**ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAP**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA AOS TERRENOS DE MARINHA EM RELAÇÃO AO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA - IPTU**

**JEANITON SOUZA PINTO**

**BRASÍLIA - DF**

**AGOSTO DE 2019**

**ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - ENAP**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA AOS TERRENOS DE MARINHA EM RELAÇÃO AO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA - IPTU**

Monografia apresentada por **ALUNO** à **Escola Nacional de Administração Pública - ENAP**, como requisito para a obtenção de Especialista em Direito Público.

Orientador: Professor Doutor Valcir Gassen.

**BRASÍLIA - DF**

**AGOSTO DE 2019**

**Folha de Aprovação**

CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

TÍTULO DA MONOGRAFIA:

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA AOS TERRENOS DE MARINHA EM RELAÇÃO AO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA - IPTU.

ALUNO

Jeaniton Souza Pinto \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

AVALIAÇÃO 1.

CONTEÚDO:

Nota: \_\_\_\_ Conceito: \_\_\_\_\_

Avaliador:

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

FORMA:

Nota: \_\_\_\_ Conceito: \_\_\_\_\_

Avaliador

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

NOTA FINAL: \_\_\_\_\_\_ CONCEITO: \_\_\_\_\_\_\_

Brasília - DF, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ de 20 \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Coordenador

Referência

**PINTO,** Jeaniton, A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA AOS TERRENOS DE MARINHA EM RELAÇÃO AO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA - IPTU, ENAP 2019.

Total de folhas. 85

Monografia (pós-graduação lato sensu em direito tributário) – Escola Nacional de Administração Pública, Brasília - DF, 2019.

GASSEM, Valcir

Pista para catalogação: (palavras chave).

AGRADECIMENTOS

A todo corpo docente e administrativo da Escola Nacional de Administração Pública - Enap pelo auxílio e serviços prestados.

Prefiro os que me criticam, porque me corrigem, aos que me elogiam, porque me corrompem.

 Santo Agostinho

RESUMO

A hipótese de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano - IPTU nos terrenos de marinha e seus acrescidos é possível. Não há a chamada bitributação (mais de um ente tributante cobrando um ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador). No caso dos terrenos controlados pelo regime de aforamento, a cobrança do IPTU tem previsão nos arts. 32 e 34 do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que o foreiro é possuidor do domínio útil do imóvel aforado. Dessa forma, é devido pelo foreiro tanto o IPTU como o pagamento do Foro, que é cobrado pela União em razão da utilização do imóvel público pelo particular. Mas o IPTU tão somente incidirá na fração do domínio útil, que é de 83%, pois os 17% restantes, que correspondem ao domínio direto, não são passíveis de cobrança, pois pertencem à União, eis que esta, como ente tributante, goza de imunidade tributária, prevista no art. 150, inciso VI, alínea “ a “ da Constituição Federal de 1988. No caso do imóvel controlado pelo regime de ocupação, não pode seu ocupante figurar no polo passivo da obrigação tributária. A posse, neste caso, é precária e desdobrada e, portanto, não há direito real. A União mantém o domínio pleno do imóvel. Registre-se que a incidência não se dá por dois motivos, quais sejam: O primeiro é que a ocupação não gera o direito de propriedade e nem é passível de ser usucapida, visto que há vedação constitucional. O segundo, é que existe imunidade recíproca entre os entes da federação, não podendo o Município, neste caso, tributar terreno de marinha e seus acrescidos, dado que é de propriedade da União, nos termos do art. 20, inciso VII da CF de 1988. Sua violação ofende o pacto federativo brasileiro e a garantia da imunidade tributária, que resguarda e impõe o equilíbrio entre os entes federados e, caso inobservado, resta enfraquecendo o federalismo e a separação dos poderes.

Palavras chaves: Terrenos de marinha – imunidade tributária

ABSTRACT

The hypothesis of the incidence of tax on property andUrban Territorial Property-Iptu in the marine land and its added is possible. There is no so-called bitributation (more than one tributary, charging one or more taxes on the same generator fact). In the case of land controlled by the Aphoration regime, the levying of the IPTU is forecast in the arts. 32 and 34 of the National tax code, since the Foreiro is possessor of the useful domain of the Saed property. In this way, it is due to the Foreiro both the IPTU and the payment of the forum, which is charged by the Union because of the use of the public property by the private. But the IPTU will only focus on the fraction of the useful domain, which is 83%, because the remaining 17%, which correspond to the direct domain, are not liable to be charged, because they belong to the Union, Behold , as a tributary, It enjoys tax immunity, provided for in art. 150, ITEM VI, point "a" of the Federal constitution of 1988. In the case of the property controlled by the occupation regime, the occupant may not appear inthepassive tax liability. Possession, in this case, is precarious and unfolded and therefore there is no real right. The Union maintains the full dominance of the property. It is noted that the incidence does not take two reasons, namely: the first is that the occupation does not generate the right of ownership and is not likely to be usucapida, since there is constitutional sealing. The second is that there is reciprocal immunity among the Federation's members, and the municipality may not, in this case, tax land of the navy and its added, since it is the property of the Union, in accordance with art.Twenty,ItemVII of 1988 CF. Its violation offsets the Brazilian Federative Pact and the guarantee of tax immunity, which guards and imposes the balance between the Federate entities and, if not observed, weakens the federalism and the separation of the powers.

Key words: Marine land – tax immunity

**SUMÁRIO**

**1** **INTRODUÇÃO** 11

2 CONCEITOS INERENTES AOS TERRENOS DE MARINHA 14

2.1 Terreno de Marinha 14

2.2 Acrescido de Marinha 17

2.3 A Delimitação dos Terrenos de Marinha e seus Acrescidos 19

2.3.1 A Linha de Preamar Média - LPM e o Ano 1831 20

2.3.2 A Linha Limite de Marinha - LLM 21

**3 REGIMES DE UTILIZAÇÃO DOS TERRENOS DE MARINHA E SEUS ACRESCIDOS** 23

3.1 Aforamento ou Enfiteuse 23

2.3.1 Domínios Útil, Direto e Pleno 26

3.1 Ocupação 27

**4 RECEITAS PATRIMONIAS E SUA NATRUREZA JURÍDICA** 33

4.1 Diferença entre as Receitas Públicas Originárias e Derivadas 33

4.2 Foro 37

4.3 Taxa de Ocupação 38

4.4 Laudêmio 41

**5 A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU NOS TERRENOS DE MARINHA E SEUS ACRESCIDOS...........................................................................................45**

5.1 O IPTU e o seu Fato Gerador 45

5.2 O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária e o Contribuinte de IPTU 50

5.2 A Posse Desdobrada 56

5.3 Da Propriedade da União e da Posse dos Ocupantes dos Terrenos de Marinha e seus Acrescidos 58

5.5 A Hipótese de Incidência do IPTU sobre os Terrenos de Marinha em Regime de Aforamento 62

5.6 A Hipótese Incidência do IPTU sobre os Terrenos de Marinha em Regime de Ocupação com Título Precário 65

5.7 Da Imunidade Tributária Recíproca dos Entes Federados e da Garantia Constitucional 70

**6 CONSIDERAÇÕES FINAIS** ........77

**7 REFERÊNCIAS** ...80

1. **Introdução**

O domínio de áreas e terrenos pela União remonta a origem do descobrimento do Brasil, ocasião em que Pedro Álvares Cabral tomou posse em nome e para domínio do Rei de Portugal das terras brasileiras. Algumas propriedades, no transcorrer do tempo, foram transferidas pelas Cartas de Sesmarias, que eram, inclusive, grandes áreas que pertenciam ao domínio público, mas, posteriormente, passaram para o privado. Dessa forma, torna-se digno de registro que tanto as áreas públicas como as privadas advêm da mesma origem.

Algumas áreas, entretanto, foram mantidas sob o domínio público, como, por exemplo, os terrenos de marinha e seus acrescidos, pois há, como indicativo histórico, a Ordem Régia de 1710, que a época já se denominava de terreno de marinas, que visava excluir do domínio privado essas áreas, uma vez que tinha como fito favorecer os propósitos reais, como também a defesa da terra.

Os terrenos de marinha estão regulados em leis especiais, que foram recepcionadas pela Constituição Federal de 1988, tendo o constituinte inserido no art. 20, inciso VII, esses imóveis como bem da União, assim como tratou do instituto da enfiteuse no art. 49, §3º dos Atos das Disposições Constitucionais Provisórias – ADCT.

A utilização dessas áreas impõe ao particular o pagamento de uma receita originária, denominada Foro ou Taxa de Ocupação (cobradas anualmente), tendo como incidência o valor do domínio pleno da propriedade e, cumulativamente, os responsáveis desses imóveis vêm suportando a cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, que é de competência municipal, muito embora estejam a maioria desses imóveis em regime de ocupação e sob o domínio pleno da União, que, de outra maneira, em função de preceito constitucional, teria a imunidade tributária para esse tributo.

Este estudo pretende, portanto, avaliar se de fato existe legalidade na hipótese de incidência da cobrança do IPTU sobre o terreno de marinha e seus acrescidos, levantando-se, ainda, quais as possibilidades em que o ente Municipal pode constituir o crédito tributário em tais propriedades.

A pesquisa é considerada relevante, na medida em que seus resultados poderão subsidiar os debates acadêmicos acerca da matéria, bem como futuras publicações científicas, como também porque se verifica escassez de estudos sobre o tema.

Como o IPTU tem como incidência a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, por natureza ou acessão física, localizados em área urbana, os municípios brasileiros vêm ao longo do tempo exigindo (materializando a hipótese de incidência) o tributo de todos os imóveis localizados em área de marinha e seus acrescidos.

A cobrança do IPTU se dá em qualquer regime de utilização previsto no ordenamento jurídico pátrio, ainda que exista preceito constitucional garantindo a União imunidade tributária sobre seu patrimônio.

Não obstante essas áreas apresentarem direito real, como nos terrenos aforados, existem áreas ocupadas que somente estão regularizadas por ato administrativo precário e resolúvel, que não gera direito real para quem a ocupa e, diante desse quadro, levanta-se a seguinte questão: **Qual a hipótese de incidência o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU sobre o terreno de marinha e seus acrescidos?**

Verifica-se, partindo desta questão, que o objetivo geral da pesquisa foi centrado em analisar e avaliar quais as situações jurídicas em que ocorre a hipótese de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e quando este deve incidir nos imóveis conceituados como terreno de marinha e seus acrescidos.

Do ponto de vista específico, o trabalho tem como escopo abordar os seguintes objetivos: **a)** identificar o que é terreno de marinha e seus acrescidos; **b)** conhecer os regimes legais de utilização das áreas de marinha por particulares; **c)** verificar quais são as receitas patrimoniais vinculadas aos terrenos de marinha; **d)** examinar em quais situações e condições que ocorre a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU nas áreas de marinha e seus acrescidos; e **e)** avaliar se há possibilidade da cobrança do IPTU, concomitante, com Foro e a Taxa de Ocupação nos terrenos de marinha e seus acrescidos.

**A pesquisa possui viés exploratório e descritivo**, com ênfase na abordagem qualitativa. Por se tratar de um estudo que teve como objetivo conhecer e reunir as contribuições científicas e documentais sobre o assunto, o método de estudo principal foi o exploratório e o descritivo, que buscou explicar os principais aspectos dos diversos temas abordados. O procedimento da pesquisa contemplou também o método comparativo, por examinar várias doutrinas ou textos análogos para descobrir o que é comum, isto é, significativo.

Esta pesquisa recai sobre a abordagem qualitativa com base em fontes secundárias impressas e digitais oriundas da jurisprudência e da doutrina, todas relacionadas ao tema proposto.

As informações e os dados coletados nesta pesquisa foram analisadas e criteriosamente interpretados com base nos métodos científicos e no referencial teórico.

A monografia, por fim, é dividida em seis capítulos, sendo o primeiro capítulo a introdução; o segundo aborda os conceitos inerentes aos terrenos de marinha; o terceiro fala sobre os regimes jurídicos de utilização dos terrenos de marinha e seus acrescidos; o quarto aborda as receitas patrimoniais; o quinto trata da incidência do IPTU no terreno de marinha e seus acrescidos; e, por fim, o sexto, que realiza as considerações finais e conclusões a que o autor chegou.

1. **cONCEITOS INERENTES AOS TERRENOS DE MARINHA**

Inserido entre os bens da União[[1]](#footnote-1), os terrenos de marinha e seus acrescidos têm natureza de bens dominicais[[2]](#footnote-2), uma vez que podem ser utilizados para a exploração do poder público, conforme se verificará no transcorrer deste estudo. Mas, para uma melhor compreensão do tema abordado, torna-se imperioso conhecer alguns conceitos, tendo em vista que será essencial à conclusão deste estudo.

* 1. Terrenos de Marinha

Os terrenos de marinha estão localizados em uma profundidade de 15 (quinze) braças craveiras (33 metros), em direção ao continente, tendo como referência a linha do preamar-médio do ano de 1831, que, na lição de Hely Lopes Meirelles[[3]](#footnote-3), pode assim ser definido:

[...] são todos os que, banhados pelas águas do mar e dos rios navegáveis, em sua foz, vão até a distância de 33 metros para a parte das terras, contados desde o ponto em que chega o preamar (sic) médio.

José dos Santos Carvalho Filho[[4]](#footnote-4) converge, aliás, com o ensinamento de Hely Lopes Meirelles, pois assim conceituou os terrenos de marinha:

[...] são áreas que, banhadas pelas águas do mar ou dos rios navegáveis, em sua foz, se estendem a distância de 33 metros para área terrestre, contados da linha do preamar de 1831.

Ainda segundo José dos Santos Carvalho Filho[[5]](#footnote-5), esta definição teve início com o advento do Aviso Imperial de 1831 e, por esse motivo, torna-se este ano a referência para o estabelecimento do preamar, senão vejamos:

A definição inicial dos terrenos de marinha foi dada pelo Aviso Imperial de 12 de julho de 1831, e por isso a referência ao preamar médio de 1831. O Decreto-Lei Nº 9.764/46 também define essas áreas e faz menção ao preamar da mesma época.

Já o conceito legal de terreno de marinha tem previsão estatuída no art. 2º do Decreto-lei Nº 9.670, de 5 de setembro de 1946, que dispõe sobre os bens da União, *in verbis:*

Art. 2º São terrenos de marinha, em uma profundidade de 33 (trinta e três) metros, medidos horizontalmente, para a parte da terra, da posição da linha do preamar-médio de 1831:

        a) os situados no continente, na costa marítima e nas margens dos rios e lagoas, até onde se faça sentir a influência das marés;

        b) os que contornam as ilhas situadas em zona onde se faça sentir a influência das marés.

  Parágrafo único. Para os efeitos dêste (sic) artigo a influência das marés é caracterizada pela oscilação periódica de 5 (cinco) centímetros pelo menos, do nível das águas, que ocorra em qualquer época do ano.

Sua localização está inserida entre duas linhas. A primeira é denominada de Linha Preamar-Média – LPM do ano de 1831 e a segunda identificada como Linha Limite de Marinha – LLM, que tem como função limitar a demarcação dos terrenos de marinha em relação aos terrenos alodiais. Dessa forma, os terrenos de marinha estão delimitados, em uma profundidade de 33 (trinta e três) metros, tomando como base o traçado da LPM em direção ao continente, limitando-se ao traçado da Linha Limite de Marinha - LLM.

Convém trazer à baila o artigo[[6]](#footnote-6) de Joel deMenezes Niebuhr, pois é esclarecedor o debate acerca deste tema, *literis:*

1. Terreno de marinha constitui-se numa faixa de 33 (trinta e três) metros, a contar da linha da preamar-média de 1831, para dentro da terra, nas áreas banhadas por águas sujeitas à maré, conforme se depreende do artigo 2º do Decreto-Lei nº 9.760, de 05 de setembro de 1946.
2. 2. Nesse contexto, os terrenos de marinha só existem nas áreas que sofrem a influência das marés. A propósito, o parágrafo único do artigo 2º do Decreto nº 9.760/46 esclarece que a influência das marés é caracterizada pela oscilação periódica de 5 (cinco) centímetros pelo menos do nível das águas, que ocorra em qualquer época do ano. Isso significa que áreas na margem de rios e lagoas também podem constituir terreno de marinha, desde que eles sofram a influência das marés.

3. Convém, por oportuno, determinar o que é a linha da preamar-média de 1831, já que, como visto, o terreno de marinha parte dela. Conforme anota Humberto Haydt de Souza Mello, “preamar é o ponto mais alto a que sobe a maré. É o mesmo que maré cheia.” [2](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm#nota01#nota01) Já a preamar-média, segue o autor, “corresponde à posição média de preamares observadas durante uma ou várias lunações, de maneira a atender-se, não só à ação conjunta da lua e do sol, como também à ação das causas perturbadoras normais, e a reduzir ao mínimo a influência das causas acidentais ou anormais.”  Ou seja, a linha da preamar-média significa a média da maré alta em determinado período; a linha da preamar-média de 1831 é a média da maré alta apurada em 1831.

Os terrenos de marinha partem, portanto, da linha da preamar-média de 1831 e não da linha da preamar-média atual, do próximo ano ou de qualquer outro período.

Os terrenos de marinha são bens públicos, pertencentes à União, a teor da redação incontroversa do inciso VII do artigo 20 da Constituição Federal. E isso não é novidade alguma, dado que os terrenos de marinha são considerados bens públicos desde o período colonial, conforme retrata a Ordem Régia de 04 de dezembro de 1678 e, em especial, a Ordem Régia de 21 de outubro de 1710, cujo teor desta última apregoava “que as sesmarias nunca deveriam compreender a marinha que sempre deve estar desimpedida para qualquer incidente do meu serviço, e de defensa da terra”.

Além do terreno de marinha que está inserido e limitado a faixa dos 33 (trinta e três metros) entre a LPM e LLM, existe também os chamados acrescidos de marinha, que, como se verá adiante, será objeto do estudo do item 2.2 deste trabalho.

* 1. Acrescidos de Marinha

Os terrenos conceituados como acrescidos de marinha estão também inseridos a partir da Linha Premar-Média – LPM do ano de 1831 em direção ao oceano, lagos e rios, em seguimento aos terrenos de marinha. Diferente, portanto, dos terrenos de marinha que além de se limitar em uma faixa de 33m e é estabelecido a partir da LPM em direção ao continente (terra) e não para os mares, lagos e rios como os acrescidos de marinha. A formação dos acrescidos provém de aluvião (acréscimos sucessivos e imperceptíveis que se forma em direção ao mar ou rio) ou artificialmente.

Os acrescidos são, por conseguinte, formados por terra conduzida ou depositada pela caudal dos cursos de água (fenômeno natural), mas também podem ser formados artificialmente, quando, por exemplo, acontecem os conhecidos aterramentos de manguezais, notadamente aqueles que sofrem a influência da maré.

