, à Vossa Excelência, com a manifestação da Assessoria Jurídico-Consultiva desta Procuradoria Geral, que acompanho, no sentido de que se aplica, ao caso, o instituto da confusão, previsto no 381 do CC, sendo que, caso exista dificuldades operacionais para a extinção do crédito por tal razão, o Município também pode optar pelo pagamento do tributo.

São Paulo, 14/2 /2014.

  
**CELSO AUGUSTO COCCARO FILHO**  
**PROCURADOR GERAL DO MUNICÍPIO**  
**OAB/SP 98.071**  
**PGM**

Do p.a. 2013-0.136.034-8

.....em 13 JAN 2015 (a)

  
Luis Carlos  
RF: 14027  
SNJ.G

**INTERESSADO:** DEPARTAMENTO FISCAL

**ASSUNTO:** Execuções fiscais de IPTU sobre o Parque do Povo. Área objeto de concessão de superfície ao Município. Assunção da responsabilidade, pelo Município, quanto ao pagamento dos tributos.

Informação n.º 0078/2015-SNJ.G

**SNJ.G**

Senhor Secretário

Ao sofrer execução fiscal relativa a obrigações decorrentes de IPTU referentes a imóvel do qual o Município é superficiário, a Caixa Econômica Federal, proprietária do imóvel, apresentou exceção de pré-executividade, alegando que, nos termos do contrato de concessão do direito de superfície, o Município seria responsável pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o imóvel (fls. 16/21).

Confirmada a existência de disposição contratual nesse sentido (Cláusula 14, fls. 55), SUBIM manifestou-se no sentido de que o Município não seria sujeito passivo do IPTU, porquanto não seria proprietário, titular do domínio útil ou possuidor, sobretudo em vista da falta do chamado *animus domini*, até porque as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, nos termos do art. 123 do CTN. No entanto, teria ocorrido o fenômeno da confusão, pois o sujeito passivo do IPTU poderá cobrar da Municipalidade, sujeito ativo do tributo, o seu adimplemento (fls. 65/67).

DIESP e DEJUG, ao contrário, entenderam tratar-se de hipótese que poderia ser reconhecida como isenção, por analogia ao disposto no art. 2º da Lei n.

Do p.a. 2013-0.136.034-8

.....em 13 JAN 2015

73/b  
Cartero  
FF  
VCS  
SAB

14.865/08, referente aos casos de bens cedidos em comodato à Administração Municipal, pois o objetivo dos institutos - superfície e comodado - seria o mesmo (fls. 74/78).

FISC manifestou-se contrariamente ao entendimento de SF, pois, nos termos do art. 111, II do CTN, as isenções devem ser interpretadas literalmente (fls. 130). Em vista da controvérsia, o Departamento encaminhou o presente à PGM.

PGM, por sua vez, entendeu que realmente não seria o caso de enquadrar a situação em exame como isenção. Assim, deveria ser reconhecida a extinção da obrigação pela confusão, instituto civilista que, embora não esteja previsto no CTN, decorre da impossibilidade lógica de que uma pessoa seja credor e devedor da mesma obrigação e que não deve ser afastado no caso presente, eis que o crédito tributário em questão não tem uma destinação legal específica. Seria operacionalmente possível, contudo, que o tributo fosse recolhido pelo Município, como ocorre nos casos em que este figura como locatário de imóveis privados (fls. 131/134).

É o breve relatório.

De fato, a melhor compreensão para o caso envolve o reconhecimento do fenômeno jurídico da confusão, nos termos do art. 381 do Código Civil. No entanto, em vista da complexidade do caso, cabe fazer algumas considerações em relação à manifestação ofertada pela Procuradoria Geral do Município.

Antes de tudo, parece necessário acompanhar FISC e PGM quanto à impossibilidade de enquadramento da situação como isenção do tributo, justamente porque não há similaridade tão próxima entre o comodato e o direito de superfície, não sendo recomendável, no mais, que se adote interpretação extensiva do preceito relativo



Do p.a. 2013-0.136.034-8

.....em

13 JAN 2015

(a)

à isenção. Houvesse isenção, a Municipalidade estaria impedida, em tese, de celebrar contratos de instituição de direito de superfície - por exemplo, a título oneroso - em que, diferentemente do que ocorre no caso em exame, o recolhimento do tributo coubesse ao proprietário, impedimento que não parece sustentar-se.

Por outro lado, não resta dúvida de que o sujeito passivo do tributo é o seu proprietário - no caso, na fração ideal correspondente, a Caixa Econômica Federal. No entanto, essa conclusão não é suficiente para afastar a configuração do instituto da confusão como forma de extinção da obrigação tributária, conclusão adotada pela Procuradoria Geral do Município.

