

Incidência do IPTU sobre bens da União em posse de entidades não imunes

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (*)

Tratarei, neste estudo, de tema que ainda suscita controvérsia judicial, não se podendo afirmar que tenha o Supremo Tribunal Federal pacificado a inteligência sobre a competência impositiva dos Municípios, no que concerne ao IPTU, quando se cuida de sua incidência em bens da União detidos por terceiros.

Omissa a exegese da Suprema Corte sobre a incidência do IPTU sobre terrenos de marinha — que são bens, com seus acréscidos, pertencentes à União — faz-se, ainda, necessário, que se debruce, o Pretório Excelso, objetivando conformar a exata extensão de sua inteligência, principalmente no que concerne à natureza jurídica, quando tais bens são detidos por terceiros e sobre os quais, sem nenhuma contestação, incide o tributo municipal. Tal argumento contrapor-se-ia ao utilizado nas expressas manifestações do Tribunal Maior, que fundamentaram a exclusão impositiva, sempre que explorados economicamente por terceiros, como no caso da consulta presente ¹.

Por outro lado, não se deteve, o Supremo Tribunal do país, a examinar, em toda a sua magnitude, a expressão “posse a qualquer título” constante do artigo 34 do CTN ².

¹ Exemplo típico são os imóveis construídos em terrenos de marinha (bens da União) que são incididos pelo IPTU em todos os Municípios litorâneos do Brasil. Escreve DIÓGENES GASPARINI: “No que respeita à tributação sobre construções erguidas por foreiros ou ocupantes das marinhas, incide o imposto predial urbano. As construções sobre esses terrenos são dos respectivos foreiros, quase sempre particulares. Sendo assim, sobre elas caem as imposições fiscais, porque não se está tributando bem da União. Também é devido pelo foreiro particular o imposto territorial urbano, pois, tendo a União transferido o domínio útil, não cabe falar em imunidade. Essa só alcança os bens da União enquanto não aforados. É esse entendimento aceito pela doutrina (cf. CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, *op. cit.*, p. 28) e pela jurisprudência (cf. RT, 136:601; e RDA, 60:74 e 5:71), quando outro era o regime constitucional-tributário. Essas decisões, apesar disso, estão afinadas com o atual regime fiscal. Por fim, diga-se que, nos termos do art. 32 do CTN, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana tem entre outros, como fato gerador, o domínio útil (aforamento) ou a posse (ocupação) de bem imóvel. O art. 34 desse mesmo Código, por sua vez, elege como contribuinte desse imposto, entre outros, o detentor do domínio útil (foreiro). Destarte, não há como retirar o foreiro de marinha da incidência desses tributos municipais. Além do mais, por força do art. 682 do CC, o foreiro é responsável pelos impostos que gravam o imóvel” (Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 72, pp. 424/425).

² Tem-se atido a outros aspectos, como se lê no Informativo STF 292: “Bens Públicos de Uso Especial e Imunidade — Tendo em conta que os imóveis da Companhia Docas do Estado de São Paulo —

Compreende-se a reticência da Excelsa Corte, na medida em que o desumano trabalho a que estão submetidos seus 11 ilustres membros, nem sempre lhes permite — como afirmou o Ministro Moreira Alves, em Seminário da Academia Internacional de Direito e Economia — exaurir os temas que chegam a seu conhecimento, o que, em outros tempos, era possível, por força de carga incomensuravelmente menor do que aquela a que estão submetidos, nos dias de hoje.

Tanto assim é que, não poucas vezes, o Pretório Excelso alterou posições antes adotadas pelos supremos magistrados da Nação, em face de novos aspectos não sopesados por ocasião de decisões pretéritas ³.

No caso concreto, acresce-se fator de relevância, qual seja, em matéria de legalidade, por unanimidade, decidiu, a 2ª. Turma do STJ, que o IPTU incide sobre bens da União explorados pelas concessionárias de serviços públicos ⁴.

CODESP — delegatária do serviço de exploração do Porto de Santos —, são bens de uso especial e, portanto, estão acobertados pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da C.F., a Turma deu provimento ao recurso extraordinário para reformar acórdão do Tribunal de Alçada do Estado de São Paulo que entendera incidente o IPTU sobre o patrimônio do referido porto." RE 253.394, rel. Min. Ilmar Galvão, 26/11/2002" (p. 2).

³ A questão do ingresso diretamente de advogados e membros do Ministério Público nos Tribunais de Justiça, sem passar pelas Alçadas, é típica, visto que, por 7 votos a 4, decidiu que os Tribunais de Justiça do Paraná e Rio Grande do Sul deveriam obedecer o ingresso direto, tendo alguns meses depois, por 7 votos a 4, decidido que o Tribunal de São Paulo não poderia recebê-los, sem que passassem pelos Tribunais de Alçada, ou seja, o chamado ingresso pelo quinto constitucional na Magistratura de advogados e membros do Ministério Público. O mesmo ocorreu na ADI 1585 MC/DF, em que o Tribunal, seguindo voto do Ministro Pertence, decidiu que, tendo a Constituição delegado à lei complementar (C.F. art. 169) a fixação do limite das despesas de pessoal, a superação desse limite configuraria questão de ilegalidade e só mediata ou reflexamente de inconstitucionalidade tornando incabível a propositura de ação direta de inconstitucionalidade. Consulte-se a ementa: "*Ação Direta de Inconstitucionalidade* — Relator: Min. Sepúlveda Pertence — Publicação: DJ data 3/4/98 PP.. 00001 EMENTÁRIO Vol. 01905-01 pp. 00029 — **Julgamento:** 19/12/1997 — TRIBUNAL PLENO. EMENTA: *I. Despesas de pessoal: limite de fixação delegada pela Constituição à Lei Complementar (C.F., art. 169), o que reduz sua eventual superação à questão de ilegalidade e só mediata ou reflexamente de inconstitucionalidade, a cuja verificação não se presta a ação direta; existência, ademais, no ponto, de controvérsia de fato para cujo deslinde igualmente é inadequada a via do controle abstrato de constitucionalidade. II. Despesas de pessoal: aumento subordinado à existência de dotação orçamentária suficiente e de autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias (C.F., art. 169, paragr. único, I e II): além de a sua verificação em concreto depender da solução da controvérsia de fato sobre a suficiência da dotação orçamentária e da interpretação da LDO, inclina-se a jurisprudência no STF no sentido de que a inobservância por determinada lei das mencionadas restrições constitucionais não induz à sua inconstitucionalidade, impedindo apenas a sua execução no exercício financeiro respectivo: precedentes" (grifos meus) (votação unânime — resultado: não conhecida a ação direta e prejudicada a medida cautelar — Site STF, via Internet). Já em recente decisão, na ADI 2728, Sua Excelência sustentou posição contrária, entendendo que, quando a Constituição outorga à lei complementar a competência para definir determinada matéria, o conflito da lei ordinária com a lei complementar configura invasão do campo de competência deste último diploma, representando ofensa direta à Lei Maior. Veja-se a publicação no *Informativo do STF* n. 310, 26 a 30 de maio de 2003.*