Esses terrenos também são de propriedade da União, pois, como dito antes, estão inseridos no rol de bens capitaneados no inciso VII do art. 20 da CF, mas a justificativa para esse domínio, na interpretação de José dos Santos Carvalho Filho[[7]](#footnote-7), é externada da seguinte forma:

Os terrenos de marinha também pertencem à União Federal, mencionados que estão no já citado art. 20, VII da CF. Registre-se, porém, que esse domínio depende de os acréscimos se terem agregado aos terrenos de marinha. Como estes se situam no domínio federal, federais serão também os terrenos a ele acrescidos.

O conceito legal para os terrenos acrescido de marinha está previsto no art. 3º do Decreto-lei Nº 9.760, de 1946, *literis*:

Art. 3º São terrenos acrescidos de marinha os que se tiverem formado, natural ou artificialmente, para o lado do mar ou dos rios e lagoas, em seguimento aos terrenos de marinha.

No dizer de Di Pietro[[8]](#footnote-8) a identificação e a caracterização dos terrenos acrescidos de marinha sempre serão possíveis quando:

[...] tanto se formam para o lado do mar, em acréscimo aos terrenos de marinha, como para o lado do rio, em acréscimo aos terrenos reservados. Os primeiros pertencem a União (art. 20, VII, da Constituição).

Há diferença significativa entre o que é terreno de marinha e acrescido de marinha. O terreno de marinha, por exemplo, limita-se a faixa dos trinta e três metros a partir do premar-médio do ano de 1831, enquanto os acrescidos podem ser constantemente alterados, pois basta que se forme natural ou artificialmente acréscimos de terrenos em seguimento aos de marinha. Eis, de forma elucidativa, a visão trazida por Joel deMenezes Niebuhr[[9]](#footnote-9), *in verbis*:

8. Os terrenos de marinha também não se confundem com os denominados terrenos acrescidos, que, consoante as lições de Humberto Haydt de Souza Mello, “são terrenos que se formam por acréscimo, natural ou artificialmente, para os lados do mar, para as margens dos rios ou para a orla dos lagos, tornando mais ampla a área do terreno a que se somam. São os aterros, os terrenos de aluvião – esses também conhecidos como terrenos aluviais.” Tais áreas constituem bens públicos dominicais, pertencentes à União (inciso VII do artigo 20 da Constituição Federal). O ponto é que, não importa a dimensão do terreno acrescido, o terreno de marinha continua onde sempre esteve, desde 1831. Por exemplo, o Poder Público promove aterro de 100 (cem) metros para dentro do mar. Nesse caso, a contar da praia ter-se-ão 100 (cem) metros de terreno acrescido e outros 33 (trinta e três) metros, ao final dele, de terreno de marinha. Cumpre ressaltar que o regime jurídico a respeito dos terrenos de marinha se aplica em sua integralidade aos terrenos acrescidos. Portanto, todas as considerações sobre terrenos de marinha valem para os acrescidos.

Viu-se que existem conceitos diferentes para os terrenos de marinha e seus acrescidos. Agora será tratado, de forma didática, o método pelo qual esses terrenos são delimitados, conforme exposição do subitem 2.3.

* 1. Delimitação dos Terrenos de Marinha e seus Acrescidos

Existem duas linhas que delimitam os terrenos de marinha e seus acrescidos. A primeira é conhecida como Linha Preamar-Média - LPM do ano de 1831 e a segunda, como já informado, a Linha Limite de Marinha – LLM. Estas linhas são essenciais para distinguir se um imóvel está localizado em área conceituada como terreno de marinha ou se está inserido em terreno acrescido de marinha.

O traçado da LPM, consequentemente, é pressuposto para a caracterização desses terrenos, sendo conveniente a leitura da transcrição em relevo[[10]](#footnote-10):

[...] a determinação da linha da preamar-média de 1831 é pressuposto para a demarcação dos terrenos de marinha (...). Tal procedimento prevê metodologia para realizar o cálculo da preamar-média de 1831, apenas do atual ou de período próximo, que é coisa bem diferente. Repita-se que para a legislação brasileira os terrenos de marinha partem da linha da preamar-média de 1831 e não da linha da preamar-média de qualquer outra época.

Assim, caso seja verificado que um imóvel se encontre localizado entre a LPM e a LLM, esse, por certo, será conceituado como terreno de marinha, uma vez que está situado dentro da faixa dos trinta e três metros previstos em lei. Entrementes, se este estiver localizado a partir da LPM em direção ao mar, aos rios ou aos lagos, notadamente àqueles que sofram influência das marés, serão então conceituados com acrescidos de marinha.

Passemos agora a conhecer, por necessário, as razões pelas quais foram determinadas a LPM e a LLM, conforme subitens 2.3.1 e 2.3.2.

* + 1. A Linha Preamar Média - LPM e o Ano de 1831

A Lei de 15 de novembro de 1831 (lei sem número) editada pela Coroa Imperial iniciou a delimitação dos terrenos de marinha e seus acrescidos para o serviço do Rei e defesa da terra. Como houve alterações da costa provocadas pela a atuação contínua do mar, motivou-se o estabelecimento da LPM, tudo com o objetivo de se preservar esse ano (1831). Segundo Carvalho Filho[[11]](#footnote-11), a intenção foi dnão se alterar a situação das propriedades então existentes (públicas e privadas), respeitando, dessa forma, os direitos adquiridos.

11. Um dos pontos mais controvertidos do assunto em causa diz respeito à delimitação da linha da preamar-média de 1831, marco inicial a partir do qual se conta a faixa de terra de 33 (trinta e três) metros que constitui o terreno de marinha. Como visto, a linha da preamar-média de 1831 significa a média das marés altas apuradas em 1831. Ocorre que, na quase totalidade da costa brasileira, a linha não foi traçada, bem como a União se recusa a fazê-lo, sob a escusa de falta de elementos técnicos.

12. Nada obstante isso, a Secretaria do Patrimônio da União expediu a Instrução Normativa nº 02, de 12 de março de 2001, que se dispõe a regulamentar a demarcação dos terrenos de marinha. Em complemento, também a Orientação Normativa GEADE-002, de 12 de março de 2001, visa a estabelecer critérios para a demarcação dos terrenos de marinha.

A LPM foi estabelecida para determinar a posição da preamar-médio do ano de 1831, de modo a determinar o início dos terrenos de marinha, tomando, por conseguinte, como referência aquele ano. Seu traçado tem previsão infraconstitucional (art. 2º do Decreto-lei 9.760/1946) e se encontra atualmente disciplinado pela Orientação Normativa – GEADE Nº 2, de 12 de março de 2001, da Secretaria do Patrimônio da União – SPU do Ministério da Economia, que em seus subitens 4.1.1 a 4.1.3 revelam o porquê de se considerar 1831 como o ano base para o estabelecimento da linha, *in verbis:*

**4.1.1 Aviso de 18 de novembro de 1818**:

[...] que 15 braças da linha d’água do mar, e pela sua borda são conservadas para servidão pública; e tudo o que toca a água do mar e acresce sobre ela é da nação. ”

**4.1.2 Lei de 15 de novembro de 1831, art. 51, 14ª:**

Serão postos à disposição das Câmaras Municipais, os terrenos de Marinha que estas reclamarem do Ministro da Fazenda, ou dos Presidentes das Províncias, para logradouros públicos, e o mesmo Ministro da Côrte, e nas Províncias os Presidentes, em Conselho, poderão aforar a particulares àqueles de tais terrenos, que julgarem convenientes, e segundo o maior interêsse da Fazenda, estipulando, também, segundo fôr justo, o fôro daqueles dos mesmos terrenos, onde já se tenha edificado sem concessão, ou que, tendo já sido concedidos condicionalmente, são obrigados a êles desde a época da concessão, no que se procederá a arrecadação.O Ministro da Fazenda no seu relatório da sessão de 1832 mencionará tudo o que ocorrer sobre este objeto.

[**4.1.3 Decreto nº 4105 de 22 de fevereiro de 1868:**

Art. 1º. A concessão direta ou em hasta pública dos terrenos de marinha, dos reservados para a servidão pública nas margens dos rios navegáveis, e de que se fazem os navegáveis, e dos acrescidos natural ou artificialmente aos ditos terrenos, regular-se-á pelas disposições do presente Decreto.

**§ 1º** São terrenos de marinha todos os que banhados pelas águas do mar ou dos rios navegáveis vão até a distancia de 15 braças craveiras (33 metros) para a parte de terra, contadas desde o ponto a que chegar o preamar médio.

Este ponto refere-se ao estado do lugar no tempo de execução da lei de 15 de novembro de 1831, art. 51, § 14. (Instruções de 14 de novembro de 1832, art. 4º).

Conhecida o porquê da delimitação e para que se destina a LPM, resta saber como deverá ser determinada a LLM, conforme disposição que será estudada no subitem 2.3.2.

* + 1. A Linha Limite de Marinha – LLM

A Linha Limite de Marinha - LLM está traçada, paralelamente, em uma distância de trinta e três metros em relação à Linha Preamar-Média - LPM do ano de 1831, concebida em direção ao continente (terra). A LLM, como já mencionado, tem como função limitar os terrenos de marinha, visto que todos os imóveis que se encontrem a partir desta linha serão considerados alodiais (particulares ou próprios), motivo pelo qual o seu traçado foi arquitetado.

Assim como a LPM, a LLM também está regulada no âmbito infralegal, conforme Orientação Normativa – GEADE Nº 2, de 12 de março de 2001, da Secretaria do Patrimônio da União – SPU do Ministério da Economia que, entre outras coisas, impõe a necessidade de buscar as premissas básicas da área a ser catalogada como área da União, bem assim descreve com minúcias a realização de pesquisas em documentos antigos, determinação da cota básica e vistorias locais, tudo com o fito de dar lisura na demarcação de seu patrimônio, como se vê, aliás, na transcrição do item 4.6 da citada Orientação Normativa, *in verbis*:

**4.6 Determinação da Posição da Linha de Preamar Média de 1831 e da Linha Limite de Terrenos de Marinha**

4.6.1 Premissas Básicas

4.6.1.2 Terrenos de marinha são demarcados a partir da configuração do litoral no ano de 1831;

4.6.1.3 Na determinação da Linha de Preamar Média de 1831 - LPM e, da Linha Limite de Terrenos de Marinha - LTM, devem ser realizados os seguintes procedimentos:

I - pesquisa em documentos antigos;

II - determinação da cota básica;

III - vistorias no terreno.

O conteúdo delineado neste capítulo pode ser materializado ou melhor compreendido a partir da ilustração a seguir, que foi retirada de parte do mapeamento aerofotogramétrico realizado pela Secretaria do Patrimônio da União – SPU no ano de 2014 no Estado de Sergipe, sendo cedida, para fins acadêmicos, pela Superintendência do Patrimônio da União do Estado de Sergipe – SPU/SE, conforme gravura em evidência [[12]](#footnote-12):

1. **REGIMES DE UTILIZAÇÃO DOS TERRENOS DE MARINHA E SEUS ACRESCIDOS**

Este capítulo tem como objetivo abordar os conceitos de alguns regimes de utilização dos terrenos de marinha, sendo que alguns deles têm função de conferir aos ocupantes e foreiros de bens da União à segurança jurídica da posse e da propriedade, proporcionando, nesses casos, o direito à moradia, insculpido no art. 6º da CF, de 1988. Assim, torna-se necessário o desdobramento de algumas noções introdutórias, pois, como dito antes, são necessárias para a conclusão deste estudo.

* 1. Aforamento ou Enfiteuse

O instituto do aforamento provém do direito civil, precisamente contido no art. 678 do então Código Civil, de 1916. Com o advento do novo Código Civil de 2002, houve a proibição deste instituto em função do direito de superfície, conforme se vê no art. 2.038 da Lei Nº 10.404, de 2002 (CC/2002), adiante transcrito, mantendo-se existentes, em homenagem à segurança jurídica, todos os contratos vigentes a época da edição da Lei.

Art. 2.038. Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, [Lei no 3.071, de 1o de janeiro de 1916](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L3071.htm), e leis posteriores.

§ 1o Nos aforamentos a que se refere este artigo é defeso:

I - cobrar laudêmio ou prestação análoga nas transmissões de bem aforado, sobre o valor das construções ou plantações;

II - constituir subenfiteuse.

§ 2o A enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos regula-se por lei especial.

Nesse sentido, torna-se oportuno trazer à colação o ensinamento de Nelson Godoy Bassil Dower[[13]](#footnote-13) sobre o tema, conforme citação em realce:

[...] o art. 2.038 do atual Código Civil, ao tratar das Disposições Finais e Transitórias, dispõe que fica a constituição de enfiteuse e subenfiteuse, subordinando-as as já existentes, até sua extinção, aos princípios do Código Civil de 1.916 e lei posteriores que também tratam do assunto. O Código Civil de 1916, repita-se, continua regulando a enfiteuse de bens particulares, pertencentes as pessoas naturais ou jurídicas, até sua extinção.

A doutrina esboça o mesmo entendimento, pois na visão de José dos Santos Carvalho Filho[[14]](#footnote-14) existem várias áreas federais que se utilizam do regime de aforamento ou enfiteuse, conforme se depreende da transcrição a seguir:

Há várias áreas federais cujo uso é conferido através de enfiteuse, como é o caso dos terrenos de marinha, o que é previsto, inclusive, no art. 49, §3º do ADCT da CF. A enfiteuse de marinha, aliás, foi a única forma ressalvada pelo novo Código Civil (art. 2.038,§2º), com previsão que seria regulado por lei especial.

O aforamento realizado nos terrenos de marinha (imóveis públicos) não se encontra amparado pelas disposições contidas no Código Civil de 1916, mas tem previsão estatuída no art. 64 do Decreto-lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946, conforme reprodução em destaque:

Art. rt. 64. Os bens imóveis da União não utilizados em serviço público poderão, qualquer que seja a sua natureza, ser alugados, aforados ou cedidos.

        § 1º A locação se fará quando houver conveniência em tornar o imóvel produtivo, conservando porém, a União, sua plena propriedade, considerada arrendamento mediante condições especiais, quando objetivada a exploração de frutos ou prestação de serviços.

        § 2º O aforamento se dará quando coexistirem a conveniência de radicar-se o indivíduo ao solo e a de manter-se o vínculo da propriedade pública.

        § 3º A cessão se fará quando interessar à União concretizar, com a permissão da utilização gratuita de imóvel seu, auxílio ou colaboração que entenda prestar.

Há também previsão no art. 49, §º 3º do Ato das Disposições Constitucionais Provisórias – ADCT da Constituição Federal de 1998, conforme se lê adiante:

**ADCT da Constituição Federal de 1988**

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.

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

Do ponto de vista técnico, Hely Lopes Meirelles[[15]](#footnote-15) define a enfiteuse ou aforamento como:

[...] o instituo civil que permite ao proprietário atribuir a outrem o domínio útil de imóvel, pagando a pessoa que o adquire (enfiteuta) ao senhorio direto uma pensão ou foro, anual, certo e invariável. Consiste, pois, na transferência do domínio útil de imóvel público a posse, uso e gozo perpétuos, da pessoa que irá utilizá-la daí por diante.

O aforamento ou enfiteuse pública é um regime de utilização de bens, mediante contrato, onde a União atribui a terceiro, quando coexistir a conveniência de radicar o indivíduo ao solo, o domínio útil do imóvel, gratuito ou oneroso, de sua propriedade, recebendo o adquirente poder sobre o bem, desde que não se altere a substância.

Trata-se de direito real onde o particular pode alienar, desde que recolhido o respectivo laudêmio, o bem público. Mas é obrigado, anualmente, recolher ao erário o pagamento da pensão ou foro, que será tema de outro capítulo neste estudo.

O Aforamento, portanto, sob o ponto de vista de NIEBUHR[[16]](#footnote-16), possui a seguinte orientação:

[...] o aforamento se dará quando coexistirem a conveniência de radicar-se o indivíduo ao solo e de manter-se o vínculo da propriedade pública. O aforamento é espécie de contrato através do qual se transfere direito real sobre bem imóvel alheio. Nele, ocorre o desdobramento do domínio entre o efetivo proprietário, apelidado de senhorio, e aquele que recebe o direito real sobre o imóvel, apelidado de foreiro ou enfiteuta. O senhorio é titular do domínio direto, enquanto o foreiro do domínio útil, o que outorga a ele amplos poderes sobre a coisa, podendo aproveitá-la como se ela o pertencesse.[14](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm#nota10#nota10) O foreiro conserva esses direitos perpetuamente, podendo transferi-los aos seus herdeiros ou a terceiros, de modo gratuito ou oneroso.

Conhecido o instituto do aforamento aplicados aos terrenos de marinha e seus acrescidos, passa-se, agora, a conhecer o chamado domínio útil (direito real do foreiro), o domínio direto (fração que fica com a União em caso de aforamento a particular) e o domínio pleno (propriedade da União com destinação precária a particular).

Domínios Útil, Direto e Pleno

Para melhor compressão da matéria versada neste capítulo, torna-se necessário conhecer os conceitos sobre o que representam os institutos dos domínios útil, direto e pleno, dado que é pressuposto necessário para compreender a diferença entre o regime de aforamento (já estudado) e o de ocupação (objeto do estudo seguinte). Sob essa perspectiva, traz-se à baila os ensinamentos de Hely Lopes Meirelles[[17]](#footnote-17) que, pela didática empreendida na redação de sua obra, conceitua os institutos como verificado a seguir:

**I - Domínio útil,** consiste no direito de usufruir o imóvel do modo mais completo possível e de transmiti-lo a outrem, por atos entre vivos e de sua vontade (testamento). (grifo nosso).

**II - Domínio direto**, também chamado de domínio eminente, é o direito a mesma substância do objeto, sem sua utilidade. (grifo nosso)**.**

**III-** **Domínio pleno***,* quando todos os direitos, sejam de utilização ou de disposição, acham-se reunidos nas mãos do mesmo titular. Diz-se que a União possui o domínio pleno do terreno quando este ainda não tiver sido aforado. Neste caso, observa-se a ausência de qualquer restrição ou limitação ao domínio pela falta de qualquer gravação, ônus ou vínculo que venha a diminuir a ação da União no uso, gozo e disposição do terreno*.* (grifo nosso)

Quando se realiza um contrato de aforamento entre a União e o particular, ele, o particular, adquire o domínio útil, que, como já visto, é juridicamente considerado direito real e neste caso satisfaz a fração de 83% (oitenta e três por cento) do imóvel (domínio útil). A União, entretanto, permanece com o domínio direto do bem, que corresponde a uma fração da ordem de 17% (dezessete por cento).

Esse regime (aforamento) possui diferença significativa da ocupação, uma vez que a União, neste caso, permanece com o domínio pleno da propriedade, que corresponde o todo, isto é, a 100% (cem por cento) do imóvel.

O tema de ocupação, a propósito, será objeto de estudo no item 3.2.

* 1. Ocupação

O instituto da ocupação tem como finalidade regularizar pessoas que estão utilizando, de forma ilegal, imóvel da União sem proporcionar a mesma segurança jurídica indicada no aforamento, pois ainda que se estabeleça um vínculo legal entre o ocupante e o imóvel público, este continua sob o domínio pleno da União, podendo, a qualquer tempo, ser restituído.

