



FACULDADE
BAIANA DE
DIREITO

FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARINA NASCIMENTO NOGUEIRA REIS

**IPTU SOBRE TERRENOS DE MARINHA: UMA ANÁLISE DA
HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO EM FACE DOS
CONTRATOS DE AFORAMENTO E OCUPAÇÃO**

Salvador
2021

MARINA NASCIMENTO NOGUEIRA REIS

**IPTU SOBRE TERRENOS DE MARINHA: UMA ANÁLISE DA
HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO EM FACE DOS
CONTRATOS DE AFORAMENTO E OCUPAÇÃO**

Monografia apresentada ao curso de graduação em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito
parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Daniela de Andrade Borges.

Salvador
2021

TERMO DE APROVAÇÃO

MARINA NASCIMENTO NOGUEIRA REIS

IPTU SOBRE TERRENOS DE MARINHA: UMA ANÁLISE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO EM FACE DOS CONTRATOS DE AFORAMENTO E OCUPAÇÃO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____ / ____ / 2021.

Aos meus pais e à minha irmã, que sempre me apoiaram e me incentivaram.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Livia e Marcelo, a quem devo tudo que sou hoje, por serem meu alicerce e por nunca terem me deixado duvidar de minha capacidade. De forma específica, agradeço à minha mãe por ser a minha maior companheira, minha confidente e minha inspiração como mulher. Ao meu pai, por ser um profissional tão brilhante, inteligente, e por me inspirar tanto na vida e no direito tributário.

À minha irmã, Marcela, também por me inspirar e me mostrar o quão bem-sucedida pode ser uma estudante e jovem advogada.

A Bernardo, meu namorado, que há mais de oito anos me apoia, me incentiva e me mostra que é possível viver a vida e cumprir com as suas responsabilidades. Obrigada por entender minhas ausências e apoiar os meus projetos.

Às minhas famílias de sangue e de coração, dentre as quais destaco a família Dourado e a família Wasconcellos, por todo amor e apoio.

Aos meus avós, Denise, Marcel, Victor, Regina e Antônio Carlos, com especial atenção a esse último, que tanto me inspira, me incentiva, me encoraja, e que fundou o escritório no qual hoje trabalho e pretendo seguir carreira.

Às minhas amigas do colégio, com destaque a Jade, minha melhor amiga e companheira inseparável de Vieira e de Faculdade, que esteve ao meu lado e compartilhou comigo todos os melhores e piores momentos desses últimos quatro anos e meio, tornando a experiência muito mais leve e divertida.

A todos que passaram pelo meu caminho durante os meus estágios, principalmente aos Advogados do Nogueira Reis, que já me acompanhavam na infância e hoje são chefes admiráveis, compreensivos e, com certeza, meus grandes incentivadores, por confiarem tanto em mim e me ajudarem na escrita e na construção do meu raciocínio jurídico. É um orgulho ter essa marca no meu sobrenome e espero que um dia eu possa ser como todos vocês.

Por fim, agradeço a Daniela, minha orientadora, que foi minha professora em três matérias e a quem tive a honra de ajudar na monitoria durante a faculdade, por sempre confiar tanto em mim e me inspirar com o currículo, humanidade e trajetória.

“Não sabendo que era impossível, foi lá e fez”.

Jean Cocteau

RESUMO

A presente monografia tem o intuito de analisar detidamente a hipótese de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a fim de identificar se é possível a realização de algum dos seus fatos geradores quando se está diante de contratos celebrados sobre os Terrenos de Marinha, que são bens pertencentes ao patrimônio da União Federal. Não se pode perder de vista, nesse sentido, a necessidade de respeitar os limites da competência tributária outorgada pela Constituição Federal de 1988 aos municípios, razão pela qual se faz relevante a análise das particularidades dos Terrenos de Marinha e, também, a análise das características dos contratos possíveis de serem celebrados entre o poder público e particulares, para verificar se estes são capazes de gerar ao contratante a qualidade de sujeito passivo do IPTU, nos termos da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional. O presente trabalho visa, ainda, demonstrar a supremacia do princípio da legalidade no ordenamento jurídico brasileiro e, portanto, a necessidade de não se tributar situações fora da hipótese de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, sob pena de afronta à Carta Magna. Ademais, a análise do posicionamento dos tribunais superiores acerca da matéria também é de grande importância para o desenvolvimento da temática, avaliando se são condizentes com os ditames legais e constitucionais e, também, com o entendimento da doutrina especializada.