⁴ "RECURSO ESPECIAL Nº 267.099- BA (2000/0070300-1) - RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON - RECORRENTE: MUNICÍPIO DE SALVADOR - PROCURADOR: Gustavo Adolfo Hasselmann e outros - RECORRIDO: COMPANHIA DAS DOCAS DO ESTADO DA BAHIA - CODEBA - ADVOGADO: Aurélio Pires e outros. EMENTA:

No passado, cheguei a defender que, nos serviços essenciais delegados pela União a concessionárias e que dissessem respeito à segurança nacional, não haveria incidência de impostos. No caso, entendia que a navegação aérea não poderia ser tributada pelos Estados (ICMS). A Suprema Corte reconheceu a não-incidência, mas por outro motivo, ou seja, por força de inexistência de lei complementar estabelecendo normas gerais para que os Estados pudessem instituir essa tributação. Restou, portanto, desacolhido o argumento da intributabilidade por tratar-se de concessão de serviços essenciais de competência da União e de segurança nacional ⁵.

Esta é a razão pela qual, nada obstante no passado ter tido posição mais abrangente, no que diz respeito à imunidade, hoje reconheço — e já o disse nos *Comentários à Constituição* (2ª. edição), que elaborei com o saudoso Professor CELSO BASTOS — que inexistente a pretendida desoneração constitucional, no que concerne aos terrenos da marinha e a outros bens da União, quando não estejam sendo utilizados diretamente por ela ⁶.

Tributário - IPTU - Contribuinte: Art. 34 do CTN - Imóvel enfiteutico. 1. Por força do disposto no art. 34 do CTN, cabe ao detentor do domínio útil, o enfiteuta, o pagamento do IPTU. 2. A imunidade que possa ter o senhorio, detentor do domínio indireto, não se transmite ao enfiteuta. 3. Bem enfiteutico dado pela UNIÃO em aforamento. 4. Recurso especial conhecido e provido. ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos este autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial. Votaram com a Relatora os Srs. Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz, Paulo Medina e Francisco Peçanha Martins - Brasília-DF, 16 de abril de 2002 (data do julgamento) - Ministra Eliana Calmon - Presidente e Relatora" (STJ D.J. 27 MAIO 2002).

⁵ *Dialética*, n. 19, p. 86 (ICMS na Navegação Aérea).

⁶ Escrevi sobre o inciso VII do art. 20 da C.F. que: "Houve por bem o constituinte reiterar que estes terrenos, assim como seus acrescidos, são bens da União. Parece-me o discurso desnecessário. Não constava do Texto Constitucional anterior, porque explícito nos bens que pertenciam à União. Há de se esclarecer que toda a legislação sobre terrenos de marinha está suficientemente trabalhada, doutrinária e jurisprudencialmente, de tal forma que, se não houvesse o inc. VII, o inc. I já garantiria a União em relação a tais terras. À evidência, o terreno de marinha pertence à União, mas sua posse é mantida por variadas pessoas físicas e jurídicas de direito público e privado. Como as praias marítimas também não constavam do Texto Constitucional anterior, haverá necessidade de se esclarecer qual a extensão das praias marítimas, dos terrenos de marinha e seus acrescidos. O que haverá de se acrescentar é que a extensão, como já se viu no comentário ao inc. III, poderá acarretar problemas exegéticos. Entendo que a legislação anterior poderá ser considerada inteiramente recepcionada, à luz dos três tipos de bens patrimonializados a favor da União e não constantes expressamente do texto anterior: praias marítimas, terrenos de marinha e acrescidos. A melhor inteligência do Texto Constitucional é aquela que o torna meramente explicativo, com o que a legislação infraconstitucional anterior foi recepcionada, em seus exatos termos. Essa interpretação não é desavisada na medida em que o constituinte não condiciona o esclarecimento do que sejam praias marítimas, terrenos de marinha e acrescidos à promulgação de lei, com o que lei anterior recepcionada, em uma concepção abrangente, deve ser considerada. Esclareça-se que o discurso do art. 20 é taxativo no elenco indicado, enquanto o art. 4º da Constituição pretérita era exemplificativo, visto que principiava com a dicção: "*Incluem-se entre os bens da União*" (grifos meus), o que vale dizer, além dos bens relacionados, outros poderiam pertencer à União. Não o mesmo no atual, em que o constituinte preferiu ser taxativo ao dizer: "*São bens da União...*". É bem verdade que a discussão é meramente teórica, na medida em que o inc. I faz menção a bens que serão acrescidos ao patrimônio da União, com o que os dois discursos se equiparam". (*Comentários à Constituição do Brasil*, 3º vol., tomo I, ed. Saraiva, 2001, pp. 85 a 87).

Acresce-se, ainda, aspecto relevante, qual seja, o de que a enfiteuse, figura que ganhou foros constitucionais pelo artigo 49 do ADCT, deixou de existir no Código Civil, promulgado em 11 de janeiro de 2003, com o direito real, mas foi mantida para os contratos anteriores e, de forma definitiva, para os terrenos de marinha e seus acrescidos (§ 3º do artigo 49 do ADCT) ⁷.