Antes de tudo, vale ressaltar que, de acordo com entendimento que vem sendo acolhido pela doutrina<sup>1</sup>, não cabe afastar a confusão apenas pelo fato de não estar ela referida pelo artigo 156 do CTN como forma de extinção das obrigações tributárias. De fato, conforme bem apontado pela Procuradoria Geral do Município, a confusão constitui uma imposição lógica decorrente da impossibilidade de que uma pessoa deva para si mesma, devendo aplicar-se também na esfera tributária.

A conclusão em favor da confusão depende, no entanto, de uma demonstração mais clara das estruturas obrigacionais envolvidas, pois, a rigor, o credor da obrigação em exame é o Município e o sujeito passivo do tributo é a Caixa Econômica Federal. Para que o Município possa ser tido como devedor da obrigação tributária, é preciso considerar um passo jurídico adicional, que até agora, salvo melhor juízo, não foi plenamente levado em conta.

<sup>1</sup> Cf. TORRES, Ricardo Lobo, *Comentários aos artigos 156 a 164*. In: Martins, Yves Gandra da Silva (coord.), *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 425-426.

Do p.a. 2013-0.136.034-8

.....em 13 JAN 2015 (a)

*Luis Carlos de Faria*  
REF. ACOP  
CONLG

De fato, para que a obrigação tributária possa ter também como devedor o Município, isso deve decorrer de um algum elemento legal ou convencional que possa produzir tal efeito jurídico. Esse elemento, no caso presente, corresponde ao próprio contrato de instituição do direito de superfície, cuja cláusula 14, avaliada com o devido cuidado, constitui uma disposição de *assunção de dívida* pelo Município, nos termos do art. 299 do Código Civil.

Em geral, seja por força do já mencionado art. 123 do CTN, seja por força do próprio art. 299 do Código Civil – que exige o consentimento do credor nos casos de assunção de dívida –, cláusulas dessa espécie são ineficazes em relação a obrigações de natureza tributária, não afastando o poder-dever da autoridade tributária de cobrar o tributo do sujeito passivo. No entanto, na situação específica em que a própria entidade tributante assume o pagamento do tributo, por meio de negócio jurídico válido, não parece possível excluir tal efeito de assunção da obrigação.

De fato, a eficácia de negócios de terceiros em relação a um dado credor – e, sobretudo, em relação a uma entidade tributante – decorre da necessidade de que evitar que atos de outrem possam prejudicar a posição jurídica do credor, à revelia deste. Assim, no regime civil, cabe ao credor avaliar se deseja ter outra pessoa como devedora, antes de manifestar seu consentimento em relação à assunção. No regime tributário, por sua vez, não pode caber ao credor investigar diuturnamente qual seria o atual devedor da obrigação, tendo em vista possíveis atos de transferência desta – daí a disposição da lei no sentido de que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública.

Isso não impede, contudo, que outras pessoas, que não os devedores, efetuem o pagamento das obrigações, inclusive as de caráter tributário.

Do p.a. 2013-0.136.034-8

Adimplida a obrigação, não cabe ao credor questionar a origem do pagamento, eis que totalmente garantidos os seus direitos. Assim é que logram operatividade, na prática, as inúmeras cláusulas, contidas em contratos civis, pelas quais é atribuída responsabilidade pelo pagamento de tributos, que têm o caráter de assunção de dívidas presentes e futuras, em princípio ineficazes em relação ao credor – veja-se, por exemplo, os vários contratos de locação em que o inquilino recolhe diretamente ao IPTU à Municipalidade, sem que esta questione o fato de não estar recebendo o pagamento diretamente do sujeito passivo da obrigação tributária.

Situação semelhante ocorre, à evidência, quando é o próprio credor que assume o pagamento da obrigação. De fato, assim como o recebimento do pagamento constitui garantia plena de satisfação do credor, o mesmo ocorre em relação à assunção da dívida pelo próprio credor. De fato, nada pode ser melhor para o credor do que dever para si próprio. Ademais, não se trata de uma convenção *entre particulares* e nem pareceria fazer sentido que a Municipalidade desse consentimento expresso, como credora, quando o ato de assunção estabelece a própria Urbe como nova devedora da obrigação.