Palavras-chave: Terreno de Marinha; IPTU; Imunidade Recíproca; Hipótese de Incidência; Posse com *animus domini*.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
art.	artigo
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto-Lei
IPTU	Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)	13
2.1 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO	13
2.2 ESTRUTURA NORMATIVA	15
2.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	16
2.3.1 Aspecto material	17
2.3.1.1 Propriedade	18
2.3.1.2 Domínio útil	20
2.3.1.3 Posse	21
2.3.2 Aspecto pessoal	25
2.3.3 Aspecto temporal	28
2.3.4 Aspecto espacial	29
2.4 IMUNIDADE RECÍPROCA	33
3 OS TERRENOS DE MARINHA	39
3.1 CONCEITO	39
3.2 CONTRATOS FIRMADOS ENTRE O PODER PÚBLICO E PARTICULARES SOBRE TERRENOS DE MARINHA	45
3.2.1 Contrato de aforamento	48
3.2.1.1 Foro	50
3.2.1.2 Laudêmio	51
3.2.2 Contrato de ocupação	53
3.2.3 Contrato de cessão de uso	56
3.2.4 Demais contratos	58
4 A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE IPTU SOBRE TERRENO DE MARINHA	62
4.1 POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE TERRENOS DE MARINHA AFORADOS	63
4.2 IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE TERRENOS DE MARINHA OCUPADOS OU CEDIDOS A PARTICULARES	64

5 CONCLUSÃO

79

REFERÊNCIAS

83

1 INTRODUÇÃO

Poderia causar estranheza, em um primeiro momento, a possibilidade de os Terrenos de Marinha poderem sofrer a incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, tendo em vista ser fato notório que estes são de propriedade da União e que, conforme disposto na Constituição Federal de 1988, existe a previsão de uma imunidade recíproca entre os entes federativos, de modo que não poderia o Município, em regra, instituir impostos sobre um bem pertencente ao patrimônio da União.

Contudo, muito embora a propriedade dos Terrenos de Marinha, de fato, não possa pertencer a qualquer outra pessoa ou ente que não à União Federal, há de ser observado que, de acordo com o Código Tributário Nacional, o domínio útil e a posse de um bem imóvel também são fatos geradores do IPTU. Nesse contexto, surge o questionamento que o presente trabalho busca responder: sendo os Terrenos de Marinha bens pertencentes à União Federal, é possível que sobre eles incida o IPTU?

É nesse sentido que se consubstancia a relevância jurídica deste trabalho: é preciso analisar a fundo a hipótese de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana para, então, concluir o porquê de a sua incidência depender diretamente da existência de um contrato firmado entre a União e os particulares e da natureza deste.

Para tanto, não se pode perder de vista a importância do Pacto Federativo para o ordenamento jurídico brasileiro e a necessidade de jamais violá-lo. Entretanto, deve ser preservado e respeitado, também, o princípio da estrita legalidade, pilar do direito tributário e de todo o direito pátrio.

O presente trabalho ainda apresenta grande relevância social, já que, por ser um país litorâneo, o Brasil tem um número expressivo de terrenos situados em áreas demarcadas como Terrenos de Marinha. Isso significa que a proibição absoluta da incidência do imposto municipal sobre todos eles, de fato, não se mostraria plausível, já que alguns dos contratos que têm estes terrenos como objeto realmente preenchem a hipótese de incidência do imposto e a não incidência deste acarretaria uma injustiça fiscal e um impacto arrecadatário significativo aos Municípios.