E, como último aspecto relevante, é de se esclarecer a questão da existência ou não de imunidade para empresas públicas ou sociedades de economia mista, à luz do § 3º do artigo 150, em face da dualidade de iniciativa econômica (arts. 173 e 175 da C.F.).

Pelo prisma, portanto, da divergência que remanesce, na doutrina e na jurisprudência, ainda não pacificada na Suprema Corte, é que decidi elaborar o presente estudo.

De início, mister se faz examinar o que determina o Código Tributário Nacional, em seu artigo 32, "caput":

"O imposto de competência dos Municípios sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município",

a que se acresce o artigo 34, cuja dicção é a seguinte:

"Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título".

A explicitação complementar, decorrente do dispositivo no artigo 146 da Constituição Federal, está assim redigido:

⁷ Os artigos 1225 do atual Código Civil e 674 do pretérito estão e estavam assim redigidos: "Art. 1.225. São direitos reais: I - a propriedade; II - a superfície; III - as servidões; IV - o usufruto; V - o uso; VI - a habitação; VII - o direito do promitente comprador do imóvel; VIII - o penhor; IX - a hipoteca; X - a anticrese". "Art. 674. O artigo 49 do ADCT da Constituição Federal, por outro lado, tem a seguinte dicção: "Art. 49 A lei disporá sobre o instituto da enfiteuse em imóveis urbanos, sendo facultada aos foreiros, no caso de sua extinção, a remição dos aforamentos mediante aquisição do domínio direto, na conformidade do que dispuserem os respectivos contratos. § 1º Quando não existir cláusula contratual, serão adotados os critérios e bases hoje vigentes na legislação especial dos imóveis da União. § 2º Os direitos dos atuais ocupantes inscritos ficam assegurados pela aplicação de outra modalidade de contrato. § 3º A enfiteuse continuará sendo aplicada aos terrenos de marinha e seus acrescidos, situados na faixa de segurança, a partir da orla marítima. § 4º Remido o foro, o antigo titular do domínio direto deverá, no prazo de noventa dias, sob pena de responsabilidade, confiar à guarda do registro de imóveis competente toda a documentação a ele relativa".

“Cabe à lei complementar:

I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

determina 3 situações diversas, para que possa a Municipalidade, por lei, impor o referido tributo, ou seja:

a) a propriedade;

b) o domínio útil;

c) a posse a qualquer título ⁸.

⁸ Em comentários por mim coordenados, AÍRES FERNANDINO BARRETO esclarece: “O ‘imposto predial e territorial urbano’ grava, pois, a propriedade, ou seja, recai sobre esse gozo jurídico de uso, fruição e disposição. Também o “domínio útil” constitui fato imponible do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Surge o domínio útil quando o proprietário, despojando-se dos poderes de uso, gozo e disposição da coisa, outorga-os a outrem (denominado enfiteuta), reservando-se, tão-só, o domínio direto ou eminente, por força do que passa a denominar-se senhorio direto. Mesmo sem ser proprietário, o titular do domínio útil exerce o mais complexo direito sobre o imóvel, qual seja, o decorrente da utilização, fruição e disposição, ressalvadas as obrigações de pagamento da pensão anual e do laudêmio. Recebendo, outrossim, a terra, sob a forma de arrendamento perpétuo, pode transferir a terceiro o domínio útil do imóvel, hipótese em que fica sujeito ao pagamento, devido ao senhorio direto, do “laudêmio”.

Não obstante os poderes que enfeixa, de uso, gozo e disposição, o enfiteuta, reafirme-se, não configura proprietário. No apazamento ou aforamento não há a plenitude de poderes ínsita à propriedade. Celebrado o contrato de enfiteuse, embora se trate, dentre os direitos reais, do mais amplo, o enfiteuta não chega a receber todos os poderes de proprietário. Falta-lhe o domínio eminente. Como titular do domínio útil, retira, no entanto, todas as vantagens, bem assim as utilidades que lhe são próprias, tais com o uso, gozo e disposição. Por força desse proveito se o elege contribuinte do imposto. A posse apresenta-se como terceira variável da hipótese de incidência. Examinada de per si, reflete o exercício de poderes inerentes à propriedade. Encerra, pois, o fato econômico de relevância jurídica, no caso, contido na hipótese de incidência do tributo em exame. Enfeixando o poder que se manifesta quando alguém age como se fora titular do domínio, a posse abriga — notadamente quanto a uso e gozo — direitos nos quais se faz presente o substrato econômico tributável. Exemplo característico dá-se com o usufruto, em que não se cogita de alcançar o nu-proprietário, em que pese o poder de disposição, porque a substância econômica do fato jurídico não lhe foi trespassada, continuando em poder do usufrutuário” (Comentários ao Código Tributário Nacional, ed. 2002, Ed. Saraiva, pp. 227/228).

À evidência, tais situações não se confundem, cabendo lembrar que Aliomar Baleeiro, relator do projeto do CTN no Congresso Nacional, incluía qualquer espécie de posse no âmbito de incidência do IPTU.

São dele as seguintes palavras:

“Se a posse está em mãos de terceiros, pouco importa que o titular do domínio goze de imunidade fiscal em relação a seus bens, como a União em relação às terras de fronteiras (C.F. de 1967, art. 4º, I; Lei n. 2.597, de 12 de setembro de 1955 *etc.*) e aos terrenos de marinha (C.F., art. 4º, V, Dec.-lei n. 9.760, de 1945 *etc.*), ou os Estados em relação às terras devolutas (C.F., art. 5º). O ocupante e o foreiro desses bens públicos ficam sujeitos ao imposto territorial rural, do mesmo que os chamados “posseiros” de terras do domínio particular, podendo o legislador, neste último caso, por mera conveniência administrativa, escolher o proprietário ou o possuidor”⁹

De início, é mister esclarecer que a lei complementar, a que se refere o artigo 146 da C.F. não pode inovar. Apenas explicita o que está no texto constitucional.

Escrevi sobre a mesma:

“Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo. É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação — no que têm razão —, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de

⁹ *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, 1970, p. 141.

teto naquilo que é de sua particular área mandamental”¹⁰.

A pergunta que se coloca é se, em relação à Constituição de 1988, os artigos 32 a 34 foram ou não recepcionados.