A ocupação, na lição de Sylvia Di Pietro[[18]](#footnote-18), possui duas características individuais, que é a exclusividade no uso e o título individual. O primeiro confere exclusividade no uso de parcela dominial dos bens públicos, observada a finalidade consentida; o segundo afirma que há exclusividade, porque a Administração outorga um título estabelecendo as condições que serão exercidas no imóvel. A autora classifica a ocupação como uso privativo, conforme definição a seguir:

**Uso privativo**, que alguns denominam de uso especial, é o que a Administração Pública confere, mediante título jurídico individual, a pessoa ou grupo de pessoas determinadas, para que exerçam, com exclusividade, sobre parcela de bem público.

A ocupação, então, é uma situação de fato, de caráter precário e resolúvel, caracterizada pela existência de benfeitorias que comprovem o efetivo aproveitamento no imóvel, situação em que a lei tão somente admite a transferência do direito às benfeitorias nele construídas, pois o imóvel, que permanece sob o domínio da União, não constitui direito real para o ocupante, conforme dicção do art. 7º da Lei Nº 9.636, de 15 de maio de 1998, *literis*:

Art. 7º A inscrição de ocupação, a cargo da Secretaria do Patrimônio da União, é ato administrativo precário, resolúvel a qualquer tempo, que pressupõe o efetivo aproveitamento do terreno pelo ocupante, nos termos do regulamento, outorgada pela administração depois de analisada a conveniência e oportunidade, e gera obrigação de pagamento anual da taxa de ocupação.

A natureza do regime de ocupação, como se viu, é de um ato administrativo precário, pois pode ser revogado a qualquer tempo, visto ser um ato unilateral. Também é resolúvel a qualquer tempo, pois embora o ocupante recolha a taxa de ocupação por todo o período que perdurar o ato, jamais obterá o direito de propriedade, uma vez que o domínio do imóvel continuará pertencendo à União. O instituto tem a finalidade, por conseguinte, de permitir o uso e o gozo, mas não a fruição.

Para José Cretella Júnior, citado por Sylvia Di Pietro[[19]](#footnote-19), existem dois sentidos no termo precariedade nos atos administrativos unilaterais, são eles:

a) **revogável a qualquer tempo**, por iniciativa da Administração, com ou sem indenização...;

b) **outorga para utilização privativa do bem público sem prazo fixo**, revogável, pois, com indenização.

Na visão de Pedro Franco Barbosa[[20]](#footnote-20), o regime de ocupação impõe a observância também da proporcionalidade das benfeitorias existentes em relação à área ocupada, tendo em vista a necessidade de se dar efetividade à inscrição realizada pela União. Vede, a propósito, a integra desse entendimento:

[...] a ocupação é uma situação de fato e somente a presença física da benfeitoria no terreno pode concretizá-la, pois deve haver proporcionalidade entre a área inscrita e as benfeitorias nela existentes para que se concretize a efetividade da inscrição.

Assim, se não houver efetivo aproveitamento do imóvel em no mínimo 50% (cinquenta por cento) vedada está à inscrição de ocupação. A vedação não é discricionária, visto que é vinculada a lei, tendo como fundamento a proibição trazida no art. 7º, §1º da Lei Nº 9.636, de 15 de maio de 1998*: § 1o  É vedada a inscrição de ocupação sem a comprovação do efetivo aproveitamento de que trata o caput deste artigo.*

Percebe-se, então, que apesar de a ocupação ser um ato precário, ele propicia aos ocupantes continuar utilizando imóveis da União com exclusividade de uso, porquanto inexistente o interesse público.

Mais, por outro lado, quando o interesse público emergir, então será dada destinação ao imóvel e, consequentemente perderá o ocupante a exclusividade do uso do bem público, restando, neste caso, direito à indenização sobre as benfeitorias (asserções físicas) porventura existentes. Esse entendimento, aliás, é corroborado por Joel de Menezes Niebuhr [[21]](#footnote-21), conforme adiante transcrito:

A ocupação constitui estado de mera tolerância por parte da União, que consente na utilização, por terceiros, dos seus terrenos de marinha. Diferentemente do aforamento ou enfiteuse - em que há divisão entre o domínio útil (do foreiro) e o domínio direto (da União), conferindo série de prerrogativas ao foreiro ou enfiteuta -, na ocupação o domínio pleno permanece nas mãos da União, ou seja, não há divisão do domínio, o bem pertence integralmente a ela, sem que assistam maiores direitos aos ocupantes. Trata-se, a rigor, de ato administrativo unilateral e precário [...]

O regime de ocupação também visa, enquanto não exista o interesse público, harmonizar a necessidade do indivíduo de moradia com o regramento contido no art 1º do Decreto-Lei nº 1.561, de 13 de julho de 1977, que, por sua vez, veda a ocupação gratuita de terrenos da União, salvo nos casos autorizados em lei, entre os quais, pode-se citar a isenção de foro e taxa de ocupação para pessoas carentes.

Art 1º - É vedada a ocupação gratuita de terrenos da União, salvo quando autorizada em lei.

Para efeitos da legislação patrimonial, são carentes aquelas que se enquadram no art. 1º, §2º do Decreto-lei Nº 1.876, de 15 de julho de 1981, com redação introduzida pela Lei Nº 11.481/2007*, in verbis*:

Art. 1º  Ficam isentas do pagamento de foros, taxas de ocupação e laudêmios, referentes a imóveis de propriedade da União, as pessoas consideradas carentes ou de baixa renda cuja situação econômica não lhes permita pagar esses encargos sem prejuízo do sustento próprio ou de sua família.

**§ 2º  Considera-se carente ou de baixa renda para fins da isenção disposta neste artigo o responsável por imóvel cuja renda familiar mensal for igual ou inferior ao valor correspondente a 5 (cinco) salários mínimos.** (grifo nosso)

§ 3º  A União poderá delegar aos Estados, Distrito Federal ou Municípios a comprovação da situação de carência de que trata o § 2o deste artigo, por meio de convênio. [(Incluído pela Lei nº 11.481, de 2007)](http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11481.htm#art8)

A inscrição de ocupação pode ser realizada de ofício ou a requerimento, conforme preceitua o art. 7º, §3º da Lei Nº 9.636, de 1998. No entanto, o art. 9º do mesmo diploma legal restringe o direito de ocupação para aquelas verificadas até a data de 10 de junho de 2014, pois as que foram constituídas após essa data, não são passíveis de regularização, por este instituto, devendo a União, neste caso, imitir-se na posse ou buscar a reintegração da área invadida.

Impende anotar, por fim, que não há direito de ocupação quando exista comprometimento do bem de uso comum do povo (praia, mar, rio, etc), segurança nacional, preservação ambiental e outros casos previsto no inciso II do art. 9º da Lei Nº 9.636, de 1998, com redação dada pela Lei Nº 11.841, de 2007, *literis*:

 Art. 9o É vedada a inscrição de ocupações que:

[...]

II - estejam concorrendo ou tenham concorrido para comprometer a integridade das áreas de uso comum do povo, de segurança nacional, de preservação ambiental ou necessárias à preservação dos ecossistemas naturais e de implantação de programas ou ações de regularização fundiária de interesse social ou habitacionais das reservas indígenas, das áreas ocupadas por comunidades remanescentes de quilombos, das vias federais de comunicação e das áreas reservadas para construção de hidrelétricas ou congêneres, ressalvados os casos especiais autorizados na forma da lei.

A legislação da União de que trata o regime de ocupação, salvo melhor juízo, incorre em erro grave ao tratar a propriedade do solo desatrelada da propriedade da sua edificação, no que abre caminho para se criar uma confusão administrativa cadastral que agride frontalmente princípios básicos de direito imobiliário, materializados nos antigos artigos 545, 546 e 547 do Código de 1916, e nos artigos 1253 e seguintes do novo Código de 2002:

Art. 545. Toda construção, ou plantação, existente em um terreno, se presume feita pelo proprietário e à sua custa, até que o contrário se prove.

Art. 546. Aquele que semeia, planta, ou edifica em terreno próprio, com sementes, plantas ou materiais alheios, adquire a propriedade destes; mas fica obrigado a pagar-lhes o valor, além de responder por perdas e danos, se obrou de má fé.

Art. 547. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções, mas tem direito à indenização. Não o terá, porém, se procedeu de má fé, caso em que poderá ser constrangido a repor as coisas no estado anterior e a pagar os prejuízos.​

Art. 1.253. Toda construção ou plantação existente em um terreno presume-se feita pelo proprietário e à sua custa, até que se prove o contrário.

Art. 1.254. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno próprio com sementes, plantas ou materiais alheios, adquire a propriedade destes; mas fica obrigado a pagar-lhes o valor, além de responder por perdas e danos, se agiu de má-fé.

Art. 1.255. Aquele que semeia, planta ou edifica em terreno alheio perde, em proveito do proprietário, as sementes, plantas e construções; se procedeu de boa-fé, terá direito a indenização.

Parágrafo único. Se a construção ou a plantação exceder consideravelmente o valor do terreno, aquele que, de boa-fé, plantou ou edificou, adquirirá a propriedade do solo, mediante pagamento da indenização fixada judicialmente, se não houver acordo. ​

A União, sob esse viés, tem plena liberdade para estabelecer que a base de cálculo de foros, taxas de ocupação e laudêmios inclua ou exclua o valor da construção erigida sobre o terreno (benfeitoria). Isso, contudo, não muda a regra de que a propriedade da acessão se atrela à propriedade do terreno, a menos que haja declaração judicial em sentido contrário através da desapropriação judicial privada ou acessão reversa. Essa inclusive, a posição de Manu[[22]](#footnote-22).

Verificamos assim a existência de inúmeros RIPs (registro de inscrição patrimonial) da SPU de frações ideais no terreno de apartamentos, salas e lojas comerciais, em total desacordo com as regras de acertamento fundiário estabelecidas no ordenamento jurídico. Esse estado de incorreção geral merece uma revisão normativa completa, sob pena de perpetuar a eterna "bagunça" jurídico-fundiária reinante nesses imóveis costeiros.

Tratado o instituto da ocupação, com seus eventuais defeitos, passa-se, doravante ao capitulo das chamadas receitas patrimoniais, afastando a eventual bitributação com a cobrança simultânea do IPTU.

1. **RECEITAS PATRIMONIAS E SUA NATUREZA JURÍDICA**

Os institutos que compõe as chamadas receitas patrimoniais possuem, para este trabalho, o fundamento necessário para caracterizar com maior precisão sua natureza jurídica que servirá de base para verificar se a hipótese de incidência tributária do IPTU em relação a essas receitas e de que forma se aplicam aos terrenos de marinha.

Essas receitas não devem ser consideradas como tributo, na medida em que não são devidos em decorrência da prestação do serviço público divisível, nos termos do art. 145 da Constituição Federal de 1998. Assim, para efeito didático, impõe-se a análise dos subitens que se sequem.

* 1. A Diferença entre Receitas Públicas Originárias e Derivadas

As receitas públicas originárias são aquelas que o Estado aufere agindo como se particular fosse. Sua característica fundamental é que essas receitas são facultativas, pois o indivíduo somente pagará se estiver utilizando o bem ou serviço.

São chamadas, a propósito, de originárias, pois se originam do patrimônio do próprio Estado e, por essa razão, entende-se que o Ente, neste caso, opera como se particular fosse e não no exercício do poder de império. Para Cláudio Borba[[23]](#footnote-23), as receitas públicas originárias podem ser definidas assim:

São aquelas obtidas através da exploração do próprio patrimônio da administração (sic), por meio da venda de bens ou serviços. Neste caso a administração (sic) sem exercer o seu poder de soberania, não havendo, pois, obrigatoriedade no seu pagamento pelo particular. São, portanto, receitas contratuais de direito privado, também chamadas de recitas patrimoniais.

As receitas públicas derivadas, ao contrário das originárias, provêm da riqueza do patrimônio de terceiro, sendo sua característica fundamental o constrangimento legal, exercido pelo poder soberano do Estado, obrigando o indivíduo o pagamento. Recebem o nome de derivadas porque são receitas que o Ente tributante faz derivar do patrimônio do particular para os cofres públicos, como ocorre nos casos dos impostos sobre o patrimônio[[24]](#footnote-24). Cláudio Borba [[25]](#footnote-25), mais uma vez, define com precisão o conceito de receitas públicas derivadas, enunciando-se assim:

São as receitas que, para auferi-las, o Estado aciona a sua condição de soberania, exigindo-as de forma compulsória, explorando financeiramente bens pertencentes ao patrimônio de particulares. São coercitivamente impostas ao cidadão, constituindo receitas originárias de direito público.

O foro, o laudêmio e a taxa de ocupação, quando devidos, constituem receita originária (patrimonial) e não derivada, pois o fato gerador incide em razão da utilização de imóveis pertencentes à União por particulares, que não estão obrigados a utilizá-los, porém, em o fazendo, conforme determina o art. 1º do Decreto-lei Nº 1.561, de 1977, são obrigados ao pagamento dessas receitas. O fundamento legal para essas receitas serem originárias, está contido no §2º do art. 39 da Lei Nº 4.320, de 1964, com redação introduzida pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979:

Art. 39. [...]

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e **Dívida Ativa não Tributária** são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias**,** **foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação**, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (grifo nosso)

A natureza jurídica das receitas patrimoniais (originárias) se aproxima do preço público, pois não se percebe, nas referidas formas de remuneração, o caráter compulsório (inerente ao tributo), aqui entendido no sentido de que o particular deve arcar com o ônus pelo simples fato de dispor do bem. E nesse sentido, torna-se mister trazer à baila o artigo publicado por MICHELOTI [[26]](#footnote-26) . Eis pequena transcrição de seu artigo:

A taxa de ocupação não tem natureza tributária (Lei n. 4.320/1964, artigo 39, § 2º). Trata-se de receita patrimonial em virtude da utilização de um bem de propriedade da União, por um terceiro. O Decreto-lei n. 9.760/1946 estabeleceu que mesmo os ocupantes sem título são obrigados ao pagamento anual da taxa de ocupação (artigo127). Para a cobrança, há necessidade de inscrição administrativa dos ocupantes, mediante processo administrativo específico (Lei n. 9.636/1998, artigo 7º, § 3º), o qual deve ser feito ex officio ou a pedido do ocupante (Decreto-lei n. 9.760/1946, artigo 128). A inscrição da ocupação é ato administrativo precário e pressupõe efetivo aproveitamento do terreno pelo ocupante (Lei n. 9.636/1998, artigo7º).

O art. 103 da Lei Nº 10.404, de 2002, cria um conceito embrionário da receita originária ou patrimonial, ao autorizar a remuneração do uso deste patrimônio, senão vejamos:

Art. 103. O uso comum dos bens públicos pode ser gratuito ou retribuído, conforme for estabelecido legalmente pela entidade a cuja administração pertencerem.

Em função desses conceitos, pode-se então afirmar, antes mesmo de explanar os meandros da questão, que o fato dos foreiros e ocupantes dos terrenos de marinha pagarem o IPTU, o Foro, o Laudêmio e a Taxa de Ocupação não configura a chamada bitributação (mais de um ente tributante cobrando um ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador), mesmo porque são receitas originárias (não sujeitas ao regime tributário), pois resultam de uma relação de direito administrativo entre a União e os ocupantes/foreiros.

Por ter natureza jurídica distinta, é perfeitamente possível, conforme já explanado, a cobrança simultânea, pois não existe vedação constitucional, à medida que o art. 154, inciso I da CF, de 1988, refere-se tão somente a imposto (receita derivada) e não a foro, que como já se sabe, é um receita originária regulada de outra maneira, isto é, por lei especial e não se submete ao regime tributário brasileiro. Transcreve-se, aqui, a literalidade do mencionado artigo constitucional*:*

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Muito embora a taxa de ocupação regularize o indivíduo no uso do imóvel, isso, contudo, não dá direito a contrair o aforamento ou o direito de propriedade, visto que pode a União, a qualquer tempo, reaver o imóvel, restando ao ocupante o direito a obtenção de indenização das benfeitorias existentes. Eis um pequeno trecho do posicionamento sobre a matéria, encontrado na publicação de NIEBUHR [[27]](#footnote-27), transcrito a seguir:

A inscrição da ocupação na Secretaria do Patrimônio da União e o pagamento da taxa não conferem ao ocupante direito de propriedade ou ao aforamento (artigo 131 do Decreto-Lei nº 9.760/46). A União preserva o direito de, a qualquer tempo, imitir-se na posse dos imóveis então ocupados (artigo 132 do mesmo Decreto-Lei).

Conhecida a diferença entre as receitas públicas originárias e derivadas, passa-se, como se verá no item 4.2, o conceito da receita pública originária conhecida como foro.

* 1. Foro

O foro é uma receita patrimonial devida anualmente pelo foreiro (enfiteuta) à União (que está na condição de senhorio direto), pelo uso e gozo do imóvel aforado, correspondente ao percentual de 0,6% (zero vírgula seis décimos por cento), incidentes sobre o valor atualizado do domínio pleno do imóvel, visto que, como dito anteriormente, é uma receita auferida pelo Estado em razão da exploração de seu patrimônio, pois, neste caso, opera como se particular fosse. Sobre o tema, Menezes[[28]](#footnote-28) assim se pronunciou:

Em contrapartida, o foreiro deve pagar anualmente à União o foro correspondente a 0,6% (seis décimos por cento) do valor do respectivo domínio pleno (caput do artigo 101 do Decreto-Lei nº 9.760/46), bem como, em caso de transferência onerosa do aforamento - que deve contar com o assentimento da União, que inclusive exerce direito de preferência (caput e § 1º do artigo 102 do Decreto-Lei nº 9.760/46) -, deve pagar o laudêmio correspondente a 5% (cinco por cento) sobre o valor do domínio pleno e benfeitorias (§ 1º do artigo 102 do Decreto-Lei nº 9.760/46). Ressalva-se que os carentes são isentos do pagamento do foro, desde que tal encargo comprometa o sustento próprio e familiar (artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.876, de 15 de julho de 1981).

A fundamentação legal para a cobrança do foro nos terrenos de marinha e acrescidos está prevista, como visto, no art. 101 do Decreto-lei Nº 9.760, de 5 de setembro de 1946, com redação introduzida pela Lei Nº 7.450, de 23 de outubro de 1985 e Lei Nº 9.636, de 15 de maio de 1998, *in verbis*:

Art. 101 - Os terrenos aforados pela União ficam sujeitos ao foro de 0,6% (seis décimos por cento) do valor do respectivo domínio pleno, que será anualmente atualizado.

Parágrafo único. O não-pagamento do foro durante três anos consecutivos, ou quatro anos intercalados, importará a caducidade do aforamento.