Entretanto, decerto que também não se pode ultrapassar os limites da competência outorgada aos municípios pela Constituição Federal de 1988, de modo que é de grande valia uma análise detida de cada um dos fatos geradores do IPTU, bem como de cada um dos contratos possíveis de serem firmados entre o Poder Público e os particulares, com especial destaque aos contratos de aforamento e de ocupação, o que se propõe a fazer a presente pesquisa.

Assim, esta foi elaborada a partir da aplicação do método hipotético-dedutivo, através do qual se analisou a problemática acerca da possibilidade de os Terrenos de Marinha serem objeto de tributação por IPTU, a partir do exame da hipótese de incidência do referido imposto em face dos contratos firmados entre a União e os particulares e da discussão acerca da abrangência da imunidade tributária.

Neste passo, do ponto de vista técnico, a pesquisa é predominantemente bibliográfica, de modo que os instrumentos utilizados foram livros jurídicos, com foco no direito tributário e administrativo, bem como artigos científicos e de opinião que abordam as particularidades dos Terrenos de Marinha e seu regime de tributação. Não obstante, foram utilizados dados oficiais e pesquisas já realizadas, além de jurisprudência dos tribunais pátrios, que são de grande valia para o enriquecimento da discussão e para o embate de argumentos.

Já no que tange à abordagem do problema, fora utilizado o método qualitativo, que consiste apenas no estudo bibliográfico e jurisprudencial, sendo dispensável, neste passo, o levantamento quantitativo de dados.

Por fim, em relação à sua estruturação, a presente pesquisa se subdivide em cinco capítulos, de modo que três deles são destinados especificamente ao desenvolvimento da discussão proposta.

De plano, o primeiro capítulo do desenvolvimento se destinou a analisar de forma detida o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, com enfoque na competência para a sua instituição, e, principalmente, em sua hipótese de incidência, com destaque especial ao aspecto material e às particularidades dos fatos geradores abordados no art. 32 do Código Tributário Nacional, que são a posse, a propriedade e o domínio útil. Nesta toada, o tópico dedicou-se ao estabelecimento de premissas claras acerca de quem pode ser, de acordo com a Constituição Federal e com a legislação pátria, o sujeito passivo do IPTU, o que

impede, por corolário lógico, a desvirtuação do âmbito de incidência do imposto no interesse dos municípios.

O segundo capítulo, por sua vez, dedicou-se à análise dos institutos dos Terrenos de Marinha e seus acrescidos, bem como à disciplina administrativa destes e à sua qualidade de bem público dominical. Não obstante, o tópico abordou as espécies mais comuns de contratos firmados entre os poderes público e particulares, que têm como objeto os Terrenos de Marinha, destacando, em cada um deles, a posição e os poderes que são conferidos aos contratantes. Por fim, destinou especial atenção aos contratos de aforamento e de ocupação, já que suas particularidades norteiam a presente pesquisa.

Apresentado o contexto fático e jurídico e fixadas as premissas quanto às características dos Terrenos de Marinha, aos contratos que poderiam ser firmados com estes e, também, quanto às minúcias acerca do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o terceiro e último capítulo do desenvolvimento destinou-se a explorar a possibilidade de incidência do imposto em questão sobre os Terrenos de Marinha quando esses estiverem na posse de um ente de direito privado, como fruto da celebração de um contrato administrativo. Nesta oportunidade, confrontou-se tudo que fora estudado no tópico destinado à análise do IPTU, com aquilo que fora estudado no tópico destinado à definição dos Terrenos de Marinha, demonstrando de forma detida em quais situações haveria a concreção do fato gerador do imposto, e em quais não.

Por fim, o capítulo final destinou-se ainda a explorar a posição dos tribunais superiores, dando especial atenção à recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, fora elevada ao *status* de Tese de Repercussão Geral, apesar de ir em desencontro a toda a jurisprudência anterior do Tribunal, bem como aos ditames do Código Tributário Nacional e às disposições da Constituição Federal de 1988 quanto à delimitação da Competência Tributária do Municípios. Como remate, destacou-se a importância de não ultrapassar os limites constitucionais da competência tributária, sob pena de abrir precedentes para que os entes federativos instituem impostos sobre fatos que não perfazem a hipótese de incidência de quaisquer dos impostos previstos na Carta Magna.