Entendo — e a doutrina e a jurisprudência também — que foram recepcionados.

Vale dizer, as 3 hipóteses de detenção do imóvel são abrangidas pela materialidade do imposto, tal como definida na Constituição, com explicitação pelo CTN, em seus artigos 32 a 34.

O artigo 1228 do atual Código Civil determina, em seu *caput*, que:

“O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”

Por outro lado, o artigo 1196 declara, sobre a posse, que:

“Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”.

No antigo Código Civil, a propriedade tinha, em seu artigo 524, *caput*, a seguinte conformação:

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

assim como a posse, no artigo 485, era definida nos seguintes termos:

“Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício pleno, ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio, ou propriedade”.

É de se realçar que o artigo 486 do Código Civil pretérito determinava que:

“Quando, por força de obrigação, ou direito, em casos como o do usufrutuário, do credor pignoratício, do locatário, se exerce temporariamente a posse direta, não anula esta às pessoas, de quem eles a houveram, a posse indireta” (grifos meus),

¹⁰ Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, pp. 79/80.

merecendo a norma o seguinte comentário de CLÓVIS BEVILACQUA:

“Observações – 1 – Sendo a posse o estado de facto, que corresponde ao exercício, pleno ou limitado da propriedade: não sendo a intenção de ter a coisa como sua elemento constitutivo da posse, o usufrutuário, o credor pignoratício, o locatário são possuidores directos, ou immediatos, e os proprietários, em nome dos quais eles possuem, são possuidores indirectos ou mediatos. Estabelecida uma relação jurídica, em virtude da qual o direito ou obrigação de possuir caiba a uma pessoa que não possui, a título de propriedade, a relação possessória se desdobra, sendo directa para os que detêm a coisa e indirecta para os que lhes concedem o direito de possuir. Esta posse directa ou derivada é, por definição, conceitualmente, temporária, porque se funda numa relação de direito transitória. ENDEMANN destaca os principais casos de posse indirecta: 1º O usufrutuário e o credor pignoratício têm a posse necessária para o exercício do seu direito real de usufructo e penhor; 2º O locatário, o arrendatário, o commodatário e todos os que retêm, juridicamente, a coisa, gozam da protecção possessória, com fundamento no direito obrigacional de que estão investidos.

3º O depositário e o encarregado do transporte de uma coisa têm a posse para o cumprimento da sua obrigação.

4º Os directores de uma sociedade, o administrador judicial, o testamenteiro necessitam da posse para exercer a sua administração.

5º *Ao marido na direcção da sociedade conjugal, e ao progenitor, no exercício do pátrio poder, attribue-se a posse, por causa da administração e do usufructo, que lhes são concedidos*” (grifos meus) ¹¹.

CLÓVIS entendia, portanto, que a locação representa título de posse direta provisória, sendo os proprietários ou transferentes da posse provisória, detentores de posse indirecta.

¹¹ Código Civil, vol. 3, Livraria Francisco Alves, 1953, pp. 11/12.

O novo Código Civil não reproduz, nestes termos, o dispositivo anterior, mas declara que (art. 1197):

“A posse direta, de pessoa que tem a coisa em seu poder, temporariamente, em virtude de direito pessoal, ou real, não anula a indireta, de quem aquela foi havida, podendo o possuidor direto defender a sua posse contra o indireto” (grifos meus),

evidentemente abrangendo o locatário, o comodatário, o usufrutuário, o credor pignoratício na titulação referida ¹².

Por fim, o “domínio útil” é uma “quase propriedade”. No dizer de LIMONGI FRANÇA:

“DOMÍNIO ÚTIL - v. Domínio direto

É o mesmo que domínio foreiro (v.), i. e., a espécie de desmembramento da propriedade que pertence ao titular da enfiteuse, por oposição ao domínio direto (v. que concerne ao patrimônio do proprietário de origem (v. CC, art. 678)” ¹³.

Ora, nada obstante as manifestações do STF sobre os dispositivos do direito pretérito, não creio ter sido examinado, em profundidade, a disposição do artigo 34 do CTN que determina que:

“o possuidor a qualquer título”

é contribuinte do IPTU.

É de se realçar que o CTN não faz qualquer distinção quanto ao título do detentor da posse. Qualquer que seja o título, qualquer que seja a “forma legal” que lhe permita usufruir da posse, torna o detentor, se a lei assim determinar, contribuinte do IPTU.

¹² ROSA e NELSON NERY, nas limitações ao Novo Código Civil lembram que: “2. **Posse direta ou imediata e posse indireta ou mediata.** A doutrina admite a existência de duas posses paralelas criadas para prover a defesa daquele que tem a guarda. o uso ou a administração da coisa e dela fica temporariamente privado. V. BEVILACQUA, *Coisas*, v. I, p.17. 3. **Possuidor direto. Proteção contra o possuidor indireto.** Nos casos de convivência simultânea de posse direta e indireta, o possuidor direto (v.g. usufrutuário, credor pignoratício, locatário etc.) tem proteção possessória interdital contra o possuidor indireto (v.g. nu-proprietário, dono da coisa empenhada, locador etc.), caso sua posse direta seja molestada indevidamente, com atos de turbacão ou mesmo de esbulho. 4. **Possuidor indireto. Proteção possessória contra terceiros.** O possuidor indireto — como por exemplo o nu-proprietário, o dono da coisa empenhada, o locador etc. — tem direito à defesa de sua posse, contra terceiros, por meio dos interditos possessórios. Nesse sentido: NERY, “Proteção judicial da posse” (RDPriv 7/112); GONDIM NETTO, *Posse indireta*, 1972, p. 121; BGB § 869” (Novo Código Civil e legislação extravagante — Anotados, Ed. Revista dos Tribunais, 2002, pp. 393/394).

¹³ *Enciclopédia Saraiva de Direito*, vol. 29, p. 348.

O próprio locatário ou comodatário têm títulos hábeis para a posse provisória, nos termos do art. 486 da lei pretérita, ou 1197 da lei nova — e no entendimento de CLÓVIS BEVILACQUA, autor do anteprojeto do Código Civil anterior — visto que o CTN, *que é lei complementar*, ou com eficácia de, declara no artigo 34 — dicção que repito — :

“o possuidor a qualquer título”

será contribuinte do IPTU.