O conceito deste instituto tem previsão estatuída na legislação infralegal, sendo a Instrução Normativa Nº 1, de 23 de julho de 2007, da Secretaria do Patrimônio da União – SPU do Ministério da Economia (então Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP) o ato administrativo que dispõe sobre o lançamento e a cobrança de créditos originados das receitas patrimoniais, sendo oportuno transcrever a literalidade de seu art. 7º:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1, DE 23 DE JULHO DE 2007

Art. 7º O foro é a receita patrimonial decorrente da utilização de imóvel da União sob regime de aforamento, verificados:

I – como hipótese de incidência, o aforamento contratado ou, à mingua do contrato, a relação jurídica onde haja subrogação de direitos ao domínio útil ou quando os elementos da relação estejam caracterizados.

II - como sujeito passivo da obrigação, o titular do domínio útil.

III – o valor, aplicando-se a alíquota de 0,6% (seis décimos por cento) ao valor atualizado do domínio pleno do terreno da União.

O foro, portanto, é uma receita patrimonial (originária) devida pelo foreiro que utiliza imóvel da União, sendo ele o responsável pela cobrança, na medida em que possui o domínio pleno da propriedade.

* 1. Taxa de Ocupação

A taxa de ocupação, que não tem natureza tributária (receita derivada), deve ser conceituada como receita patrimonial e constitui uma obrigação devida, anualmente, pelo ocupante[[29]](#footnote-29), como contra-prestação pelo uso de imóvel da União, computada sobre o valor do domínio pleno da área. Ramos[[30]](#footnote-30), conforme transcrição baixo, ensina que:

A Taxa de Ocupação não tem natureza jurídica de receita pública originária, sendo uma receita de natureza patrimonial em virtude da utilização de um bem de propriedade da União por um terceiro. Não se trata de taxa de natureza tributária (receita derivada), não se aplicando as normas constitucionais e legais que regulam as taxas tributárias, espécie do gênero tributo.

A fundamentação legal para a cobrança da taxa de ocupação para os terrenos de marinha e seus acrescidos, tal qual o foro, tem previsão capitaneada no mesmo diploma legislativo, ou seja, no art. 127 do Decreto-lei Nº 9.760, de 5 de setembro de 1946, exatamente direcionados àqueles que estão em área da União sem o correspondente título outorgado por ela. Dessa forma, torna-se imperioso trazer a colação o texto legal:

Art. 127. Os atuais ocupantes de terrenos da União, sem título outorgado por esta, ficam obrigados ao pagamento anual da taxa de ocupação.

A taxa de ocupação se assemelha à cobrança de foro, posto que ambos têm como incidência o valor atribuído ao domínio pleno da propriedade. No entanto, as alíquotas de cada instituto são diferentes, pois enquanto o foro impõe ao enfiteuta o dever de recolhimento de um percentual da ordem de 0,6% (zero virgula seis décimos por cento) sobre o domínio pleno da propriedade, o ocupante, por sua vez, deve recolher, anualmente, sobre o mesmo domínio pleno do imóvel, um percentual de 2% (dois por cento) do valor do terreno, excluídas as benfeitorias, conforme preconiza a Lei.

O art. 1º do Decreto-lei Nº 2.398, de 1987, regula o percentual que deve incidir na taxa de ocupação. Apura-se, dessa forma, que a inscrição de ocupação impõe ao titular da ocupação o percentual de 2% (dois por cento). Eis a íntegra, a propósito, do art. 1º do citado diploma legal, com redação alterada pela Lei nº 13.240, de 2015:

Art. 1º A taxa de ocupação de terrenos da União será de 2% (dois por cento) do valor do domínio pleno do terreno, excluídas as benfeitorias, anualmente atualizado pela Secretaria do Patrimônio da União.

Ora, quis o legislador, quando diferenciou os percentuais dos dois institutos privilegiar, no caso da enfiteuse, o direito real que ela representa (domínio útil), enquanto taxou em percentuais superiores, no caso do regime de ocupação, em razão do título precário e resolúvel por ele concebido, porquanto o imóvel ainda é da União, podendo a qualquer tempo, inclusive, ser destinado para outra finalidade, em se verificando o interesse público. É incorruptível, neste momento, a transcrição que se segue[[31]](#footnote-31):

Em paralelo ao contrato de aforamento ou enfiteuse, a União passou a permitir que particulares utilizem terrenos de marinha, expedindo em favor deles certificados de ocupação. De acordo com João Alfredo Raymundo e Silva, a ocupação é mais vantajosa à União, pois lhe possibilita cobrar dos ocupantes taxas bem mais rentáveis do que o foro pertinente ao contrato de aforamento ou enfiteuse.  Esse regime de ocupação - informa o autor supracitado - foi instituído em 31 de dezembro de 1920, pelo então Presidente da República Epitácio Pessoa, através do Decreto de nº 14.595, que disciplinava o inciso V do artigo 2º da Lei nº 3.595, de 31 de dezembro de 1919.

O conceito e a incidência deste instituto também tem previsão estatuída na legislação infralegal, sendo a Instrução Normativa Nº 1, de 23 de julho de 2007, da Secretaria do Patrimônio da União – SPU do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP o ato administrativo que dispõe sobre o lançamento e a cobrança de créditos originados das receitas patrimoniais, sendo oportuno transcrever a literalidade do Art. 8º:

**INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1, DE 23 DE JULHO DE 2007**

Art. 8º A taxa de ocupação é a receita patrimonial decorrente da ocupação regular de imóvel da União, verificados:

I - como hipótese de incidência, a ocupação inscrita;

II - como sujeito passivo da obrigação, o ocupante regularmente inscrito; e

III – o valor, aplicando-se a alíquota, de 2% (dois por cento) para as ocupações inscritas ou requeridas até 30 de setembro de 1988 e de 5% (cinco por cento) para as ocupações que tenham sido requeridas ou promovidas ex-officio a partir de 1º de outubro de 1988, sobre o valor atualizado do domínio pleno do terreno da União.

Parágrafo único. O lançamento da taxa de ocupação é anual, e a inscrição do débito no sistema SIAPA obedecerá ao cronograma estabelecido pela SPU, observando o disposto nos artigos 4º a 6ºdesta IN.

Vê-se, por conseguinte, que se o imóvel for ocupado regularmente por ocupante é devido a taxa de ocupação à União. Agora não mais com alíquotas diferenciadas, mais somente no percentual de 2%, independentemente do ano da ocupação, conforme determina o art. 27 da Lei nº 13.240, de 2015 , que alterou a redação do art. 1º do Decreto-lei nº 2.398, de 1987.

* 1. Laudêmio

O laudêmio também é uma obrigação pecuniária, devida a União tão-somente quando o imóvel for transferido, de forma onerosa e entre vivos (fato gerador), tendo como incidência o valor do domínio pleno da propriedade e o valor atribuído às benfeitorias existentes, no percentual da ordem de 5% (cinco por cento), sendo considerado, também, como fato gerador, as cessões de direito a ela relativa. Esta receita patrimonial é devida, tanto no regime de utilização de aforamento quanto no regime de ocupação, sem diferenciação, diga-se de passagem, de qualquer alíquota. Transcreve-se, aqui, o ensinamento trazido por Joel de Menezes Niebuhr [[32]](#footnote-32), que versa com propriedade acerca do tema:

[...] em caso de transferência onerosa do aforamento ou ocupação - que deve contar com o assentimento da União, que inclusive exerce direito de preferência, mas no caso do aforamento (caput e § 1º do artigo 102 do Decreto-Lei nº 9.760/46) -, deve pagar o laudêmio correspondente a 5% (cinco por cento) sobre o valor do domínio pleno e benfeitorias (§ 1º do artigo 102 do Decreto-Lei nº 9.760/46).

O percentual de 5% (cinco por cento), portanto, incide em qualquer uma das utilizações, bastando, para tanto, que a transferência seja onerosa (entre vivos) ou exista a cessão de direitos. No caso de transferências não onerosas, como a doação, por exemplo, não há fato gerador que autorize a Administração constituir o crédito patrimonial (laudêmio), exatamente porque não existe previsão legal para tal mister.

A exigência do recolhimento do laudêmio é prévia, pois, muito embora o ocupante ou o foreiro não seja obrigado a solicitar autorização da Secretaria do Patrimônio da União - SPU para alienar o bem (no caso de aforamento) e transferir o direito das benfeitorias (no caso de ocupante), deve, previamente ao negócio jurídico, recolher o laudêmio, como pressuposto para a concretização da transferência de responsável perante o órgão patrimonial, que na ocasião emitirá uma Certidão de Autorização de Transferência – CAT, para fins de registros cartoriais.

A fundamentação legal para a cobrança do laudêmio está prevista no art. 3º do Decreto-lei Nº 2.398, de 21 de dezembro de 1987, com redação introduzida pela Lei nº 13.465, de 2017, como se vê a seguir:

Art. 3º. A transferência onerosa, entre vivos, do domínio útil e da inscrição de ocupação de terreno da União ou de cessão de direito a eles relativos dependerá do prévio recolhimento do laudêmio pelo vendedor, **em quantia correspondente a 5% (cinco por cento) do valor atualizado do domínio pleno do terreno, excluídas as benfeitorias.** (grifo nosso)

O art. 3º do Decreto-lei Nº 2.398, de 1987, como dito dantes, foi regulamentando pelo Decreto Nº 95.760, de 1988, que, aliás, impõe a obrigação do recolhimento do laudêmio ao foreiro ou ocupante vendedor, retirando a prévia autorização da SPU para transferência do imóvel, todavia condicionou essa transferência ao prévio recolhimento do laudêmio, nos termos do art. 2º, inciso I do mencionado Decreto, a saber:

Art. 2° O alienante, foreiro ou ocupante, regularmente inscrito efetuará a transferência, sem a prévia autorização do Serviço do Patrimônio da União - SPU, desde que cumpridas as seguintes formalidades:

I - recolhimento do laudêmio ao Tesouro Nacional, por meio da rede bancária, mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF);

O conceito, a incidência, o sujeito passivo e ativo deste instituto (laudêmio) também tem previsão contida na legislação infralegal, sendo a Instrução Normativa Nº 1, de 23 de julho de 2007, da Secretaria do Patrimônio da União – SPU do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP o ato administrativo que dispõe sobre o lançamento e a cobrança de créditos originados das receitas patrimoniais, sendo oportuno transcrever a literalidade do art. 9º:

Art. 9º. O laudêmio é a receita patrimonial correspondente à compensação que a União recebe pelo não exercício do direito de consolidar o domínio pleno sempre que se realize transação onerosa de transferência ou promessa de transferência do domínio útil ou da ocupação de imóvel da União, verificados:

I - como hipótese de incidência, a transmissão da titularidade do domínio útil de terreno da União ou de direitos sobre benfeitorias nele construídas, a transmissão da ocupação e a cessão de direitos relativos às referidas transmissões.

II - como sujeito passivo, o alienante ou cedente;

III – o valor, aplicando-se a alíquota de 5% (cinco por cento) do valor atualizado do domínio pleno do terreno da União e das benfeitorias nele construídas, calculado conforme o normativo da SPU.

§ 1º O laudêmio deverá ser recolhido previamente à expedição do instrumento em que a SPU autorizar a transferência onerosa do domínio útil ou da ocupação, nos termos do art. 3º do Decreto-lei nº 2.398, de 1987.

Com relação a este instituto, torna-se de bom alvitre salientar que por disposição do art. 2º do Decreto-lei Nº 1.876, de 1981, com redação alterada pela Lei Nº 11.481, de 2007, fica isento do recolhimento das taxas de ocupação e de foro, enquanto o imóvel permanecer no patrimônio de todos os órgãos públicos e entidades públicas dos poderes. Ficam também isentos da cobrança de laudêmio, quando da aquisição do imóvel, os seguintes adquirentes: a) estados; b) municípios, c) o Distrito Federal; d) autarquias. e e) fundações, na forma do dito artigo legal a seguir:

Art. 2º São isentas do pagamento de laudêmio as transferências do domínio útil de bens imóveis foreiros à União:

I - quando os adquirentes forem:

1. os Estados, o Distrito Federal, os Territórios e os Municípios, bem como as autarquias e as fundações por eles mantidas ou instituídas;
2. [...]; e
3. as autarquias e fundações federais;

Essa informação pode ser corroborada, inclusive, tomando como parâmetro um pequeno trecho da publicação de NIEBUHR [[33]](#footnote-33), que esclarece o fundamento utilizado pela União para verificação da carência, conforme transcrição a seguir:

Ressalva-se que os carentes são isentos do pagamento do foro, da taxa do laudêmio, desde que tal encargo não comprometa o sustento próprio e familiar (artigos 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.876, de 15 de julho de 1981).

Conhecidas as espécies de recitas patrimoniais e uma vez que foi afastada a questão de eventual bitributação, passa-se, agora, ao enfretamento da hipótese de incidência do IPTI nos terrenos de marinha e seus acrescidos, conforme se verá no capítulo seguinte.

1. **A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU NOS TERRENOS DE MARINHA E SEUS ACRESCIDOS**

Os conceitos, fundamentos e pressupostos apresentados neste capítulo objetivam compreender este estudo e analisá-lo dentro de um contexto teórico, delineado em publicações e estudos realizados sobre o tema, abordando o que é o IPTU, sua hipótese de incidência no terreno de marinha e seus acrescidos, como também em delimitar em quais casos é possível existir a cobrança simultânea do IPTU (receita derivada), com o foro e a taxa de ocupação (receita patrimonial).

* 1. O IPTU e o seu Fato Gerador

O Estado, para poder existir e cumprir com suas finalidades, necessita de receitas. Essas receitas podem ser, como já dito dantes, originárias ou derivadas. Dentre as derivadas a mais importante são os tributos.

No Brasil, o poder de tributar se encontra repartido entre as pessoas jurídicas de direito interno, como os municípios, por exemplo, que têm competência para exigir determinados tributos (competência tributária), sendo o Imposto sobre a Propriedade Predial Territorial Urbana - IPTU de sua competência, pois pode instituir e legislar sobre esse tema, eis que sua competência é indelegável.

Nesse sentido, para se dá o fundamento de validade do sistema jurídico brasileiro, utilizamos como referência a Teoria Pura do Direito de Kelsen, onde se concebe um ordenamento jurídico como um sistema hierárquico de normas em que a validade de uma norma pode ser verificada em função da sua conformidade com uma norma hierarquicamente superior.

O sistema positivista não comporta o reconhecimento de uma lei moral objetiva ou de uma lei natural como critério de validade da norma positiva, nem indaga da justiça ou injustiça das leis. Se a norma está de acordo com a norma superior hierárquica numa cadeia sucessória ou piramidal, ela é válida. Qualquer referencial externo ao sistema jurídico é rejeitado. Kelsen[[34]](#footnote-34), assim dizia:

Ordem é um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo facto de todas elas terem o mesmo fundamento de validade. E o fundamento de validade de uma norma é – como veremos – uma norma fundamental da qual se retira a validade de todas as normas pertencentes a essa ordem. Uma norma singular é uma norma jurídica enquanto pertence a uma determinada ordem jurídica, e pertence a uma determinada ordem jurídica quando a sua validade se funda na norma fundamental dessa ordem.

O Imposto sobre a Propriedade Predial Territorial Urbana – IPTU, sob esse aspecto, está estabelecido em norma constitucional, com previsão estatuída no art. 156, inciso I da Constituição Federal, de 1988, que autoriza ao Município a instituir imposto sobre a propriedade predial territorial urbana, como se vê na transcrição a seguir:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

Para Bernardo Ribeiro de Moraes[[35]](#footnote-35) ao definir o aspecto material da hipótese de incidência ou fato gerador do IPTU, revela com precisão que:

O imposto predial e territorial urbano grava a propriedade, ou seja, recai sobre o gozo jurídico do uso, fruição e disposição do bem imóvel. Também o domínio útil constitui fato imponível do imposto sobre a propriedade territorial predial urbana. A posse representa como terceira variável da hipótese de incidência. Examinando de per si, reflete o exercício de poderes inerente a propriedade.

Valendo-se do pensamento de Paulo de Barros Carvalho[[36]](#footnote-36), existe um antecedente na norma tributária do IPTU, que é constituído pelos critérios, material espacial e temporal. Esses critérios, que integram o antecedente da norma tributária, quando ocorrido na realidade social, são fatos jurídicos tributários, que consiste justamente na configuração do suporte fático, previsto na norma geral e abstrata.

Pelo aspecto material, entende-se a descrição do comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, sendo classificados por alguns autores como elemento material do fato gerador (desvinculando as condicionantes espacial e temporal), no caso do IPTU, conforme previsão estabelecida no art. 32 do Código Tributário Nacional – CNT, instituído pela [Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%205.172-1966?OpenDocument)

É esclarecedor, nesse sentido, o ensinamento de Bernardo Ribeiro de Mores[[37]](#footnote-37), ao descrever o núcleo de hipótese de incidências da seguinte forma:

O núcleo de hipótese da incidência, a ser descrito em lei, é a propriedade, o domínio útil ou posse do bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil.

O critério espacial é definido como o local em que o fato gerador deve ocorrer para materializar seus efeitos. Define, de modo preciso, onde nasceu a obrigação tributária. Esta delimitação espacial, também é delimitada pelo art. 32 do já citado CTN; [...] “localizado em zona urbana do município”. No dizer, ainda, de Bernardo Ribeiro de Moraes[[38]](#footnote-38) o CTN se orienta pelo seguinte princípio, a saber:

[...] desponta novo conceito de zona urbana por oposição à rústica: o embasado na existência ou não de equipamentos. Segundo esse critério, são urbanas ás áreas dotadas de equipamento que ensejam ao homem, condições de habitação, trabalho, educação, segurança, assistência, circulação, recreação.

O raciocínio trazido no artigo “ O Aspecto Espacial da Hipótese de Incidência do IPTU e do ITR”[[39]](#footnote-39) com relação ao critério espacial, vai ao encontro do entendimento de Moraes, pois o autor chegou a seguinte conclusão:

b) o aspecto espacial da hipótese de incidência se trata de circunstância de lugar para a verificação do fato gerador e, em relação ao IPTU e ao ITR, será, respectivamente, a zona urbana do município e a zona rural.

O critério temporal, por fim, determina em que instante ocorre o suporte fático descrito no critério material. Firma o marco temporal, que considera como nascida a relação jurídica entre o ente estatal (neste caso o município – sujeito ativo) e o sujeito passivo (que será estudado mais a frente). Esta regra brasileira geralmente abrange o período de um ano, conforme leciona [[40]](#footnote-40) Moraes:

Como regra brasileira é a de que a obrigação tributária desse imposto abranja o período de um ano, e por tratar-se de imposto não cobrável em razão do chamado ano-base (tal como ocorre com o imposto sobre a renda), pode a lei municipal, como didaticamente prevê o CTN (§2º do art. 144), fixar, expressamente em que momento desse período se dá a concretização da hipótese de incidência do IPTU.

Conhecido os critérios antecedentes, passa-se agora a analisar o fundamento legal para o fato gerador, que tem previsão estatuída no art. 32 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), que impõe, na verdade, um fato gerador genérico para a incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial Territorial Urbana – IPTU, estabelecendo os elementos que constituem o fato gerador em abstrato, conforme se vê a seguir:

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

Na preleção de Harada[[41]](#footnote-41), o fato gerador é uma situação abstrata, prevista em lei e, quando materializada, nasce a obrigação tributária para o sujeito passivo, conforme se vê a seguir:

Costuma-se definir fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, a qual, uma vez ocorrida em concreto enseja o nascimento de uma obrigação tributária. Logo essa expressão fato gerador pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos.

Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa de Souza[[42]](#footnote-42), nesse diapasão, descreve com clareza sobre o que é fato gerador, para a incidência de tributo, como o IPTU, por exemplo. Eis, a transcrição literal do registro efetuado pelo autor:

A Constituição da República, ao definir as competências tributárias de cada ente político, está indicando e descrevendo os fatos genéricos passíveis de tributação; os quais revelam, invariavelmente, fatos signos de riqueza. Fato gerador em abstrato, destarte, é a descrição na lei de um fato de possível ocorrência, o qual, uma vez ocorrido, ensejará à obrigação tributária, o dever quanto ao pagamento do tributo.

O Imposto sobre a Propriedade Predial Territorial Urbana – IPTU, portanto, é um tributo impessoal, pois incide sobre o direito de propriedade do contribuinte, como predica a Constituição Federal, de 1998, mas que gera uma obrigação tributária originária de lei, pelo qual o sujeito ativo, neste caso o Município, impõe ao sujeito passivo da obrigação tributária.

O tema de estudo no próximo subitem, a prestação do pagamento do tributo ( que é o IPTU - receita pública derivada), tem como fato gerador a propriedade, conforme preleção do Ministro Luiz Fux[[43]](#footnote-43), a saber:

[...] 1. O IPTU, na sua configuração constitucional, incide sobre a propriedade predial e territorial urbana, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna envolve a faculdade de usar, de gozar e de dispor, sendo a propriedade a revelação de riqueza capaz de ensejar a sujeição do seu titular a esse imposto de competência municipal [...]

O pensamento de Souza[[44]](#footnote-44) vai ao encontro da jurisprudência, pois deste modo se pronunciou:

[...] com supedâneo no Código Tribunal Nacional, o fato gerador do Imposto Predial e Territorial Urbano é a propriedade, o domínio útil ou a posse a qualquer título de prédio ou terreno urbano(...)”. A localização do imóvel, em terreno urbano ou rural, dá ensejo a tributação pelo imposto em apreço ou pelo Imposto Territorial Rural. Tal discussão é ampla, complexa e foge dos objetivos deste estudo.

* 1. O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária e o Contribuinte do IPTU

O sujeito passivo, por definição, é a pessoa física ou jurídica, de quem se exige o cumprimento da prestação. O conceito legal está inserido nos arts 121 e 122 do CTN, adiante transcrito, podendo o sujeito ser contribuinte, quando tenha relação direta com que constitua o respectivo fato gerador (sujeição passiva direta) e responsável, quando, sem estar revestido da condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa em lei (sujeição passiva direta).

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

 Parágrafo 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.

 Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto

Borba[[45]](#footnote-45) elucida com acuidade esta questão, sendo oportuno transcrever suas palavras:

No que diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária principal, O CTN define como contribuinte ou responsável. Portanto, se um indivíduo é proprietário de um apartamento, torna-se contribuinte do IPTU. Se, no entanto, ele for menor de idade, os pais não se revestem na condição de contribuinte tornam-se responsáveis na impossibilidade da cobrança do tributo do proprietário menor de idade.

Nesse sentido, o art. 34 do Código Tribunal Nacional, descreve o que é contribuinte ou sujeito passivo na obrigação tributária, que tem como finalidade indicar quem irá figurar no pólo passivo para a satisfação do crédito tributário, sendo ele o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título, senão vejamos:

 Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ouo seu possuidor a qualquer título.

O conceito de propriedade (e o de ser proprietário), segundo preceito de Maria Helena Diniz[[46]](#footnote-46), tem fundamento no art. 1.228 do Código Civil, que pode assim ser entendido.

O direito que a pessoa física ou jurídica tem, dentro dos limites normativos, de usar, gozar e dispor de uma coisa corpórea ou incorpórea, bem como de reivindicar de quem injustamente a detenha*.*

O proprietário (sujeito passivo da obrigação tributária), portanto, exerce a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la de quem quer que injustamente a possua, materializando o mais completo dos direitos subjetivos, a matriz dos direitos reais e o núcleo do direito das coisas.

Já o titular do domínio útil, que é adquirido por meio de um contrato de aforamento (a quem o torna o indivíduo em enfiteuta), sob a ótica de Jayr Viégas Gavaldão Júnior[[47]](#footnote-47), por ter uma relação de direito real, não suplanta a relação de propriedade, sujeitando-se também como contribuinte (sujeito passivo), como se vê a seguir:

A enfiteuse, como relação jurídica que é, conforma-se tendo uma relação de propriedade subjacente. A amplitude dos poderes conferidos ao enfiteuta em prejuízo do proprietário não suplanta a relação de propriedade, que remanesce, apesar de limitada.

Nessa mesma linha de raciocínio, Sacha Calmon Navarro Coêlho[[48]](#footnote-48), com notável acuidade, assevera que a enfiteuse é o mais irrestrito direito real sobre coisa alheia, pois a maior parte do imóvel é transferido ao o enfiteuta, adquirindo ele todos os direitos inerentes ao domínio do imóvel, sendo, portanto, sujeito passivo na obrigação tributária, configurado seu entendimento, aliás, em, na seguinte citação:

A enfiteuse é o mais amplo direito real sobre coisa alheia (CC, arts. 678 e 679). Praticamente todas as prerrogativas que constituem, juntas o conteúdo da propriedade (um compósito jurídico) são transferidos ao enfiteuta. Este pode usar, gozar e reivindicar a coisa; pode alienar seus direitos a terceiros sem a aquiescência do senhorio. Para o Direito Tributário, presta-se como sujeito passivo, exatamente por tais características.

Já a posse pode ser entendida como a exteriorização do domínio, pois existe o *animus domini* entre o possuidor e a coisa. Dessa forma, transcrevendo mais uma vez Maria Helena Dniz [[49]](#footnote-49), pode-se observar com exatidão o sentido da posse:

Segundo Ihering, a posse é a exteriorização ou visibilidade do domínio, ou seja, a relação exterior intencional existente normalmente entre a pessoa e a coisa, tendo em vista a função econômica desta. (a) o corpus, exterioridade da propriedade que consiste no estado normal das coisas, sob o qual desempenham a função econômica de servir e pelo qual o homem distingue quem possui e quem não possui;

(b) o animus, que já está incluído no corpus, indicando o modo como o proprietário age em face do bem de que é possuidor. Com isso, o corpus é o único elemento visível e suscetível de comprovação, estando vinculado ao animus, do qual é manifestação externa. A dispensa da intenção de dono na caracterização da posse permite considerar como possuidores, além do proprietário, o locatário, o comodatário, o depositário, etc.

O possuidor tão somente deve figurar como sujeito passível na obrigação tributária, na medida em que este tenha o *animus domine*, pois deve o indivíduo ser ou estar na iminência de ser proprietário da coisa. E, na visão de Becker, citado por Sacha Calmon Navarro Coêlho[[50]](#footnote-50), neste momento se averigua um “*direito de propriedade tributável*”, fazendo-se imperiosa sua transcrição, *in verbis*:

[...] a gosto de Becker, de um direito de propriedade tributável, conforme previsto na Constituição, até porque a posse e a enfiteuse, nessa acepção, configura muito aquele domínio econômico – expressão de capacidade contributiva – lembrado por Hensel.

Torna-se mister fazer menção a posse *ad usucapionem* ou posse por meio de usucapião. Este tipo de posse se prolonga por determinado lapso de tempo, estabelecido em lei, deferindo ao seu titular a aquisição do domínio da propriedade, podendo figurar no pólo passivo da obrigação tributária, pois atua como se dono fosse (mais não se aplica aos ocupantes dos terrenos de marinha e seus acrescidos, exatamente porque eles em regime de ocupação são considerados bem públicos e, por via reflexa, incompatível com a posse por usucapião).

No dizer de Godoy[[51]](#footnote-51) *a posse ad usucapionem* é:

[...] é aquela que pode gerar direito de propriedade, ou seja, aquela que permite usucapir a coisa. Desde que ela seja mansa e pacífica, com os requisitos legais, estaremos diante do usucapião. Portanto, a posse é o principal requisito do usucapião, mas aquela posse com *animus domini* (vontade de possuir como proprietário), como demonstra, todos os dispositivos legais e constitucionais a usarem a expressão *possuir como seu.*

Ao fim do período de dez anos, aliados a outros requisitos, como *animus domini*, o exercício contínuo de forma mansa e pacífica, além do justo título de boa fé, verifica-se a ocorrência da usucapião ordinária (art. 124 do CC) e quando a posse com essas características se prolonga por quinze anos, a lei concede a aquisição do domínio pela usucapião extraordinária, independentemente de título de boa-fé. Sobre este tema, convém trazer à lume o registro de Ricardo Gomes de Silva [[52]](#footnote-52), *verbis*:

Quanto à ‘posse ad usucapionem’, os juristas atuais a classificam como aquela capaz de deferir a seu titular o usucapião da coisa gerando o seu domínio. Para isto hão de ser supridos requisitos legais tais como a aquisição pela posse mansa e pacífica, com justo título e boa fé, por um período de dez anos entre presentes ou de quinze entre ausentes (Código Civil, artigo 551).

O possuidor a qualquer título, de que trata o art. 34 do CTN, por conseguinte, somente deve ser incluído no pólo passivo da obrigação tributária, quando possuir o *animus domini* ou a posse *ad* *usucapionem*.

Souza[[53]](#footnote-53), nessa acepção, conclui que a tributação do IPTU para o possuidor a qualquer título é constitucional, mas opera exclusivamente para aqueles que possuam o *animus domini* ou tenham a posse *ad usucapinonem,* pois a tributação das demais posses, caracterizada pela posse desdobrada, por exemplo, não passa pelo filtro constitucional, pois não há generalização pela Constituição, sobretudo quanto a posse. A propósito, eis a conclusão a que chegou o autor:

[...] a tributação do possuidor a qualquer título vem suscitando inúmeros posicionamentos no sentido de sua inconstitucionalidade. Prevalece a tese de sua constitucionalidade parcial. Portanto, a tributação do possuidor somente será constitucional quando estive possuir *“animus domini”* ou “posse ad usucapionem”;

Torna-se imperioso então trazer à baila o art. 34 do CTN, que tão-somente pode ser recepcionado pela CF, de 1988, tendo como parâmetro o processo de filtragem constitucional, que na explicação de SCHIER[[54]](#footnote-54), pode assim ser alcançado:

[...] a ordem jurídica, sob a perspectiva formal e material, e assim os seus procedimentos e valores, devem passar sempre e necessariamente pelo filtro axiológico da Constituição Federal, impondo, a cada momento da aplicação do Direito, uma releitura e atualização de suas normas.

A validade do art. 34 do CTN, conseqüentemente, foi submetida a filtragem constitucional, razão pela qual a recepção foi parcial. Sua regularidade está condicionada, por conseguinte, à luz dos regramentos constitucionais, uma vez que a lei infraconstitucional não pode exceder os limites pré-estabelecidos pela Lei Maior.

Inúmeros tribunais pátrios, a propósito, já vêm se manifestando nesse sentido, como, por exemplo, o Tribunal do Rio Grande do Sul, pois em havendo a falta de *animus domini*, impossibilitado fica o possuidor de figurar na condição de sujeito passivo na obrigação tributária, conforme se vê na ementa da Apelação Cível Nº 70021810908[[55]](#footnote-55), adiante transcrita:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU E TAXAS. SUJEITO PASSIVO. COMODATÁRIO. AUSÊNCIA DE ANUMUS DOMINI. IMPOSSIBILIDADE. DESACOLHIMENTO DOS EMBARGOS. O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, sendo contribuinte do imposto o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. No tocante à posse, o sujeito passivo do IPTU é aquele que pode ser proprietário, com ânimo de dono, insuficiente a posse despida de tal requisito, como a do locatário ou a do comodatário, podendo a questão ser dirimida nos próprios autos da execução. (...). Apelação desprovida.

* 1. A Posse Desdobrada

Há possibilidade, como já visto no capítulo do regime de utilização de terrenos de marinha, em que a União pode conceder a posse a outrem (regime de ocupação e aforamento), no entanto conserva o direito de exercer o direito de propriedade, restando, então, com base no art. 1.197 do CC, adiante transcrito, afirmar da existência de uma posse desdobrada, pois ela é direta, quando o ocupante ou foreiro tem o poder do imóvel e é indireta, porque a União cede o imóvel:

Art. 1.197. 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.

O próprio legislador admitiu a existência de uma posse direta e outra indireta, o que se conclui, então, pela existência de um desdobramento possessório (por isso o termo posse desdobrada), obviamente nos aspectos a que se refere o exercício da posse.

Para Nelson[[56]](#footnote-56), há duas posses paralelas, eis que o desdobramento se dá pela relação ao direito pessoal (como no caso do regime de ocupação) ou por uma relação de direito real (como no contrato de aforamento) e, nesse passo, impõe-se, por medida esclarecedora, transcrever a citação do autor:

Há, pois, duas posses paralelas ou um desdobramento por força de uma relação de *direito pessoal*, como no contrato de locação, de comodato, ou por uma relação de *direito real*, como acontece no uso fruto ou no penhor.

E mais adiante o mesmo autor explica:

[...] a posse do possuidor direto não exclui a do indireto. Por exemplo, o comodatário tem o uso e o gozo da coisa cedida, que é a posse direta, por tê-la materialmente, enquanto o comandante tem a posse indireta por ceder o direito de possuir o bem. O Desdobramento é evidente.

A posse, que tem um conceito oriundo do direito privado, deve ser respeitada, uma vez que a linha adotada no sistema tributário nacional é de admitir a utilização das definições, conteúdos e institutos originários desse ramo do direito, mas, no entanto, veda qualquer distorção com vistas a implantação de políticas arrecadatórias.

É no direito privado, destarte, que o legislador tributário procurou o conceito técnico de posse para a verificação da sujeição tributária do elemento passivo, mas ele não pode desvirtuar esse conceito para alterar a obrigação tributária, visto haver vedação legal. Outra não é a interpretação extraída dos arts. 109 e 110 do próprio CTN, que vai exatamente ao encontro desse entendimento, *literis:*

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

O voto do Ministro Gilmar Mendes[[57]](#footnote-57) (citando o RE Nº 235.394 1º Turma e fazendo menção ao voto do ministro Moreira Alves), consagra esse entendimento, pois em um caso envolvendo área da União para a cobrança do IPTU, o excelso Tribunal reconheceu a existência da posse desdobrada e não exclusiva, tendo em vista o contrato de cessão de bem público. Dessa forma, o STF, por meio do Ministro Moreira Alves rechaçou, de pleno, que o cessionário figurasse no pólo passivo da obrigação tributária, como se vê a seguir:

[...] no qual se pode destacar o voto do Min. Moreira Alves: “o que pode suscitar não é o problema de posse com *animus domini* , mas posse exclusiva, porque aqui há desdobramento de posse, pois, obviamente ele tem posse direta. Esta, a concessionária, evidentemente, tem. O problema é saber se o Código Tributário, quando fala em posse, fala em posse exclusiva, em que não há desdobramento; e quando se trata de posse exclusiva, aí sim, o possuidor responde. Quando se trata de posse desdobrada – o caso da locação e do comodato - , o possuidor direto não responde. Estou de acordo, porque a posse é direta, e não há direito real que a justifique.”

Deve-se entender, por fim, que a definição dada pelo Supremo para posse definitiva e desdobra é relevante, pois são expressões antagônicas, definindo-se uma oposta a outra. É posse exclusiva, portanto, a que não admite outras pessoas exercendo os mesmos poderes e direitos sobre a mesma coisa e, por via reflexa, é desdobrada a que admite tal ocorrência. Este tipo de desdobramento, aliás, pode ocorrer em várias espécies de contrato, como o de compra e venda com reserva de domínio, etc.

Dos regimes de utilização dos imóveis de marinha e seus acrescidos (ocupação e aforamento), pelo menos um deles se caracteriza pela inexistência de direito real, como na ocupação, o que permite que a União exerça as mesmas prerrogativas legais que o possuidor direto (ocupante), pois se funda em direito pessoal e obrigacional. Já no aforamento, o fundamento é o direito real, a União fica na condição de nu-proprietária do domínio direto, mas a posse é exclusiva do foreiro, pois é possuidor do domínio útil do imóvel, conforme já explicitado no capítulo 3 e, nesse caso, há incidência de IPTU, que será objeto de estudo mais adiante.

* 1. Da Propriedade da União e da Posse dos Ocupantes de Terreno de Marinha e seus Acrescidos

É uma norma de natureza constitucional que define a propriedade dos terrenos de marinha e seus acrescidos, pois como se sabe está insculpido na CF, de 1988. Trata-se, portanto, de bens da União, nos termos do já mencionado art. 20, inciso VII*, literis*:

Art. 20. São bens da União:

[...]

VII - os terrenos de marinha e seus acrescidos;

O Decreto-lei Nº 9.760, de 5 de setembro de 1946, ao dispor sob o regime de ocupação, veda qualquer direito de propriedade ao ocupante, conforme reza o art. 131, a seguir transcrito:

Art. 131. A inscrição e o pagamento da taxa de ocupação, não importam, em absoluto, no reconhecimento, pela União, de qualquer direito de propriedade do ocupante sôbre o terreno ou ao seu aforamento, salvo no caso previsto no item 4 do artigo 105.

Claramente existe a ressalva prevista, especificamente na parte final do dispositivo, que diz respeito tão-somente ao regime de aforamento, não se aplicando ao regime de ocupação. A exceção trata de preferência ao aforamento dos ocupantes inscritos até 1940, conforme se vê a seguir:

Art. 105. Tem preferência ao aforamento:

4º – os ocupantes inscritos até o ano de 1940, e que estejam quites com o pagamento das devidas taxas, quanto aos terrenos de marinha e seus acrescidos;

Mas é de bom alvitre destacar, que o regime jurídico da ocupação de terreno de marinha e seus acrescidos confere a União prerrogativas legais de exercer os mesmos poderes e direitos do possuidor direto (ocupante) sobre tais imóveis, pois outra não é a interpretação extraída do art. 132 do Decreto-lei Nº 9.670, de 5 de setembro de 1946, contido no Capítulo VI do Título II*, in verbis*:

CAPÍTULO II   
Da Utilização em Serviço Público

CAPÍTULO VI   
Da Ocupação

 Art. 132. A União poderá, em qualquer tempo que necessitar do terreno, imitir-se na posse do mesmo, promovendo sumariamente a sua desocupação, observados os prazos fixados no § 3º, do art. 89.

        § 1º As benfeitorias existentes no terreno somente serão indenizadas, pela importância arbitrada pelo S.P.U., se por êste fôr julgada de boa fé a ocupação.

        § 2º Do julgamento proferido na forma do parágrafo anterior, cabe recurso para o C.T.U., no prazo de 30 (trinta) dias da ciência dada ao ocupante.