2 IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)

Para que se inicie uma análise acerca da possibilidade de incidência do IPTU sobre os Terrenos de Marinha, faz-se necessário, de plano, estabelecer as premissas básicas em relação ao imposto em questão, principalmente no que tange à competência para a sua instituição e à sua estrutura normativa.

Ademais, o presente capítulo será dedicado também ao estudo aprofundado da hipótese de incidência do imposto municipal, confrontando as disposições da Constituição Federal com aquelas trazidas pelo Código Tributário Nacional em seu art. 32, no qual foram apresentados os fatos geradores do IPTU de uma forma mais abrangente do que feito pela Carta Magna.

2.1 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO

De acordo com o art. 156, I, da Constituição Federal, compete aos Municípios a criação de um Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana¹. Dito de outro modo, os Municípios têm competência constitucional para instituir o IPTU em seu âmbito, sendo, por conseguinte, vedado aos demais entes federativos essa prerrogativa, em respeito à repartição de competências constitucionais² e, principalmente, em respeito ao pacto federativo, que é protegido pela Constituição Federal e elencado como cláusula pétreia, conforme depreende-se da análise do art. 60, § 4º, I, da Magna Carta³.

Necessário frisar que garantir a um tema o *status* de cláusula pétreia significa, em termos práticos, o impedimento de que o legislador constituinte derivado disponha acerca daquele tema específico de modo diverso ao já trazido pela Constituição Federal. São, portanto, pautas de alta relevância jurídica e social, às quais se deu a

¹ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 set.2020)

² CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquemático**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 200.

³ Art. 60, §4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda à Constituição tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 set.2020)

garantia especial da imutabilidade⁴, como é o caso do já mencionado pacto federativo, demonstrando o cuidado do legislador constituinte ao proteger as competências tributárias⁵.

Assim, cabe ao legislador municipal exercer a sua competência tributária para produzir as normas jurídicas voltadas à instituição dos tributos.⁶ Sobre isso, percebe-se que a Magna Carta, diploma normativo responsável por outorgar a competência para que o legislador ordinário a exerça, furtou-se de abordar as minúcias deste imposto - quando poderia fazê-lo ao outorgar competências específicas, delimitadas e circunscritas⁷.

Em verdade, de acordo com Aires F. Barreto⁸, a falta de detalhamento do legislador constituinte originário fornece um amplo espectro de opções disponíveis ao legislador ordinário do IPTU, que poderia, inclusive, criar não apenas um imposto que abrangesse a propriedade predial e territorial urbana, mas até dois, se assim fosse de sua vontade, de modo que um poderia abranger os imóveis edificados e o outro os imóveis não edificados. Fato é que, apesar de existir a hipótese em comento, como bem pontua o autor, sabe-se que, atualmente, não há sequer um Município no Brasil que tenha instituído dois impostos distintos a partir do mandamento constitucional trazido no art. 156, I, da Constituição Federal⁹.

Não se pode perder de vista, ainda, que o Distrito Federal, enquanto figura híbrida¹⁰, também pode instituir IPTU em seu âmbito, já que de acordo com o art. 147 da Constituição Federal, aos impostos do município cabe instituição, também, pelo Distrito Federal¹¹.

⁴ TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 130.

⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 582.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 244.

⁷ *Ibidem*, loc. cit..

⁸ BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 947.

⁹ *Ibidem*, p. 948.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019, p. 303.

¹¹ Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais. (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 set.2020)

2.2 ESTRUTURA NORMATIVA

Em relação ao arcabouço normativo referente ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, temos inicialmente a Constituição Federal, que, como amplamente demonstrado, outorga competência aos municípios para instituírem o imposto em questão, conforme depreende-se da análise do seu art. 156, I. Entretanto, a disciplina constitucional do IPTU não se esgota neste inciso, já que a Magna Carta, no §1º do art. 156, incisos I e II¹², bem como no art. 182, §4º, II¹³, versa ainda sobre a progressividade do imposto.