E define corretamente, visto que, se se admitisse que apenas o titular da propriedade e o domínio útil, com características de “quase propriedade”, poderia ser colocado na condição de contribuinte do imposto, à evidência, o “possuidor a outros títulos” que não aqueles, estaria excluído da tributação, com o que a expressão

“a qualquer título”,

não deveria constar do texto. Todos os títulos que não representassem “a quase propriedade”, ou melhor dizendo, aqueles títulos de posse direta transitória, estariam excluídos da expressão “a qualquer título”, reescrevendo-se a lei complementar com dicção diversa, via doutrina e jurisprudência¹⁴. Em vez de “a qualquer título”, ler-se-ia “a alguns títulos”. O legislador negativo transformar-se-ia em legislador positivo.

Não desconheço o posicionamento da Suprema Corte, redutor da exegese no que diz respeito às posses diretas transitórias, mas não posso deixar de expor aquela que me parece a adequada interpretação, como homenagem aos juristas, todos eles de notável conhecimento jurídico-tributário, como RUBENS GOMES, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, TITO REZENDE, CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, ALIOMAR BALEIRO e outros, que elaboraram o anteprojeto do CTN.

Esta é a razão pela qual espero que um dia possa a Suprema Corte, hoje com nova composição, reexaminar a questão à luz dos argumentos aqui apresentados.

Um segundo aspecto merece reflexão.

¹⁴ Sei não ser esta a posição da maioria da doutrina, inclusive de AIRES FERNANDINO BARRETO, que comigo escreveu o *Manual do IPTU*, no qual afirma à p. 107 que: “o outro ponto a merecer registro diz respeito a poder ou não a autoridade administrativa eleger como contribuinte o possuidor, nos casos em que há proprietário. Vale dizer, pode a autoridade administrativa optar pela escolha do possuidor direto, p. ex., quando há proprietário? Defendem alguns que há uma escala de preferência a ser observada, de tal sorte que, havendo proprietário, não poderá ser escolhido como contribuinte o possuidor. Não nos parece que assim seja. A escolha é livre. Opta-se por um ou por outro — ambos são contribuintes — segundo as conveniências da arrecadação. Basta que a posse seja “*ad usucapionem*” para poder ser alcançada, mesmo quando há propriedade (como se dá no compromisso de compra e venda) do promitente vendedor e posse do promitente comprador” (*Manual do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana — Manuais de Direito Tributário 1*, Revista dos Tribunais, 1985, p. 107).

A enfiteuse deixou de figurar entre os direitos das coisas no atual Código Civil.

O art. 1225 passou a ter a seguinte redação, que repito:

“São direitos reais:

I - a propriedade;

II - a superfície;

III - as servidões;

IV - o usufruto;

V - o uso;

VI - a habitação;

VII - o direito do promitente comprador do imóvel;

VIII - o penhor;

IX - a hipoteca;

X - a anticrese”;

contrastando com o artigo 674 do Código Civil pretérito, que, repito, declarava:

“São direitos reais, além da propriedade:

I - a enfiteuse;

II - as servidões;

III - o usufruto;

IV - o uso;

V - a habitação;

VI - as rendas expressamente constituídas sobre imóveis;

VII - o penhor;

VIII - a anticrese;

IX - a hipoteca” (grifos meus).

Por outro lado, o ADCT da lei suprema determina, em seu artigo 49, que repito:

“Art. 49 A lei disporá sobre o instituto da enfiteuse em imóveis urbanos, sendo facultada aos foreiros, no caso de sua extinção, a remição dos aforamentos mediante aquisição do domínio direto, na conformidade do que dispuserem os respectivos contratos.

§ 1º Quando não existir cláusula contratual, serão adotados os critérios e bases hoje vigentes na legislação especial dos imóveis da União.

§ 2º Os direitos dos atuais ocupantes inscritos ficam assegurados pela aplicação de outra modalidade de contrato.

§ 3º *A enfiteuse continuará sendo aplicada aos terrenos de marinha e seus acrescidos, situados na faixa de segurança, a partir da orla marítima.*

§ 4º *Remido o foro, o antigo titular do domínio direto deverá, no prazo de noventa dias, sob pena de responsabilidade, confiar à guarda do registro de imóveis competente toda a documentação a ele relativa" (grifos meus),*

sendo de se realçar que o § 3º, que cuida dos terrenos de marinha, garante aos que usufruem da posse desses bens, a enfiteuse permanente ¹⁵.

A legislação sobre a enfiteuse dos terrenos de marinha é uma legislação especial que, à evidência, só poderia ser alterada pela legislação geral (Código Civil) se houvesse expressa menção a tal alcance na própria lei geral e se não houvesse disposição da Carta Magna. Ocorre que a "enfiteuse" sobre terrenos de marinha não pode ser retirada do ordenamento jurídico nacional, por determinação da lei suprema, ¹⁶ a não ser por emenda constitucional.

Ora, entre os bens da União estão os terrenos de marinha, com o artigo 20, inciso VII, assim redigido:

"São bens da União:

...

VII. *os terrenos de marinha e seus acrescidos"*.

¹⁵ Comentei-o, com críticas: "Típico artigo sem nenhum perfil constitucional. Matéria própria de direito ordinário, salvo nos privilégios outorgados. Que a lei deva dispor sobre a enfiteuse nos imóveis urbanos não resta dúvida, e tal disposição desnecessária já constava da legislação sobre a enfiteuse, substantivo que se pode definir como "ato do foreiro que restitui ao senhorio direito o prédio enfitêutico, em caso de esterilidade, destruição parcial ou perda total de seus frutos; ou gratuidade, em qualquer circunstância, nesse caso na dependência dos credores prejudicados com a renúncia. CC, arts. 687, 691. Obs. A expressão 'abandono' constante desses dispositivos é imprópria, pois se trata de autêntica renúncia. Cf. L 6015, de 31/12/1973, art. 258". A continuação do dispositivo parece indicar o respeito às disposições constitucionais. Se, de um lado, é facultado aos foreiros, na extinção, a remição dos aforamentos mediante a aquisição do domínio direto, de outro lado, a Constituição determina que tal remição se dê de conformidade com o disposto nos respectivos contratos, o que vale dizer, o cumprimento do pactuado. Os parágrafos seguintes, todavia, explicitam a razão do dispositivo, e: "O § 3º excetua do regime novo, criado pelo art. 49, os terrenos de marinha e seus acrescidos, que se situam em faixa de segurança a partir da orla marítima. Para estes, o regime de enfiteuse, como confirmado pelo direito pretérito, continua integralmente, não havendo alteração da disciplina legal" (*Comentários à Constituição do Brasil*, 9º vol., Ed. Saraiva, 2002, pp. 428/429 e 432).