É claro que a sucessão lógica entre assunção de obrigação e confusão não constitui uma situação comum, nem ela parece fazer sentido na praxe cotidiana. Na prática, em negócios entre particulares, o somatório dos institutos tende a levar a outro conteúdo contratual – seria o caso de falar, por exemplo, em perdão da dívida ou compensação de obrigações. No caso presente, a verificação de ambos institutos decorre das especificidades do regime tributário, que limitam as possibilidades normalmente presentes em negócios privados. Dessa sorte, não haveria como, contratualmente, liberar o proprietário dos lançamentos tributários. A assunção

Do p.a. 2013-0.136.034-8

.....em 13/JAN 2015 (a)

*[Handwritten signature and stamp]*  
LUIZ CARLOS DE MOURA  
PROF. DR.  
13/01/2015

acaba, assim, por produzir efeitos a cada novo lançamento, o que, longe de contrariar algum preceito legal, constitui a solução mais adequada para compatibilizar o regime tributário com um regime privado ao qual a Municipalidade se sujeitou ao celebrar o contrato de instituição do direito de superfície.

Assim sendo, é de se concluir que a disposição contratual relativa à responsabilidade pelo pagamento de tributos municipais, contida em instrumento contratual legítimo, constitui forma de assunção da obrigação tributária pelo Município, que não pode ser considerada ineficaz em relação a este, produzindo efeitos imediatamente após o lançamento tributário em nome do sujeito passivo. Reconhecido o efeito correspondente à assunção, aí então é possível admitir o Município como devedor da obrigação, produzindo-se o efeito da confusão referido no art. 381 do Código Civil.

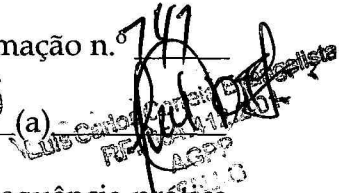
Vale notar que não há fundamento jurídico para condicionar a verificação da confusão a um ato distinto da própria disposição contratual. Constituída a obrigação tributária e estando o Município adstrito, por instrumento legítimo, a assumi-la, a confusão ocorre de pleno direito, devendo ser adotadas apenas as providências formais para as devidas anotações, de acordo com os controles e registros adotados.

Sob este aspecto, é de se notar que a alternativa mencionada pela Procuradoria Geral do Município, adotada em contratos de locação, não é capaz de alterar substancialmente a situação jurídica acima descrita. Com efeito, ainda que o Município venha a recolher os valores referentes ao tributo, trata-se de mero ato material destituído de qualquer efeito jurídico, adotado por motivos de facilidade operacional. Todavia, em verdade, a obrigação já estava extinta desde o momento em que a assunção da dívida produziu efeitos. Assim sendo, eventual recolhimento

Folha de informação n.º 787

Do p.a. 2013-0.136.034-8

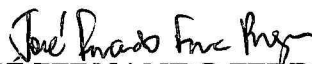
.....em 13, JAN 2015

(a)   
Luis Carlos de Faria  
PROCURADOR DO MUNICÍPIO  
ASPT  
13/01/2015


constitui providência tomada por simples engano, que não produz consequência prática alguma, até porque, neste caso, os recursos públicos municipais estariam sendo recolhidos aos próprios cofres do Município.

Assim sendo, caso se acolha o entendimento acima manifestado, sugere-se o encaminhado a FISC, para ciência e posterior remessa a SF, para as providências de sua competência.

É o parecer, que submeto à sua apreciação.

  
**JOSÉ FERNANDO FERREIRA BREGA**  
Procurador do Município  
OAB/SP 173.027  
SNJ.G.

De acordo.

  
**VINICIUS GOMES DOS SANTOS**  
Procurador do Município  
Chefe da Assessoria Técnica e Jurídica  
OAB/SP 221.793  
SNJ.G.

Folha de informação n.º 742

Do p.a. 2013-0.136.034-8

.....em 13 JAN 2015 (a)

*Luís Carlos de F. Massonetto*  
RF: [illegible]  
ACSP  
SNJ.G

**INTERESSADO:** DEPARTAMENTO FISCAL

**ASSUNTO:** Execuções fiscais de IPTU sobre o Parque do Povo. Área objeto de concessão de superfície ao Município. Assunção da responsabilidade, pelo Município, quanto ao pagamento dos tributos.

Informação n.º 0078a/2015-SNJ.G

**FISC**  
Senhor Diretor

Encaminho-lhe o presente para ciência do entendimento da Procuradoria Geral do Município e da Assessoria Técnica e Jurídica desta Pasta, no sentido da verificação da confusão, na pessoa do Município, da obrigação em questão, nos termos do art. 381 do Código Civil.

Após, solicito seja o presente remetido a SF, para as providências da competência daquela Pasta.

São Paulo, 13 JAN 2015



**LUÍS FERNANDO MASSONETTO**  
Secretário Municipal dos Negócios Jurídicos  
SNJ.G.