Saindo do âmbito constitucional e analisando a legislação infraconstitucional, encontram-se disciplinas acerca do IPTU também no Código Tributário Nacional (CTN), que, seguindo os ditames do art. 146, III, da Constituição Federal¹⁴, aborda as normas gerais do imposto em tela, tais como fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, dentre outros. Insta ainda consignar, ainda, que o Estatuto das Cidades (Lei 10.257/2001)¹⁵ também dispõe pontualmente acerca do IPTU, tratando, em seu art. 7º, §§1º a 3º¹⁶, especificamente sobre a progressividade do imposto frente ao descumprimento da função social da propriedade, exatamente como preleciona a Constituição Federal.

¹² § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 nov.2020)

¹³ § 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de [...] II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 nov.2020)

¹⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 ago.2020)

¹⁵ BRASIL. **Lei 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em: 02 nov.2020.

¹⁶ Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos. (BRASIL. **Lei 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em: 22 mar.2021)

Deste modo, a partir do mandamento constitucional exprimido pelo art. 156, I, da Constituição e das regras gerais trazidas pela legislação infraconstitucional, o legislador ordinário de cada um dos municípios, bem como do Distrito Federal, deve instituir, através de leis ordinárias, o Imposto em seus âmbitos, já que a ele foi outorgado a competência constitucional¹⁷.

2.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Preliminarmente, cumpre observar que, no âmbito tributário, a hipótese de incidência consiste na previsão legal de uma conduta que se configurada no mundo dos fatos, apresenta-se como suficiente ao nascimento de uma obrigação tributária¹⁸. Quando efetivamente realizada, diz-se que houve a concreta ocorrência do fato gerador do imposto, e nasce, por conseguinte, a relação obrigacional entre contribuinte e Estado, vide art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁹. Dito de outro modo, haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, ligado diretamente a um mandamento, que traz uma consequência prática: o nascimento da relação tributária obrigacional²⁰. Sobre esse tema, leciona Kiyoshi Harada:

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 descritos²¹.

De acordo com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho²², existem três critérios identificadores do fato no enunciado hipotético: critério espacial, critério temporal, e critério material. O critério espacial é o local onde o fato gerador deve ocorrer, irradiando os efeitos que lhe são característicos. O critério temporal, por sua vez, consiste no exato marco de tempo em que se imputa ocorrido o fato, abrindo-se

¹⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 575.

¹⁸ CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquemático**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 492.

¹⁹ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 06 mar. 2020)

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 267.

²¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 24.ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 516.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 293.

aos sujeitos da relação o conhecimento da existência de seus direitos e deveres perante a Fazenda Pública. Por fim, o critério material é o elemento material e central do fato gerador, marcado pelo comportamento específico de pessoas, condicionadas por circunstâncias de tempo e espaço, que fazem surgir a obrigação tributária efetiva²³.

Passa-se, então, à análise efetiva de cada um desses aspectos, que, junto com a análise do aspecto quantitativo do tributo, oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico estrutural da norma-padrão de incidência tributária do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana²⁴.

2.3.1 Aspecto material

Em relação ao aspecto material do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, pode-se dizer, inicialmente, que este “corresponde à própria descrição dos fatos que servem de suporte à hipótese de incidência, inclusive aqueles atinentes à determinação da base imponible e alíquotas”²⁵. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, inclusive, no critério material há referência a um comportamento de pessoas, sejam físicas ou jurídicas, cuja consistência material é linguisticamente representada por um verbo e seu complemento²⁶. Dito de outro modo, é o conjunto de fatos da vida que, se efetivamente concretizados, dariam ensejo ao nascimento da obrigação de pagar o imposto.

Isto posto, tem-se que, com fulcro no art. 32 do CTN, a materialidade do IPTU consiste na propriedade, na posse ou no domínio útil de um bem imóvel. *In verbis*:

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 Município²⁷.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 294.

²⁴ *Ibidem*, p. 266.

²⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 421 *apud* ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 295.

²⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 15 set.2020.