¹⁶ MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO escreveu: "Terrenos de marinha – Estes constituem uma faixa de terras banhada pelo mar ou por rios e lagos que sofram a influência das marés. Tal faixa é de trinta e três metros a contar da linha do preamar médio de 1831, por força de definição que data da Lei de 15 de novembro de 1831 e da Decisão n. 274, de 3 de outubro de 1832. A Constituição anterior não os incluía entre os bens da União, mas assim já era por força da legislação ordinária (Decreto-Lei n. 9.760/46, art. 1º)" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 1, Ed. Saraiva, 2000, p. 150).

Tais terrenos, à evidência, pertencem à União, mas os que deles usufruem não podem eximir-se do pagamento do IPTU.

Fossem os terrenos de marinha — que são bens da União— imunes, por pertencerem àquela entidade federativa (imunidade subjetiva), não poderiam os Municípios cobrar IPTU de nenhum dos prédios lindeiros à praia, grande parte deles, em função de sua distância da orla, terrenos de marinha ¹⁷.

É de se lembrar, finalmente, que as áreas portuárias deixam de estar expressamente mencionadas no artigo 20, em face de estarem abrangidas pelas disposições relativas aos terrenos de marinha ¹⁸.

Quero reiterar, no presente estudo, que, no passado, entendia, considerando não do texto complementar (art. 34), mas apenas o constitucional, que a posse direta ou indireta, pela União, de seus bens, seria suficiente para afastar a tributação municipal. O fato de jamais o artigo 34 ter sido inquinado de inconstitucional, sem redução de texto, para efeitos de bens públicos, levou-me a reconsideração de minha inteligência pretérita.

O que dá a característica de bem tributável é a detenção tanto em virtude da propriedade, como da efetiva posse direta, a qualquer dos títulos (domínio útil ou posse).

E, neste particular, não pode a lei tributária, mesmo em nível de legislação complementar, alterar conceitos próprios de direito civil, utilizado pela Constituição para atribuir competências, como aquele do que seja posse “a qualquer título”. Abrange, assim, se a lei o determinar, a própria locação ou comodato — nada obstante a jurisprudência do STF— a meu ver, por gerarem, ambos os institutos, posse direta, embora transitória, visto que a transferência do usufruto para terceiros obriga a estes terceiros e não mais ao proprietário, se assim a lei municipal o determinar ¹⁹.

¹⁷ Na história dos terrenos de marinha, deu-se apenas exceção, ao tempo do Império, no que diz respeito aos laudêmios do Distrito Federal, o que perdeu sentido com sua transferência para Brasília. JOSÉ CRETTELLA lembra: “Incluíram-se, depois, na renda da União, “os foros dos terrenos de marinha, exceto os do Distrito Federal, e produto da renda de posses ou domínios úteis dos terrenos de marinha, nos termos da legislação em vigor” (Cf. Lei n. 25, de 20 de dezembro de 1891). Os terrenos de marinha pertencem à União, exceto, apenas, o direito da municipalidade no Distrito Federal. Isto é, apenas a renda dos aludidos terrenos (Cf. BRANDÃO CAVALCANTI, *Tratado de direito administrativo*. 4a. ed., 1958, v. III, p. 415). O Decreto-lei n. 710, de 1938, modificou a política do governo da União em relação aos terrenos de marinha, no Distrito Federal, voltando para o domínio pleno da União, com a extinção do usufruto concedido à municipalidade, todos os terrenos de marinha, no Distrito Federal (Cf. BRANDÃO CAVALCANTI, *Tratado de direito administrativo*, 4a. ed., 1956, v. 111, p. 415)” (*Comentários à Constituição 1988*, vol. III, Forense Universitária, 1990, p. 1248).

¹⁸ O artigo 20 da Constituição Federal está assim redigido: “Art. 20. São bens da União: VII. os terrenos de marinha e seus acrescidos; ...”.

¹⁹ Os artigos 109 e 110 do CTN estão assim redigidos: “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas

Não há, pois, a meu ver, imunidade, a favor de bens da União, quando não seja ela a possuidora direta, no que concerne ao IPTU, nada obstante, — reitero mais uma vez — a jurisprudência e a doutrina em contrário.

É de se lembrar que o IPTU, por ser um imposto real, que não leva em conta a capacidade contributiva ou econômica do detentor — e esta é a jurisprudência do STF —, é exigível daqueles que possam deter o domínio útil ou posse, a **qualquer título**, de imóvel pertencente a pessoa de direito público.

Por este prisma, à evidência, os terrenos de marinha — que são bens da União — podem sofrer a incidência de IPTU, desde que estejam na posse de entidade não imune, qualquer que ela seja, nos termos do artigo 486, do Código Civil pretérito, ou do artigo 1197, do atual.

Ora, se bem da União, em posse de particular, pode ser tributado pelo IPTU — como os terrenos de marinha — é de se perguntar se empresas concessionárias, permissionárias, autorizadas ou gestoras de serviços públicos que estão na posse direta de tais bens, podem ou não ser contribuintes do imposto, em face do disposto no artigo 150, inciso VI, letra “c”, e do 150, § 3º, ambos da Constituição.

É, pois, aspecto relevante, para exame no presente estudo, este que diz respeito às imunidades das entidades federativas e de suas autarquias, desonerações não extensivas às empresas públicas e sociedades de economia mista.