§ 3º O preço das benfeitorias será depositado em Juízo pelo S.P.U., desde que a parte interessada não se proponha a recebê-lo.

Esse tema, inclusive, já foi alvo de publicações, onde Joel de Menezes, em seu artigo “Terrenos de marinha: aspectos destacados” [[58]](#footnote-58), conclui o que se seque:

A inscrição da ocupação na Secretaria do Patrimônio da União e o pagamento da taxa não conferem ao ocupante direito de propriedade ou ao aforamento (artigo 131 do Decreto-Lei nº 9.760/46). A União preserva o direito de, a qualquer tempo, imitir-se na posse dos imóveis então ocupados (artigo 132 do mesmo Decreto-Lei).

Caracterizado a propriedade da União nos terrenos de marinha e seus acrescidos, torna-se imperioso saber a que título os ocupantes destes imóveis execrem os direitos limitados inerente à propriedade. Sob o regime de ocupação, não há que se falar em domínio útil, pois para tanto necessitaria de expressa previsão legal, como ocorre no regime de aforamento. Assim, resta ao ocupante as posses direta, resolúvel e precária, como já visto em capítulos anteriores.

A regra, no entanto, é que a posse seja exclusiva. Essa regra vem desde os primórdios do direito, especificamente no direito romano, sendo posse desdobrada uma exceção, como se averigua, aliás, no brocardo do Digesto (livro I, título II, 3, §5º), de César Fiúza[[59]](#footnote-59):

*Plures eamdem rem in solidum possidere non possunt. Contra naturam quippe est, ut cum ego aliquid teneam, tu quoque id tenere videaris*. (em livre tradução: muitos não podem de fato possuir a mesma coisa ao mesmo tempo. Com efeito, é contra a natureza que se eu tenha algo tu também o detenhas)

Mas é preciso lembrar que em determinadas situações, existe a possibilidade de outras pessoas diferentes dos possuidores exercerem os mesmos poderes e direitos sobre a mesma coisa. O STF, no julgamento do RE 451.152-5/RJ, encampou à tese de que os que ocupam terrenos de marinha não possuem a posse exclusiva desses imóveis, mas apenas a posse desdobrada, decorrente do instituto que lhe outorgou o direito de uso, qual seja, o direito de ocupação previsto no art. 7º da lei Nº 9.636, de 15 de maio de 1998.

Cabe, por ora, transcrever o voto do Ministro Moreira Alves no RE 253.394 da 1ª Turma, relator Min. Ilmar Galvão, DJ 11/4/2003, citado no voto do Ministro Gilmar Ferreira Mendes no RE Nº 451.152-5 (recurso cujo julgamento é utilizado como paramento para este trabalho).

o que pode suscitar não é o problema de posse com *animus domini* , mas posse exclusiva, porque aqui há desdobramento de posse, pois, obviamente ele tem posse direta. Esta, a concessionária, evidentemente, tem. O problema é saber se o Código Tributário, quando fala em posse, se fala em posse exclusiva, em que não há desdobramento; e quando se trata de posse exclusiva, aí sim, o possuidor responde. Quando se trata de posse desdobrada – o caso da locação e do comodato - , o possuidor direto não responde. Estou de acordo, porque a posse é direta, e não há direito real que a justifique.

É o caso, conforme explicitado no voto, da locação e do comodatário, onde o locador e o comodante exercem os mesmos direitos do locatário e do comodatário, mesmo contra a vontade destes. Então, pode-se assegurar que no regime ocupação a posse é desdobrada e não exclusiva, na medida em que a União mantém seu domínio no imóvel, permitindo que o particular ali permaneça, sem, contudo, atingir *o animus domini* do bem público.

Ora, se o próprio Supremo Tribunal Federal – STF entende que no caso da locação e do comodato existe posse desdobrada, pela possibilidade do locador e do comodante poderem exercer os mesmos direitos que o locatário e o comodatário sobre a mesma coisa, por maior razão a posse dos ocupantes de terreno de marinha e seus acrescidos também é desdobrada, por disposição, aliás, contida no art. 132 §§ do Decreto-lei Nº 9.760/46, uma vez que a qualquer tempo a União retomará o imóvel se seus interesses assim o exigir.

Com fundamento assentado no STF, de fato se averigua que os que ocupam, em regime de ocupação os terrenos de marinha e seus acrescidos, não possuem a posse exclusiva, mas tão-somente a posse desdobrada, porquanto originária de instituto precário e resolúvel, que outorgou o uso do imóvel, qual seja, a inscrição de ocupação que, como se sabe, é um mero ato administrativo (e não título aquisitivo), guardando grande similitude com a locação e o comodato. No dizer de Niebuhr [[60]](#footnote-60), pode o instituto da inscrição ser assim definido:

A ocupação constitui estado de mera tolerância por parte da União, que consente na utilização, por terceiros, dos seus terrenos de marinha. (...) na ocupação o domínio pleno permanece nas mãos da União, ou seja, não há divisão do domínio, o bem pertence integralmente a ela, sem que assistam maiores direitos aos ocupantes. Trata-se, a rigor, de ato administrativo unilateral e precário, realizado, historicamente, sem critério algum, em desalinho ao preceito isonômico, pelo que, através dele, se concedeu uma série de privilégios a apadrinhados.

A ocupação, deste modo, não gera posse exclusiva para seu detentor, sendo a União senhora legítima desses imóveis, independentemente da vontade de que ocupe essas áreas, pois não existe a divisão do domínio pleno, à medida que a União, quando o interesse público assim o exigir, deverá reaver o imóvel sem qualquer formalidade.

* 1. A Hipótese de Incidência do IPTU sobre os Terrenos de Marinha em Regime de Aforamento

Inicialmente não há que se falar em bitributação, como já visto no capítulo IV deste trabalho, uma vez que é possível a cobrança simultânea do IPTU e do Foro, pois ambos possuem naturezas distintas, porquanto se sabe que o primeiro tem natureza de receita derivada (é tributo e é obtido por meio do patrimônio de particulares) e o segundo de receita originária (que não é tributo e é obtido pelo Estado, como se particular fosse). Dessa forma, a vedação constitucional prevista no art. 154, inciso I da CF, de 1988, adiante transcrito, não se aplica a este caso. Logo, a bitributação está afastada.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

O próprio CTN em seus arts. 32 e 34, adiante transcrito, já definem o fato gerador para incidência do IPTU em imóveis que tenham a condição de domínio útil, como também considera como contribuinte, o titular do domínio útil. Dessa forma, o imóvel da União em regime de aforamento, por constituir direito real, sujeita o titular do domínio útil compor o pólo passivo da obrigação tributária e, em via relaxa, o Município satisfazer seu crédito tributário (originário do IPTU)

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

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

O alicerce estabelecido para a cobrança se funda em uma relação jurídica de propriedade subjacente, visto que, no caso da enfiteuse, existem uma ampliação dos poderes conferidos ao enfiteuta em relação ao proprietário, que apesar de permanecer, esta fica limitada. Eis a assertiva de Jayr Viégas[[61]](#footnote-61), reafirmando a constitucionalidade da cobrança, *verbis*:

A enfiteuse, como relação jurídica que é, conforma-se tendo uma relação de propriedade subjacente. A amplitude dos poderes conferidos ao enfiteuta em prejuízo do proprietário não suplanta a relação de propriedade, que remanesce, apesar de limitada.

O próprio Superior Tribunal de Justiça - STJ[[62]](#footnote-62) já se manifestou acerca deste tema, confirmando a eficácia do art. 34 do CTN em relação ao enfiteuta, conforme se vê na ementa a seguir:

TRIBUTÁRIO - IPTU - CONTRIBUINTE: ART. 34 DO CTN - IMÓVEL ENFITÊUTICO.

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 enfitêutico dado pela UNIÃO em aforamento.4. Recurso especial conhecido e provido.

Mas há, no entanto, uma situação a ser observada. Como se estudou no Capítulo III, examinou-se que no regime de aforamento em terrenos de marinha e seus acrescidos, o foreiro ou efiteuta, possui apenas o domínio útil, que satisfaz 83% (oitenta e três por cento) da área do imóvel, sendo de propriedade da União os 17% (dezessete por cento) restantes, que correspondem ao domínio direto. Nesse sentido, torna-se oportuno trazer novamente a citação de Joel de Menezes[[63]](#footnote-63), que traduz de forma cristalina o sentido do contrato de aforamento:

O aforamento é espécie de contrato através do qual se transfere direito real sobre bem imóvel alheio. Nele, ocorre o desdobramento do domínio entre o efetivo proprietário, apelidado de senhorio, e aquele que recebe o direito real sobre o imóvel, apelidado de foreiro ou enfiteuta. O senhorio é titular do domínio direto, enquanto o foreiro do domínio útil, o que outorga a ele amplos poderes sobre a coisa, podendo aproveitá-la como se ela o pertencesse.  O foreiro conserva esses direitos perpetuamente, podendo transferi-los aos seus herdeiros ou a terceiros, de modo gratuito ou oneroso.

Com base nessas informações, chega-se então a um entendimento, qual seja, que o fato gerador para incidência do IPTU, em relação aos imóveis, sob o regime de aforamento, deve recair unicamente sobre o domínio útil do imóvel, que já se sabe que equivale a 83% (oitenta e três por cento), na medida em que o direito real se restringe a esta fração.

Torna-se imperioso rememorar que o domínio direto, que é da União, inclusive estudado anteriormente, goza de imunidade tributária recíproca (constitucionalmente garantida), não podendo, portanto, ser ela (União) tributada pelo ente Municipal, notadamente enquanto perdurar esta condição, sob pena de violação do pacto federativo e de dispositivo constitucional, que será objeto de estudo logo mais.

É de se dizer, então, que o IPTU nos imóveis aforados se restringe à fração estipulada para domínio útil (em 83%) e não para o domínio pleno (100% da área) como em um imóvel comum, cuja posse é exclusiva, pois a União, neste caso, ainda mantém o domínio útil do imóvel (que é de 17%), devendo ser respeitado pelo Município a imunidade a ela garantida.

* 1. A Hipótese Incidência do IPTU sobre os Terrenos de Marinha em Regime de Ocupação com Título Precário

Na utilização de imóveis da União, sob o regime de ocupação, pode-se assegurar que não é possível o particular está na cobrança (pólo passivo da obrigação tributária) para fins de pagamento do IPTU. Essa vedação não tem, ao contrário do que muitos pesam, amparo na conhecida bitributação. A questão aqui se restringee a dois fatores, quais sejam:

a) falta de legitimidade do ocupante para figurar no pólo passivo da obrigação tributária; e

b) a existência da chamada posse desdobrada no regime de ocupação, que não gera *animus domini* ou a possibilidade da aquisição *ad usucapionem.*

Para que uma pessoa (física ou jurídica) possa figurar no pólo passivo da obrigação tributária, deve exercer a conduta designada no critério material da norma jurídica tributária, que é previsto no antecedente da norma, como já estudado.

A hipótese de incidência do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou posse do bem imóvel por natureza ou acessão (vide art. 32 do CTN), não se discute, neste trabalho, o domínio útil como sujeito passivo da obrigação tributária, como visto no item precedente. Contudo, é de se observar à ressalva fracionária.

Mas, ao ocupante que detém título precário, mesmo que esteja regularmente inscrito na Secretaria do Patrimônio da União – SPU, já ficou demonstrado, quando se tratou do assunto, possuir ele tão-somente a posse-detenção (desdobrada – com ausência do *animus domine*), afastando-se a possibilidade de figurar no pólo passivo da relação tributária.

Mesmo o CTN trazendo a figura de “ a posse a qualquer título”, estariam os ocupantes inseridos na conduta descrita do critério material do IPTU, restando configurada a possibilidade de ser ele inserido no pólo passivo na obrigação tributária? A resposta não é simples.

Para responder esta questão, torna-se necessário trazer a assertiva de Odmir Fernandes, citado por Cláudio Borba[[64]](#footnote-64), pois tem como auxiliar o esclarecimento a que se pretende chegar:

Possuidor a qualquer título. **Não é qualquer espécie de posse que pode se sujeitar ao IPTU**. Somente o possuidor com animus domini, ou seja, a posse com possibilidade de adquirir a propriedade do imóvel pode ser eleito contribuinte do imposto e se sujeitar ao tributo. **O possuidor sem os poderes e atributos da propriedade possui mera detenção, não podendo ser sujeito passivo do imposto**. (grifo nosso)

Partindo dessa premissa, verifica-se que o ocupante dos terrenos de marinha e seus acrescidos não tem e nem podem adquirir o *animus domini*, pois como já fartamente debatido, é uma posse precária, resolúvel e desdobrada, como também porque há vedação constitucional para adquirir a propriedade por meio *ad usucapionem*, conforme se depreende da leitura do art. 183, § 2º da CF, de 1988, *in verbis*:

Art. 183. Aquele que possuir como sua área urbana de até duzentos e cinqüenta metros quadrados, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, utilizando-a para sua moradia ou de sua família, adquirir-lhe-á o domínio, desde que não seja proprietário de outro imóvel urbano ou rural.

**[...]**

**§ 3º - Os imóveis públicos não serão adquiridos por usucapião**. (grifo nosso)

Ainda que o ocupante tenha intimamente a intenção de assenhorear-se do imóvel, isso jamais acontecerá. Além de sua relação com a União conter similitude com um locatário ou comodatário (posse desdobrada e não exclusiva), há restrição constitucional para tal propositura, conforme outrora debatido.

Em terrenos de marinha e seus acrescidos (sob o regime de ocupação), por ser de acordo com o art. 20, inciso VII da Constituição Federal bens da União, não há possibilidade de ser usucapido, pois este instituto não tem o condão de conferir a propriedade ao mero ocupante, pois impera, neste caso, a vedação constitucional para esse mister. O relator do acórdão recorrido do TJ/RJ[[65]](#footnote-65), que originou o Recurso Extraordinário Nº 451.152-5/RJ, assim emitiu seu posicionamento:

Cabe ressaltar que o art. 34 do CTN alude ao possuidor a qualquer título**, que é aquele que está apto adquirir o bem imóvel via posse, com oportuna declaração de usucapião**, uma vez que preenchidos os requisitos legais, hipótese de bem público, de propriedade da União Federal e, por conseguinte, não passível de usucapião”. (grifo nosso)

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul – TJ/RS[[66]](#footnote-66) ao julgar a Apelação Cível Nº 70021810908, em institutos jurídicos assemelhados ao regime de ocupação, assim se pronunciou:

O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, sendo contribuinte do imposto o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. **No tocante à posse, o sujeito passivo do IPTU é aquele que pode ser proprietário, com ânimo de dono, insuficiente a posse despida de tal requisito, como a do locatário ou a do comodatário, podendo a questão ser dirimida nos próprios autos da execução**. (...). Apelação desprovida. (grifo nosso)

A questão, então, pode ser respondida da seguinte forma: se o possuidor a qualquer título é o que tem a probabilidade de adquirir a propriedade do imóvel, e como se sabe que aos ocupantes de terrenos de marinha e seus acrescidos não lhes são dadas essas oportunidades, resta ultimar que a posse dos eventuais ocupantes destes imóveis não está contida na norma jurídica tributária do IPTU.

Com relação a existência da posse desdobrada e como o Recurso Extraordinário Nº 451.152-5 foi um dos baluartes deste estudo, torna-se imperioso, trazer à lume um pequeno trecho do voto do Minstro Ilmar Galvão no RE 253.394 (1º Turma, DJ 14/4/2003), citado pelo Ministro Gilmar Mendes no julgamento do Recurso Extraordinário Nº 451.152-5, conforme se vê a seguir:

**O problema é saber se o Código Tributário, quando fala em posse, fala em posse exclusiva, em que não há desdobramento; e quando se trata de posse exclusiva, aí sim, o possuidor responde. Quando se trata de posse desdobrada – o caso da locação e do comodato - , o possuidor direto não responde**. Estou de acordo, porque a posse é direta, e não há direito real que a justifique. (grifo nosso)

Pode-se assegurar, então, que se o próprio STF, em institutos jurídicos similares ao da ocupação (locação e comodato), entende que a posse é desdobrada, por via reflexa, a posse dos ocupantes de terrenos de marinha e acrescidos também é desdobrada, o que fica demonstrado que eles (os ocupantes) não podem figurar no pólo passivo da obrigação tributária, exatamente porque o CTN, quando prevê a posse a qualquer título, refere-se à posse exclusiva, que é o fato gerador material, e não a desdobrada, conforme, aliás, trecho do voto registrado no Recurso Extraordinário Nº 253.394-7/SP[[67]](#footnote-67):

No que concerne ao IPTU, é manifesta a ofensa do acórdão ao dispositivo constitucional da letra a do inciso VI do art. 150, que prevê a imunidade recíproca de impostos entre as pessoas de direito público. No presente caso, é incontroverso que os imóveis são de domínio público da União, encontrando-se ocupado pela recorrente em caráter precário, na qualidade de delegatária dos serviços de exploração do porto e tão-somente em quanto durar a delegação. O acórdão, ao invocar a norma do art. 32 do CTN, **além de incidir no mau vezo de buscar na lei a interpretação da constituição, não atentou para a circunstância de que o art. 32 do CTN não pode ser interpretado como tendo englobado, no processo de posse, de forma indiscriminada, o ocupante de bem público, sempre em caráter precário**; **o mero detentor, como o locatário; e, finalmente, o possuidor como** ***animus domini;*** este, sim, responsável pelo tributo incidente sobre imóvel privado de que tem a posse, na qualidade de substituto do proprietário, figura de ordinário desconhecido ou, no mínimo, alheiro ao destino do bem tributado. Neste caso, tratando-se de bem público de uso especial, é fora de dúvida que se acha acobertado pela imunidade inconstitucional, sendo insuscetível de tributação pelo IPTU. (grifo nosso)

Como não há direito real no regime de ocupação, e considerando que ela é conferida por meio de um ato administrativo, que outorga somente a posse precária e desdobrada, não pode o Município valer-se de sua competência tributária para impor ao ocupante o constrangimento de sujeitar-se no pólo passivo da obrigação tributária, exatamente porque não há autorização legal para a propositura de tal cobrança (não existe, segundo a jurisprudência, essa previsão, pois há deficiência no Art 34 do CTN, como, aliás, copiosamente debatido.

É preciso lembrar que não está presente o aspecto material, pois não há como enquadrar a descrição fática para o comportamento de pessoas sejam elas físicas ou jurídicas, não estando, portanto, o ocupante classificado no elemento material do fato gerador, ao tempo em que se pode afirmar da existência automática da desvinculação das condicionantes espacial e temporal, estabelecidas no art. 32 do Código Tributário Nacional – CNT, conforme entendimento cristalizado na doutrina que indaga essa matéria.

Não se pode afastar, de igual modo, o conceito de posse extraído do direito privado, visto que ainda que o imóvel seja conceituado como terreno de marinha, a propriedade continua com a União, muito embora sendo utilizado por um particular e, neste caso, não pode o Município se arvorar da expressão “posse a qualquer título” para tributar qualquer pessoa (física ou jurídica), uma vez que lei deve ser submetida ao crivo constitucional que, aliás, não recepcionou o art. 34 do CTN em sua plenitude, pois não é sujeito passivo da obrigação tributária o possuidor desdobrado.