Reza o § 3º do artigo 150 da Constituição Federal que:

“Art. 150 As vedações do inciso VI, “a”, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”²⁰

Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

²⁰ Escrevi: “O § 3º tem espectro de atuação maior que aquele do Texto pretérito (art. 19, § 1º)..De início, exclui a vedação absoluta ao poder de tributar relacionado ao patrimônio, renda e serviços dos entes tributantes referentes à exploração de atividades econômicas cujo regime jurídico seja próprio dos empreendimentos privados ou de serviços públicos pertinentes à ordem econômica. Em outras palavras, a imunidade não beneficia União, Estados, Municípios, Distrito Federal, autarquias e fundações do Poder Público sempre que explorarem atividades econômicas mencionadas no art. 173 da Constituição Federal ou prestarem os serviços públicos a que se refere o art. 175. Os dois dispositivos cuidam da atividade econômica e da dualidade de sua iniciativa” (*Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., tomo I, Ed. Saraiva, 2001, pp. 221/222)

Como se percebe, não só as empresas públicas ou sociedades de economia mista, que atuam sob o regime de direito privado do art. 173, estão excluídas da imunidade (atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados), como aquelas sujeitas ao regime de direito público, do artigo 175 (em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário).

Na dualidade de iniciativa econômica, o tipo de disciplina legal a que a atividade estiver subordinada é irrelevante, para efeitos de afastar a imunidade, visto que o § 3º cuidou dos dois regimes sobre os quais já me manifestei, dizendo:

“Ora, em nenhum momento o art. 173 comporta a exploração de serviços públicos, mas apenas a exploração de atividades econômicas — daí a prevalência do direito privado —, lembrando-se de que o § 1º, na redação da EC n. 19/98, refere-se à exploração de atividade econômica de: a) produção de bens; b) comercialização de bens; ou c) prestação de serviços sem qualquer adjetivação.

Ocorre que, repetidas vezes, o Estado pode intervir em área de prestação de serviços ou comercialização de bens por “interesse coletivo relevante” ou “imperativos de segurança nacional”, sem que tais serviços ou circulação de bens possam ser considerados serviços públicos, como, por exemplo, já aconteceu durante a Segunda Guerra Mundial, em que houve período de racionamento de alimentos (leite, pão *etc.*). Poderia, se quisesse, criar empresas para explorar tais atividades. Mais recentemente, na importação da borracha, instituiu a contestada Taxa de Organização e Regulamentação do Mercado da Borracha (TORMB), para regularizar segmento descompassado da economia. Durante o conflito de 1939/1945, a distribuição de combustíveis passou a ser de segurança nacional, assim como a produção da borracha. E a “Petrobrás” surgiu, no fim da década de 40, como imperativo de segurança nacional, sem que se possa dizer que a extração, a produção e a comercialização de combustíveis sejam serviços públicos.

Dessa forma, a dicção constitucional sinaliza que imperativos de segurança nacional e interesse público relevante podem conformar exploração de atividades econômicas que impliquem serviço, no

texto constitucional, sem que sejam necessariamente públicos.

O segundo regime jurídico para atuação do Estado na prestação de serviços públicos com densidade econômica desenhado está no “caput” do art. 175 da CF, com o seguinte discurso:

“Incumbe ao poder público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos” (grifos meus).

Aqui, ao contrário do § 1º do art. 173, nitidamente o constituinte fala em serviços públicos e não apenas em serviços, sendo este regime de direito administrativo, devendo, por conseqüência, as empresas privadas que nele atuem seguirem as estritas regras daquele ramo da árvore jurídica.

Não há como confundir os dois regimes. São distintos. No primeiro, o Estado atua como agente vicário na exploração própria da atuação particular, regida por normas que pertinem ao direito privado e, no segundo, o segmento privado pode atuar como agente acólito do Estado na prestação de serviços públicos, que não se confundem com os aspectos pertinentes ao art. 173”²¹.

Vale dizer, seja sob regime de direito privado, seja de direito público, a empresa pública ou sociedade de economia mista, enquanto entidade empresarial, não goza da imunidade de impostos, que beneficia, apenas, as entidades federativas ou suas autarquias.

Mais do que isto, o IPTU é imposto que incide sobre o patrimônio das entidades que compõem a administração indireta das entidades federativas, constituída de empresas públicas e sociedade de economia mista, nem por isto sendo, este patrimônio das controladas, objeto da imunidade. Até mesmo na venda de imóvel de entidade federativa para pessoa jurídica ou física não imune, o imposto sobre transmissão é devido, por força do referido § 3º do artigo 150 da C.F.

O aspecto, portanto, relevante, é que, na dualidade de iniciativa econômica, é a condição de empresa (pública ou de economia mista) que afasta a imunidade,

²¹ *Dimensões do Direito Contemporâneo*, Ed. Thomson/IOB, divs. auts., coordenação Ives Gandra Martins e José Renato Nalini, pp. 6/7.

e não o regime jurídico sob o qual atua (arts. 173 ou 175), por força do § 3º do artigo 150, assim por mim comentado:

"O constituinte houve por bem afastar a imunidade daqueles serviços públicos remunerados por preço público (gênero), assim como as atividades econômicas dos entes tributantes, cujo regime jurídico seja de natureza privada, no que agiu bem. A intervenção concorrencial, à evidência, é típica atuação do Estado em área de atuação preferencial do setor privado, razão pela qual a imunidade não se justifica" ²².

Um outro aspecto relevante é o que diz respeito ao entendimento de que se aplicaria à hipótese o regime da substituição tributária do artigo 128 do CTN, assim redigido:

"Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

A meu ver, há um equívoco ao se entender que o regime jurídico aplicável é o da substituição tributária.