Há de se inferir, nesse sentido, que não há sujeição do ocupante ao pólo passivo da obrigação tributária, notadamente quando averiguada a posse desdobrada nos terrenos de marinha e acrescidos, pois figura a União, neste caso, como detentora do domínio pleno do imóvel, presumindo-se, com fulcro no art. 150, IV da Constituição Federal, que existe a imunidade tributária recíproca entre os entes aqui mencionados (União e Município).

Por essas razões e considerando que a lei, a doutrina e a jurisprudência reconhecem que a posse na ocupação é precária e desdobrada, resta afirmar, tendo como lastro os operadores e estudiosos do direito, o entendimento de que não é devido o IPTU pelos ocupantes dos terrenos de marinha e seus acrescidos.

Essa afirmação é plausível, visto que quando os indivíduos estiverem submetidos ao regime de ocupação nos terrenos de marinha e seus acrescidos, seja pela falta de legitimidade para figurarem como sujeitos passivos da obrigação tributária, seja pela ocorrência da imunidade recíproca entre os Entes envolvidos, objeto do estudo do item 5.7, ensejam de forma nítida que os Municípios devem se abster das cobranças do IPTU.

* 1. Da Imunidade Tributária Recíproca dos Entes Federados e da Garantia Constitucional

No direito tributário há um princípio constitucional que impõe imunidade recíproca entre os entes federados. Essa imunidade é uma espécie de hipótese de não-incidência, isto é, a Constituição impede que a lei de tributação abranja determinados fatos na hipótese de incidência dos impostos, atribuindo uma regra negativa de competência.

Fazendo uso do tradicional conceito de Aliomar Baleeiro[[68]](#footnote-68), a imunidade tributária nada mais é do que:

[...] vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivos) e, às vezes, uns e outras. Imunidade tornam inconstitucionais as leis que as desafiam.

Para Hugo de Brito Machado[[69]](#footnote-69), a imunidade é uma espécie de obstáculo da Constituição à incidência da regra jurídica de tributação, sendo digna a seguinte transcrição:

[...] imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune.

A previsão constitucional para a imunidade pode ser verificada em vários artigos da Constituição, mas para este trabalho o objetivo é conhecer a imunidade recíproca, arraigada no art. 150, inciso V, alínea “a” da Constituição Federal, de 1988, *verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

**VI - instituir impostos sobre:**

1. **patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;** (grifo nosso)

Ensina Alexandre de Moraes[[70]](#footnote-70) que o art. 150 da Constituição Federal impede, por exemplo, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, instituam impostos sobre a renda o patrimônio e os serviços uns dos outros, conforme destaque a seguir:

O texto constitucional impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, incluindo suas autarquias no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados as suas finalidades essenciais ou as dela decorrentes, instituam impostos sobre renda, patrimônio, serviços ou ganho resultantes de operação financeiras, pois, como destacado pelo Supremo Tribunal Federal, a garantia constitucional da imunidade recíproca impede a incidência de tributos sobre o patrimônio e a renda dos entes federados.

O mesmo autor, fazendo menção ao Agravo de Instrumento nº 174.808-8, tendo como Relator o Ministro Marco Aurélio, explica que a imunidade tributária recíproca é um postulado entre os entes constitucionais, conforme transcrição doravante realizada[[71]](#footnote-71):

A imunidade tributária recíproca é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro [...]

Mas é preciso entender que a imunidade não tem ação sobre todos os tributos, porquanto o texto constitucional tão-somente se refere a imposto, que é uma espécie do gênero, de modo que as pessoas de direito público interno não devem suportar impostos (sobre renda, serviço e patrimônio) uns dos outros, como o IPTU, por exemplo. Nesse particular, convém trazer à lume o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho[[72]](#footnote-72), que com maestria assim se posicionou:

Por primeiro, anote-se que esta imunidade não tem atuação sobre tributos, mas apenas sobre impostos, uma espécie do gênero. (...) conclui-se que a regra constitucional da imunidade intergovernamental tem campo de atuação delimitado: a) não atua sobre taxas e contribuições, que, aliás, só incidem em imóveis particulares; b) não atua sobre as chamadas contribuições parafiscais, especiais ou sociais, salvo se os referidos tributos assumirem juridicamente a feição de impostos. Então**, se for pessoa jurídica de Direito Público interno, deve-se conceder imunidade. Governo não paga a governo”.** (grifo nosso)

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de se manifestar acerca da imunidade tributária recíproca, pois ao julgar o Recurso Extraordinário[[73]](#footnote-73) Nº 253.394-7/SP, garantiu a imunidade na cobrança do IPTU em imóvel da União, conforme ementa transcrita, mas se torna apropriado trazer à baila, pequeno trecho do voto do Ministro relator, transcritos, respectivamente:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS QUE COMPÕEM O ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNIÃO. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Dispositivo, todavia, restrito aos impostos, não se estendendo às taxas. Recurso parcialmente provido.

**Trecho do Voto do Relator**

No que concerne ao IPTU, é manifesta a ofensa do acórdão ao dispositivo constitucional da letra a do inciso VI do art. 150, que prevê a imunidade recíproca de impostos entre as pessoas de direito público. No presente caso, é incontroverso que os imóveis são de domínio público da União, encontrando-se ocupado pela recorrente em caráter precário, na qualidade de delegatária dos serviços de exploração do porto e tão-somente em quanto durar a delegação. O acórdão, ao invocar a norma do art. 32 do CTN, **além de incidir no mau vezo de buscar na lei a interpretação da constituição, não atentou para a circunstância de que o art. 32 do CTN não pode ser interpretado como tendo englobado, no processo de posse, de forma indiscriminada, o ocupante de bem público, sempre em caráter precário**; **o mero detentor, como o locatário; e, finalmente, o possuidor como** ***animus domini;*** este, sim, responsável pelo tributo incidente sobre imóvel privado de que tem a posse, na qualidade de substituto do proprietário, figura de ordinário desconhecido ou, no mínimo, alheiro ao destino do bem tributado. Neste caso, tratando-se de bem público de uso especial, é fora de dúvida que se acha acobertado pela imunidade constitucional, sendo insuscetível de tributação pelo IPTU. (grifo nosso)

A imunidade recíproca, aliás, deve ser garantida, pois nos dizeres de Hugo de Brito Machado[[74]](#footnote-74), é “ *uma forma de expressão do princípio federativo*”. A opção do constituinte em adotar como forma de Estado o federalismo está positivada nos Arts. 1º e 18 da CF, de 1988:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

No dizer de Dalmo de Abreu Dallari, citado por Alexandre de Moraes[[75]](#footnote-75), o federalismo consiste em:

[...] uma aliança ou união de Estados baseado em uma constituição onde os Estados ingressam na federação perdem sua soberania no momento mesmo do ingresso, preservando, contudo, uma autonomia política limitada.

O significado de federalismo para Gabriel Dezen Junior[[76]](#footnote-76), é a existência de uma unidade soberana, com diversas parcelas com autonomia, sendo uma de suas características a indissolubilidade, sendo necessário a transcrição do seguinte texto:

O federalismo é uma forma de Organização do Estado que se opõe ao Estado unitário e à confederação. No federalismo existe uma unidade central de poder, que é soberano, e diversas subdivisões internas de poder chamadas autonomias, sendo que uma de suas principais características é a indissolubilidade.

Existe vinculação, no entender de Nilson Nunes da Silva Junior[[77]](#footnote-77), entre a imunidade tributária e as cláusulas pétrea constitucionais, sendo digno o seguinte destaque:

Entendidos os direitos fundamentais comocláusulas pétreas, os seus efeitos jurídicos também o serão. As imunidades tributárias são conseqüências jurídicas asseguradoras da eficácia de direitos fundamentais e também suportaram serem subsumidas ao conceito de cláusulas pétreas. Trilhando nesse caminho, o STF entendeu que há vinculação das imunidades tributárias com os direitos fundamentais, donde resulta a impossibilidade da retirada dessas garantias constitucionais do Texto de 1988. Esse entendimento considera a imunidade tributária como garantia individual do *contribuinte*, conforme regra do artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição de 1988.

Na medida em que o constituinte organizou o modo federalista, por conseguinte, também impôs garantias que visam a sua preservação. Percebe-se, então, que a garantia da imunidade recíproca entre os entes federados tem importância para a manutenção do pacto federativo, inclusive, porque o art. 60, §4º, inciso I da Constituição Federal, assim diz:

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

Examina-se, nesse mesmo diapasão, que Hugo de Brito Machado[[78]](#footnote-78) ratifica o entendimento que imunidade está protegida pelas cláusulas pétreas, como se vê a seguir:

[...] a regra da imunidade está protegida no art. 60, § 4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual ‘não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado.

A imunidade recíproca, portanto, foi uma escolha do constituinte para fortalecer o federalismo, ao tempo em que promoveu o equilíbrio no pacto federalista brasileiro. É de se notar, do ponto de vista finalístico, que a garantia da imunidade recíproca preserva o pacto federativo entre a União, Estados, Distrito Federal e os Municípios, visto que na federação os entes não estão hierarquizados.

Quem tributa, por exemplo, submete quem é tributado e, por essa razão quis o constituinte, simetricamente em seus conceitos, estabelecer a vedação expressa, por meio da imunidade, a cobrança de impostos sobre o patrimônio, a renda e o serviço uns dos outros.

Ricardo Alexandre, citado por Nilson Nunes da Silva Junior[[79]](#footnote-79), dá interpretação à imunidade como o corolário da federação, pois se fosse lícito tributar uns aos outros, correr-se-ia o risco, por exemplo, da União possuir um mecanismo de pressão sobre os Estados e Municípios, o que fatalmente colocaria em risco o federalismo, ocasionando eventual ruptura ou insurreição de seus membros. Eis, a propósito, uma pequena transcrição do artigo:

A Regra imunizante é verdadeiro corolário da federação, pois, a título de exemplo, se fosse lícito à União cobrar impostos sobre o patrimônio, renda ou serviço de um Estado, correr-se-ia o risco de utilizar o poder de tributar como mecanismo de pressão da União sobre o Estado, pondo em risco a autonomia, principal sustentáculo da federação, forma de Estado petrificada pelo legislador constituinte originário.

Não se concebe, então, uma federação sem a imunidade recíproca, pois o tributo que, aliás, é uma verdadeira expressão da soberania estatal, não deve ser exigido de quem a essa mesma soberania se submete, pois, como visto, é parte integrante do Estado que, por conseguinte, detém a titularidade da mesma soberania. A imunidade recíproca protege, portanto, as pessoas jurídicas de direito público interno umas das outras contra a incidência dos impostos, incorrendo qualquer tributação sobre a renda, o patrimônio e o serviço em ofensa constitucional, pois agride, como visto, o pacto federativo.

O fundamento dessa imunidade está alicerçado na liberdade e não na justiça ou conveniência. A imunidade dos entes públicos não se dá por insuficiência de capacidade contributiva, pois eles desfrutam da proteção constitucional em homenagem aos direitos fundamentais dos cidadãos, que estariam fragilizados com o enfraquecimento do federalismo e da separação dos poderes.

1. **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Sem a pretensão de realizar uma abordagem conclusiva, porquanto o tema merece maior aprofundamento, todavia é possível afirmar que os institutos que regulam o regime jurídico de utilização dos terrenos de marinha e seus acrescidos impõe, em determinado caso, a possibilidade jurídica da cobrança do IPTU nos imóveis situados nessas áreas, eis que, no caso do aforamento, tem o Município amparo legal para compelir o foreiro a compor o pólo passivo da obrigação tributária, tendo em vista o domínio útil da propriedade a ele pertencer, conforme, aliás, previsão cravada nos art. 32 e 34 do Código Tributário Nacional - CTN.

Pode-se também afirmar, por outro vértice, que não existe a chamada bitributação erroneamente apontada por muitos (mais de um Ente tributante cobrando um ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador), visto que, como foi abordado, tem o IPTU a natureza jurídica de tributo, exatamente por ser uma renda derivada e auferida no patrimônio de terceiro, harmonizando-se, portanto, com a cobrança simultânea do Foro, que é uma receita patrimonial, recolhida pelo Estado como se particular fosse.

Muito embora exista permissivo legal para a cobrança simultânea do Foro e do IPTU, averiguou-se, neste estudo, que o foreiro tem o direito de exigir que o Ente tributante, no caso o Município, atenha-se, quando efetivado o cadastramento dos imóveis, em observar a fração do domínio útil do bem (83%), uma vez que quando efetivado o lançamento do crédito tributário, comina-se o dever de tributar tão-somente o domínio útil da propriedade e não o domínio pleno, que é de 100% (cem por cento).

O domínio direto (17% do imóvel) ainda continua pertencendo a União, não podendo o foreiro suportar o ônus do pagamento desta parte do bem, pois para este domínio não pode a União integrar o pólo passivo da obrigação tributária, em face da imunidade tributária recíproca, estatuída no art. 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal de 1988, que garante imunidade a União para este imposto.

Mas a fundamental questão abordada neste trabalho se refere aos terrenos de marinha e seus acrescidos, controlados sob o regime de ocupação, tendo como embasamento a decisão proferida no Recurso Extraordinário Nº 451.152-5/RJ, exarada pelo Supremo Tribunal Federal - STF, que com sapiência se posicionou no sentido de que o Imposto Predial e Territorial Urbana – IPTU, de competência do Município, não incide em imóveis cuja propriedade seja da União, tendo em vista a imunidade tributária recíproca entre os entes federativos.

O Regime de ocupação nada mais é que um ato administrativo precário e resolúvel e visou, temporariamente, a partir da edição da Lei Nº 9.636, de 15 de maio de 1998, cadastrar os imóveis ocupados, devendo a União, posteriormente, promover a destinação por um dos institutos jurídicos existentes (alienação do domínio útil, concessão de direito real de uso – CDRU, etc). Por essa razão, a posse é considerada precária e desdobrada, resguardando ela (a União), se o interesse público assim exigir, reaver o imóvel imediatamente.

O instituto da ocupação (art. 7º da Lei nº 9.636, de 98), portanto, deu-se para que as pessoas não utilizassem imóveis da União, sem a devida contraprestação imposta pelo art. 1º do Decreto-lei Nº 1.561, de 1977, em que pese esse instituto incorrer em grave erro ao tratar a propriedade do solo desatrelada da propriedade da sua edificação, abrindo caminho para uma confusão administrativa cadastral que agride frontalmente princípios básicos de direito imobiliário, materializados nos antigos artigos 545, 546 e 547 do Código Civil, de 1916, e nos artigos 1253 e seguintes do novo Código Civil, de 2002.

A lição deixada pelo Supremo Tribunal Federal - STF assegurou a imunidade da cobrança do IPTU em imóvel da União, por força de dispositivo constitucional e garantia do pacto federativo, pois o Município deve interpretar a lei conforme a Constituição. O Código Tributário Nacional - CTN deve ser interpretado à luz da CF, ou seja, deve ser interpretado pelo filtro constitucional, notadamente por ser a Lei Maior, pois o inverso sabe-se que não é permitido.

Ora, a interpretação do art. 34 do CTN, para o ocupante do bem público, deve se pautar nos termos estabelecidos pela CF, pois se é possível afirmar que a posse é precária e desdobrada, sujeitando-se o ocupante a mero detentor, a exemplo do locatário e comodatário, também é possível afirmar que não está presente o *animus domini* e muito menos a possibilidade de usucapir essas áreas. Logo, não há sujeição tributária que autorize o Município a cobrar o IPTU dos ocupantes.

A posse no regime de ocupação, portanto, não pode ser englobada de forma indiscriminada, porquanto é possível afirmar que o ocupante tão somente detém a posse precária e resolúvel, guardando similitude com os institutos do direito privado (locação e comodato), que impõe a posse desdobrada e não a exclusiva para seus usuários, restando cristalino que jamais poderão se assenhorear do bem, ainda que intimamente possam guardar este desejo, mas que o ordenamento jurídico brasileiro impede, neste caso, a continuidade desse mister.

Em se tratando do regime de ocupação, percebe-se que o uso é especial, restando acobertado pela imunidade constitucional, o que não se admite a tributação do IPTU nos imóveis regulados sob a utilização desse regime. Os imóveis que ainda permanecem sob o domínio da União, mas sendo ocupados por terceiros, estão caracterizados pela posse desdobrada. Desta feita, não tem o ocupante à legitimidade para ser constrangido pelo Município a figurar no pólo passivo da obrigação tributária, pois, como se constatou, ele não possui direito real de propriedade.

A conclusão a que se chega, não pode ser outra, pois se o ocupante não tem o domínio útil e nem pleno do imóvel; não tem a *usucapione* ou o *animus domini* ditados pelo direito privado, restando, por conseguinte, afirmar que ele não se enquadra na expressão de *“posse a qualquer título”* trazida pelo art. 34 do CTN. Eis, então, a razão pela qual ele não pode ser considerado como sujeito passivo na obrigação tributária, pois, como se demonstrou, ultrapassa o critério material pré-estabelecido para hipótese de incidência do IPTU.

A jurisprudência pátria, em verdade, diz que o imóvel da União em regime de ocupação não se caracteriza como hipótese de incidência tributária para o IPTU, significando dizer que qualquer ocupante não deve figurar no pólo passivo da obrigação tributária, em face de inexistir direito real, como também porque estes imóveis estão sujeitos à imunidade tributária, insculpida no art. 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal de 1988.

Por fim, é de se frisar que a garantia à imunidade tributária é uma baliza do sistema federalista, justamente para racionalizar o equilíbrio entre os poderes. O respeito a este instituto deve ser exercido em plenitude, sob pena de incorrer em rompimento ao pacto federativo brasileiro e em flagrante desrespeito à Constituição Federal.

1. **REFERÊNCIAS BIBILIOGRÁFICAS**

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BORBA,Cláudio. **Direito tributário**. 27 ed. Rio de Janeiro: Método, 2015.

BARBOSA**,** Pedro Franco. **Pareceres** – Vol II, Ministério da Fazenda: SPU, 1973.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo Brasileiro**. 28 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DEZEN JUNIOR, **Gabriel. Curso completo de direito constitucional.** Vol I. 2014. ed. Brasília: Vestcon, 2014.

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DIPIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 28 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DOWER**,** Nelson Godoy Bassil**. Curso moderno de direito civil**. 2. ed. São Paulo: Nelpa, 2007.

FIÚZA, Cezar. **Novo direito civil**. 6. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas. **A inconstitucionalidade do artigo 32 do CTN. In IPTU, Aspectos Jurídicos Relevantes**, coordenador Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

HARADA**,** Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Coimbra, maio de 1979: Arménio Amado.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2015.

MANU, Lopes. Terrenos de marinha: a verdadeira história e questões jurídicas controversas. Jus.com.br, maio de 2017, disponível em: https:// jus.com.br/artigos/57458/a-verdadeira-historia-dos-terrenos-de-marinha-e-questoes juridicas - controversas/1.

MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MICHELOTI, Marcelo Adriano. **Taxa de ocupação de terrenos de marinha. Fato gerador, procedimento de cobrança e prescrição**. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2385, 11 jan. 2010. Disponível em: http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14155

MORAES**,** Alexandre de. **Direito constitucional**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro *et al*. **Curso de direito tributário**. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. São Paulo: Saraiva, 2011.

MOREIRA, Bernardo Motta. **O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU e do ITR**. Revista Brasileira de Direito Municipal. Belo Horizonte, ano 10, nº 31. Jan 2009.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Filtragem constitucional – construindo uma nova dogmática jurídica**. Revista Jurídica. Porto Alegre: 1999.

NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm) [www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel\_niebuhr02.htm](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm)

RAMOS, José Eduardo Silverio. **Terrenos de marinha: a regra-matriz de incidência da taxa de ocupação.** Jus.com.br, abril de 2018. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/65173/terrenos-de-marinha-a-regra-matriz-de-incidencia-da-taxa-de-ocupacao/2.

SILVA, Ricardo Gomes da. **Direito das Coisas**: Posse. Publicado no site [http://www.coladaweb .com/direito/posse.htm](http://www.coladaweb.com/direito/posse.htm)

SILVA JUNIOR, Nilson Nunes da. **Imunidade tributária e as cláusulas pétreas**. Âmbito Jurídico, Rio Grande,72, 1º/1/2010. **Disponível em**http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\_link=revista\_artigos\_leitura&artigo\_id=7079.

SILVA, Ricardo Gomes da. **Direito das Coisas: Posse**. Publicado no site <http://www.coladaweb.com/direito/posse.htm>, consultada em 20 de abril de 2015.

SOUZA. Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa. **Do Contribuinte do IPTU: Definição do sujeito passivo da obrigação tributária decorrente do Imposto Predial e Territorial Urbano**. Revista Eletrônica Investidura, ano II, n. 9, 1983-747X, 12 dez. 2008. Disponível em: [http: //www. investidura.com.br revista/ index. php? Option =com\_content&view=article&id=106:do-contribuinte-do-iptu-definicao-do-sujeitopassivo-da-obrigacao-tributaria-decorrente-do-imposto-predial-e-territorial-urbano& catid = 50 : artigos-cientificos &Itemid =70](http://www.investidura.com.br/revista/index.php?option=com_content&view=article&id=106:do-contribuinte-do-iptu-definicao-do-%20sujeito-passivo-da-obrigacao-%20tributaria-decorrente-do-imposto-predial-e-territorial-urbano&catid=50:artigos-cientificos&Itemid=70) , consultado em 21 de novembro de 2015.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: DF, Senado Federal, 1988.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Aviso imperial de 1831, que conceitua inicialmente os terrenos de marinha.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei de 15 de novembro de 1831 (lei sem número) editada pela Coroa Imperial iniciou a delimitação dos terrenos de marinha e seus acrescidos.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto nº 4105 de 22 de fevereiro de 1868, que regulava a concessão dos terrenos de marinha.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto-lei Nº 9.670, de 5 de setembro de 1946, que regula os bens imóveis da União.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Nº 4.320, 17 de março de 1964, que regula Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. [Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%205.172-1966?OpenDocument), que Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto-Lei nº 1.561, de 13 de julho de 1977, que dispõe sobre ocupação nos terrenos da União.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto-lei Nº 1.876, de 15 de julho de 1981, que regula o pagamento de foros e laudêmios os titulares do domínio útil dos bens imóveis da União.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto-lei Nº 2.398, de 21 de dezembro de 1987, que regula os foros, laudêmios e taxas de ocupação relativas a imóveis de propriedade da União.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Nº 9.636, de 15 de maio de 1998, que dispõe sobre a regularização e administração dos imóveis da União.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Presidência da República, Casa Civil, Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei Nº 10.404, de 10 de janeiro de 2002, que regula o direito civil brasileiro.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Ministério do planejamento, Orçamento e Gestão – MP. Orientação Normativa – GEADE Nº 2, de 12 de março de 2001, que regula o procedimento para o traçado da LPM.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP. Instrução Normativa Nº 1, de 23 de julho de 2007, da Secretaria do Patrimônio da União – SPU do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP o ato administrativo que dispõe sobre o lançamento e a cobrança de créditos originados das receitas patrimoniais.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário Nº 253.394-7/SP; 1ª Turma; Rel Ministro Ilmar Galvão; DJ 15/4/2003.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Supremo Tribunal federal. .Recurso Extraordinário Nº 451.152-5 – Rio de Janeiro – 2ªn Turma, Relator: Ministro Gilmar Mendes, DJ 27/4/2007.

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Apelação Cível Nº 70021810908, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 22/11/2007.

1. inciso VII do art. 20 da Constituição Federal de 1988. [↑](#footnote-ref-1)
2. Segundo Cretella Júnior, citado por DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 28 ed. São Paulo. Atlas, 2015, p. 620, informa que “ *dominical* é o vocábulo bem formado, designando o tipo de coisa ou bem que pertence ao *dominus*, senhor ou proprietário. Por isso mesmo, ele usa a expressão para designar a parcela de bem que pertence ao Estado em sua qualidade de proprietário. ” [↑](#footnote-ref-2)
3. MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 38 Ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 518. [↑](#footnote-ref-3)
4. CARVALHOFILHO. José dos Santos. **Manual de direito administrativo brasileiro**. 28 Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2015, p. 920. [↑](#footnote-ref-4)
5. CARVALHO FILHO. José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo Brasileiro**. 28 Ed, Rio de Janeiro: Atlas, 2015, p. 920. [↑](#footnote-ref-5)
6. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 26 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-6)
7. CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo brasileiro**. 28 Ed. 2015. Rio de Janeiro: Atlas, 2015, p. 929. [↑](#footnote-ref-7)
8. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo. 28 ed Atlas: 2015, p. 659. [↑](#footnote-ref-8)
9. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 17 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-9)
10. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 17 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-10)
11. A definição inicial dos terrenos de marinha foi dado pelo Aviso Imperial de 12/7/1833, e por isso a referência do ano de 1831.”CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo brasileiro.** 28 Ed**.** Rio de Janeiro: Atlas, 2015, p. 920. [↑](#footnote-ref-11)
12. **Fonte:** Certificação Cadastral da Secretaria do Patrimônio da União – SPU do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão – MP, no Município de Aracaju, executado no exercício de 2013**.** [↑](#footnote-ref-12)
13. DOWER**,** Nelson Godoy Bassil. **Curso moderno de direito civil**. 2.ed. São Paulo: Nelpa 2007, p. 351. [↑](#footnote-ref-13)
14. CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo brasileiro**. 28 Ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2015, p. 912. [↑](#footnote-ref-14)
15. MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 39.ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 523. [↑](#footnote-ref-15)
16. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 20 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-16)
17. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 502. [↑](#footnote-ref-17)
18. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 637. [↑](#footnote-ref-18)
19. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella**. Direito administrativo**. 28.ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 635. [↑](#footnote-ref-19)
20. BARBOSA, Pedro Franco**. Pareceres – Vol II.** Ministério da Fazenda, SPU, 1973, p. 214. [↑](#footnote-ref-20)
21. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel\_,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 20 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-21)
22. MANU, Lopes. **Terrenos de marinha: a verdadeira história e questões jurídicas controversas**. *Jus*.com.br, maio de 2017, disponível em: https://jus.com.br/artigos/57458/a-verdadeira-historia-dos-terrenos-de-marinha-e-questoes-juridicas-controversas/1. [↑](#footnote-ref-22)
23. BORBA, Cláudio. **Direito tributário**.27.ed.Rio de Janeiro: Método, 2015, p. 7. [↑](#footnote-ref-23)
24. Tributo: palavra de origem latina (*tributum*) que originalmente significava a contribuição (em bens ou em moeda) imposta pelo vencedor ao povo vencido. Depois passou a designar contribuição paga pela gleba ao senhor feudal. Atualmente significa toda o valor devido ao Estado pelo cidadão, por imposição legal, para a formação da receita pública derivada. [↑](#footnote-ref-24)
25. BORBA, Cláudio. **Direito tributário**. 27. ed. Rio de Janeiro. Método, 2015, p. 7. [↑](#footnote-ref-25)
26. # MICHELOTI, Marcelo Adriano. **Taxa de ocupação de terrenos de marinha. Fato gerador, procedimento de cobrança e prescrição**. Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2385, 11 jan. 2010. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14155, acessado em 21 de novembro de 2015.

    [↑](#footnote-ref-26)
27. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 20 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-27)
28. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 20 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-28)
29. Aquele que está ocupando área da União regularmente, por intermédio da inscrição de ocupação, conforme previsão estatuída no art. 7º e vedações do Art 9º, ambos, da Lei Nº 9.636, de 15 de maio de 1998. [↑](#footnote-ref-29)
30. RAMOS, José Eduardo Silverio. **Terrenos de marinha: a regra-matriz de incidência da taxa de ocupação.** Jus.com.br, abril de 2018. Disponível em: https://jus.com.br/artigos/65173/terrenos-de-marinha-a-regra-matriz-de-incidencia-da-taxa-de-ocupacao/2. [↑](#footnote-ref-30)
31. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 20 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-31)
32. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 20 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-32)
33. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 20 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-33)
34. KELSEN, Hans (1979). **Teoria Pura do Direito**. Coimbra: Arménio Amado. p. 71 [↑](#footnote-ref-34)
35. MORAES. Bernardo Ribeiro *et al*. **Curso de direito tributário**. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. São Paulo. Saraiva, 2012. p 774. [↑](#footnote-ref-35)
36. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. [↑](#footnote-ref-36)
37. MORAES, Bernardo Ribeiro *et al*. **Curso de direito tributário**. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. São Paulo. Saraiva, 2011. p 724. [↑](#footnote-ref-37)
38. MORAES. Bernardo Ribeiro *et al*. **Curso de direito tributário**. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. São Paulo. Saraiva, 2011. p 729. [↑](#footnote-ref-38)
39. MOREIRA, Bernardo Motta. **O aspecto espacial da hipótese de incidência do IPTU e do ITR**. Revista Brasileira de Direito Municipal. Belo Horizonte, ano 10, nº 31. Jan 2009. [↑](#footnote-ref-39)
40. MORAES. Bernardo Ribeiro *et al*. **Curso de direito tributário**. Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. São Paulo. Saraiva, 2011. p 728. [↑](#footnote-ref-40)
41. HARADA, Kiyoshi**. Direito financeiro e tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 516. [↑](#footnote-ref-41)
42. SOUZA. Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa. **Do Contribuinte do IPTU: Definição do sujeito passivo da obrigação tributária decorrente do Imposto Predial e Territorial Urbano**. Revista Eletrônica Investidura, ano II, n. 9, 1983-747X, 12 dez. 2008. Disponível em: [http: / /www. investidura.com.br /revista/index.php?option=com\_content&view=article&id=106:do-contribuinte-do-iptu-definicao-do- sujeito-passivo-da -obrigacao-tributaria-decorrente-do-imposto-predial-e-territorial-urbano&catid=50: artigos-cientificos &Itemid =70](http://www.investidura.com.br/revista/index.php?option=com_content&view=article&id=106:do-contribuinte-do-iptu-definicao-do-%20sujeito-passivo-da-obrigacao-%20tributaria-decorrente-do-imposto-predial-e-territorial-urbano&catid=50:artigos-cientificos&Itemid=70) , consultado em 21 de novembro de 2010. [↑](#footnote-ref-42)
43. REsp 772.443/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21.08.2007, DJ 20.09.2007 p. 226. [↑](#footnote-ref-43)
44. SOUZA. Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa. **Do Contribuinte do IPTU: Definição do sujeito passivo da obrigação tributária decorrente do Imposto Predial e Territorial Urbano**. Revista Eletrônica Investidura, ano II, n. 9, 1983-747X, 12 dez. 2008. Disponível em: [http: / /www. investidura.com.br /revista/index.php?option=com\_content&view=article&id=106:do-contribuinte-do-iptu-definicao-do- sujeito-passivo-da -obrigacao-tributaria-decorrente-do-imposto-predial-e-territorial-urbano&catid=50: artigos-cientificos &Itemid =70](http://www.investidura.com.br/revista/index.php?option=com_content&view=article&id=106:do-contribuinte-do-iptu-definicao-do-%20sujeito-passivo-da-obrigacao-%20tributaria-decorrente-do-imposto-predial-e-territorial-urbano&catid=50:artigos-cientificos&Itemid=70) , consultado em 22 de outubro de 2015. [↑](#footnote-ref-44)
45. BORBA**,** Cláudio. **Direito Tributário**. 27ª. Ed, Rio de Janeiro: Método, 2015, p. 479 [↑](#footnote-ref-45)
46. DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 2.228. [↑](#footnote-ref-46)
47. GAVALDÃO JÚNIOR et al, Jayr Viégas. **A inconstitucionalidade do artigo 32 do CTN. In IPTU, aspectos jurídicos relevantes**, coordenador Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2012. [↑](#footnote-ref-47)
48. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14.ed. Rio de Janeiro. Forense, 2015, p. 393. [↑](#footnote-ref-48)
49. **DINIZ**, Maria Helena. Código Civil Anotado. 17. ed . São Paulo: Saraiva. 2014, p. 939. [↑](#footnote-ref-49)
50. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro. Forense. 2015, p. 391. [↑](#footnote-ref-50)
51. DOWER, Nelson Godoy Bassil. **Curso moderno de direito civil**. 2.ed. São Paulo. Nelpa. 2007, p. 52 [↑](#footnote-ref-51)
52. SILVA, Ricardo Gomes da. **Direito das Coisas** : Posse. Publicado no site [http://www.coladaweb .com/direito/posse.htm](http://www.coladaweb.com/direito/posse.htm), consultado em 25 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-52)
53. SOUZA. Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa. **Do Contribuinte do IPTU: Definição do sujeito passivo da obrigação tributária decorrente do Imposto Predial e Territorial Urbano**. Revista Eletrônica Investidura, ano II, n. 9, 1983-747X, 12 dez. 2008. Disponível em: [http: / /www. investidura.com.br /revista/index.php?option=com\_content&view=article&id=106:do-contribuinte-do-iptu-definicao-do- sujeito-passivo-da -obrigacao-tributaria-decorrente-do-imposto-predial-e-territorial-urbano&catid=50: artigos-cientificos &Itemid =70](http://www.investidura.com.br/revista/index.php?option=com_content&view=article&id=106:do-contribuinte-do-iptu-definicao-do-%20sujeito-passivo-da-obrigacao-%20tributaria-decorrente-do-imposto-predial-e-territorial-urbano&catid=50:artigos-cientificos&Itemid=70) , consultado em 22 de novembro de 2015.

    [↑](#footnote-ref-53)
54. SCHIER, Paulo Ricardo. **Filtragem constitucional – construindo uma nova dogmática jurídica**. Porto Alegre. 1999, p. 104. [↑](#footnote-ref-54)
55. Apelação Cível Nº 70021810908, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 22/11/2017. [↑](#footnote-ref-55)
56. DOWER**,** Nelson Godoy Bassil. **Curso moderno de direito civil**. 2.ed. São Paulo. Nelpa. 2007, p. 44. [↑](#footnote-ref-56)
57. Recurso Extraordinário Nº 451.152-5 – Rio de Janeiro – 2ªn Turma, Relator: Ministro Gilmar Mendes, DAJ 27/4/2007. [↑](#footnote-ref-57)
58. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 21 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-58)
59. FIÚZA, Cear. **Novo direito civil**. 6. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2013. p. 732. [↑](#footnote-ref-59)
60. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 23 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-60)
61. GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas. **A inconstitucionalidade do artigo 32 do CTN. In IPTU**, Aspectos Jurídicos Relevantes, coordenador Marcelo Magalhães Peixoto. São Paulo: Quartier Latin, 2012. [↑](#footnote-ref-61)
62. REsp 267.099/BA, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16.04.2002, DJ 27.05.2002 p. 152. [↑](#footnote-ref-62)
63. NIEBUHR, Joel deMenezes. **Terrenos de marinha: aspectos destacados.** Revista de Doutrina 4º Região, ano 6, n. 3851, 24 out. 2004. Disponível em: [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/ edicao002/joel,](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/%20edicao002/joel,%20) acessado em 20 de novembro de 2015. [↑](#footnote-ref-63)
64. BORBA, Cláudio. **Direito tributário**. 27. ed. Rio de Janeiro. Método, 2015, p. 289, citando Odmir Fernandes. [↑](#footnote-ref-64)
65. Convém esclarecer que o acórdão do TJ/RJ permaneceu inalterado após o julgamento do RE Nº 451.152-5/RJ, uma vez que o relator do STF, em seu voto, negou provimento ao recurso, por ausência de ofensa aos dispositivos constitucionais. Este voto foi acompanhado por unanimidade, que compõem a 2º turma do STF, que foi julgado em 22 de agosto de 2006. [↑](#footnote-ref-65)
66. Apelação Cível Nº 70021810908, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Carlos Eduardo Zietlow Duro, Julgado em 22/11/2017) [↑](#footnote-ref-66)
67. Recurso Extraordinário Nº 253.394-7/SP; 1ª Turma; Rel Ministro Ilmar Galvão; DJ 15/4/2013 [↑](#footnote-ref-67)
68. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p 82. [↑](#footnote-ref-68)
69. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.190. [↑](#footnote-ref-69)
70. MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 31. ed. São Paulo: Atlas. 2015, p.956. [↑](#footnote-ref-70)
71. MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 31. ed. São Paulo: Atlas. 2015, p.956. [↑](#footnote-ref-71)
72. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro. Forense.2015, p. 389. [↑](#footnote-ref-72)
73. Recurso Extraordinário Nº 253.394-7/SP; 1ª Turma; Rel Ministro Ilmar Galvão; DJ 15/4/2003. [↑](#footnote-ref-73)
74. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36.ed .rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p 285. [↑](#footnote-ref-74)
75. MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 31.ed. São Paulo: Atlas, 2015,p. 360. [↑](#footnote-ref-75)
76. DEZEN JUNIOR, Gabriel. **Curso completo de direito constitucional** Vol I. 10. ed. Brasília: Vestcon, 2014. p. 15. [↑](#footnote-ref-76)
77. ## SILVA JUNIOR, Nilson Nunes da. ****Imunidade tributária e as cláusulas pétreas****. Âmbito Jurídico, Rio Grande,72,01/01/2010**Disponívelem** http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\_link=revista\_artigos\_leitura&artigo\_id=7079, acessado em 26 de novembro de 2015.

    [↑](#footnote-ref-77)
78. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36 ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 387. [↑](#footnote-ref-78)
79. SILVA JUNIOR, Nilson Nunes da. **Imunidade tributária e as cláusulas pétreas**. Âmbito Jurídico, Rio Grande,72,01/01/2010.**Disponível**[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\_link=revista\_artigos\_leitura&artigo\_id=7079, a](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7079,%20a)**cessado em 26 de novembro de 2015.** [↑](#footnote-ref-79)