Reza o artigo 121 do CTN que:

"Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

§ único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I. contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II. responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

E, nitidamente, divide o sujeito passivo da obrigação tributária em contribuinte e responsável, sendo, pois, o artigo 128, o conformador da definição

²² Comentários à Constituição do Brasil, 6º vol., tomo I, ob. cit., p. 224.

do que seja responsável, hoje com acréscimo do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, assim redigido:

*“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”*²³

Ora, segundo o artigo 34, cuja dicção, repito, declara que:

“Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título” (grifos meus),

“o possuidor a qualquer título”, isto é, qualquer que seja o possuidor — e a meu ver, nada obstante a decisão do STF, até o locatário e o comodatário, visto que, pela lei civil, têm título provisório de posse direta (art. 486 do C.C. pretérito e 1197 do C.Civil atual) — é o contribuinte de direito, e não apenas responsável. O artigo 34 cria uma relação direta de sujeição passiva e não substitutiva — como tenho defendido, o responsável tributário é sempre um substituto do contribuinte, mesmo nas hipóteses em que seja o único sujeito passivo, com exclusão de qualquer responsabilidade do contribuinte—, com o que qualquer empresa pública ou sociedade de economia mista exploradora de qualquer atividade, ocupando terrenos de marinha ou bens da União, é contribuinte de IPTU, por força dos artigos 150, § 3º da C.F. e 32 e 34 do CTN.

Ora, se a sub-contratada detém o imóvel por posse direta — e, nos caso de enfiteuse, sem a polêmica que podem ensejar outros títulos mais precários— é constitucional a incidência, por força do artigo 34 do CTN, devendo-se lembrar

²³ LUIZ ANTONIO CALDEIRA MIRETTI, em estudo para obra que coordenei, escreve sobre o artigo 121 que: “Após a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, conforme já explanado, estamos diante da classificação do sujeito passivo em contribuinte (inciso I do parágrafo único) e responsável (inciso II do parágrafo único). Classificação para a qual a doutrina adotou as correspondentes expressões de sujeito passivo direto; para o contribuinte, e de sujeito passivo indireto, para o responsável.

A intenção do legislador na abrangência de situações fáticas ou jurídicas foi alcançada com tais previsões, ou seja, estabeleceu a sujeição passiva e, por conseguinte, o cumprimento da obrigação, por aquele que efetivamente pratica e realiza o fato gerador (contribuinte-sujeito passivo direto), bem como por aquele que, não praticando o fato gerador, não realizando o fato previsto na norma, tendo ou não interesse na ocorrência do fato gerador, a lei o coloca na condição de responsável (sujeito passivo indireto) — pelo pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária” (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, ed. 2002, Saraiva, pp. 204/205).

que a lei poderia definir responsabilidade solidária da empresa concessionária, que deixaria a condição de “contribuinte” para transfigurar-se em “responsável”, visto que o contribuinte é o detentor da posse direta do imóvel, afastada, pois, a concessionária, por determinação legal.

É o que dispõe o artigo 34 e o 128 do CTN, sendo, neste caso, contribuinte o sub-contratado e, responsável, o contratante ou concessionário ²⁴.

Um último aspecto, no que diz respeito à exploração dos portos, com regimes jurídicos diversos, em cada Estado, das empresas que recebem concessões, permissões, autorizações ou direito de gerir. Os bens da União, em que se instalam, continuam no patrimônio dessa entidade da federação, mas a sua posse indireta não elimina aquela direta das empresas públicas ou privadas que atuem nesta área.

E a enfiteuse, para os terrenos de marinha, foi assegurada, neste tipo de exploração, pela lei suprema, artigo 49 § 3º do ADCT ²⁵.

Encerro, pois, este estudo, transcrevendo decisão, que me parece a que melhor contempla a questão, da lavra da eminente Ministra Eliana Calmon, com o apoio de todos seus pares na Turma que integra:

“Na hipótese dos autos, temos imóvel do domínio da CODEBA, não importando para o deslinde da querela que seja ele regido pela enfiteuse, em que o domínio indireto seja da UNIÃO, porque é contribuinte do IPTU não só o *dominus*, mas também o titular do domínio útil, o que descarta a possibilidade de escapar a abordagem quanto ao sujeito passivo da relação tributária referente ao IPTU.

²⁴ Escrevi sobre o artigo 128: “O artigo pretende consubstanciar uma norma geral formalizada em duas idéias básicas, a saber: 1) a responsabilidade tributária é aquela definida no capítulo; 2) a lei, entretanto, pode estabelecer outros tipos de responsabilidade não previstos no capítulo, a terceiros. O artigo começa com a expressão “sem prejuízo do disposto neste capítulo”, que deve ser entendida como exclusão da possibilidade de a lei determinar alguma forma de responsabilidade conflitante com a determinada no Código. Isto vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo Capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei determinar nenhuma responsabilidade que entre em choque com os artigos 128 a 138. A seguir, o artigo continua: “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa”, determinando, de plano, que esta escolha de um terceiro **pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei**. Uma responsabilidade, entretanto, sugerida, indefinida, pretendidamente encontrada por esforço de interpretação nem sempre juridicamente fundamentada, **não pode ser aceita**, diante da nitidez do dispositivo, que exige que a determinação deva ser apresentada “de forma expressa”. (*Comentários ao CTN*, ed. 2002, Ed. Saraiva, pp. 223/5).

²⁵ MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO assim interpreta o § 3º do artigo 49: “Terrenos de marinha. O texto é claro. Quando o senhorio direto é particular, a enfiteuse virá a ser extinta pela lei prometida, mas se for ele o Estado, não, a enfiteuse será mantida” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 2, Ed. Saraiva, 1999, p. 346).

Assim, sendo a CODEBA empresa pública detentora do domínio útil, é contribuinte do IPTU, não sendo alcançada pela imunidade do senhorio, a UNIÃO, detentora do domínio direto.

Este foi o encaminhamento do acórdão aqui impugnado, em nível infraconstitucional, o que leva ao conhecimento e provimento do recurso especial para, reformando o acórdão, atribuir à CODEBA responsabilidade pelo pagamento do IPTU" (REsp 267099-BA (2000/0070300-1) - Recorrente: Município de Salvador - Procurador: Gustavo Adolfo Hasselmann e outros - Recorrido: Cia. das Docas do Est. da Bahia - CODEBA - Adv.: Aurélio Pires e outros).

Como se percebe, a matéria, nada obstante as decisões da Suprema Corte, ainda está em aberto.

São Paulo, 31 de julho de 2003.

(*) IVES GANDRA DA SILVA MARTINS é Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional e Presidente do Centro de Extensão Universitária.