Apesar disso, deve-se pontuar que a Constituição Federal, conforme já exposto, outorgou aos Municípios a competência de instituir impostos apenas sobre a propriedade predial e territorial urbana, em nada se referindo a posse de bem imóvel ou mesmo a domínio útil²⁸. Assim, conforme se verá de forma detida no tópico 2.3.2, hoje se entende que a Constituição, ao atribuir aos Municípios a competência para instituir impostos sobre propriedade predial e territorial urbana, utilizou o vocábulo “propriedade” em seu sentido comum²⁹, e não seu sentido jurídico³⁰, de modo que os Municípios, de fato, podem instituir o IPTU sobre a propriedade, o domínio útil e a posse, como já previsto pelo Código Tributário Nacional. Nesse sentido:

Deveras, caso circunscrita a criação do tributo à propriedade de imóvel, restariam fora do campo de incidência, por qualificação constitucional, todos os titulares de domínio útil e todos os possuidores. Chegar-se-ia até o extremo de ver transformadas as propriedades em enfiteuse, e, com a mera celebração desse contrato de direito real, forrar-se-iam os proprietários - agora transmutados em titulares de domínio útil - à incidência do imposto.

Estamos convencidos de que o arquétipo constitucional consiste precisamente na atribuição aos Municípios de imposto que grava, assim, a propriedade como o domínio útil e a posse³¹.

Demonstrado a materialidade do imposto em questão, faz-se, necessário, a partir do próximo tópico, a realização de uma análise detida de cada um dos fenômenos que podem ensejar o nascimento da obrigação de pagar o IPTU: a posse, a propriedade e o domínio útil.

2.3.1.1 Propriedade

Não há como iniciar uma discussão acerca dos núcleos do aspecto material do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana senão através da conceituação de propriedade, que, decerto, apresenta-se enquanto o direito real

²⁸ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 337.

²⁹ BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 948.

³⁰ Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. (BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 15 set.2020)

³¹ BARRETO, Aires. *Op. cit, loc. cit.*

mais amplo³², representando, em síntese, uma relação jurídica complexa formada entre o titular do bem e a coletividade de pessoas³³.

Por ser o mais amplo dos direitos reais, acaba por se relacionar com cada um deles, de modo que o sentido jurídico extraído do vocábulo “propriedade” traz a ideia de poderes referentes ao domínio³⁴. No âmbito da legislação brasileira, tem-se que o Código Civil cuidou de descrever especificamente, em seu art. 1.228, o que seria a propriedade: a capacidade de o proprietário usar, gozar, dispor e reaver a coisa de si retirada injustamente³⁵.

Importante também trazer à baila as pontuações do doutrinador Aires F. Barreto, segundo o qual “o conceito de propriedade só pode ser extraído em razão dos direitos ou poderes que a integram, isto é, os emergentes das faculdades de uso, gozo, disposição das coisas”. Ainda segundo o autor, é fato que o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana recai sobre o gozo jurídico desse uso, fruição e disposição do bem imóvel, sem perder de vista que, do lado contrário a essas prerrogativas conferidas ao titular da coisa, existe o direito de retomada daquele que injustamente possui o bem, como dispõe o já mencionado art. 1.228 do Código Civil de 2002³⁶.

Contudo, insta registrar que, apesar da disposição legal expressa, ainda existe discussão doutrinária acerca da deficiência do dispositivo supramencionado. Isso porque autores como Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald endossam a crítica inicialmente trazida por Luiz Roldão de Freitas no sentido de que o Código Civil de 2002 expressou em seu art. 1.228, em verdade, as faculdades essenciais que integram o domínio, e não necessariamente aquelas que integram a propriedade, justamente porque esta última se apresenta como um direito real mais amplo que os demais. Fato é que, de todo modo, o direito brasileiro, enquanto

³² PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 321.

³³ FARIAS, Cristiano Chaves de; NETTO, Felipe Braga; ROSENVALD, Nelson. **Manual de Direito Civil - Volume Único**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 1001.

³⁴ BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 966.

³⁵ BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 15 set.2020.

³⁶ BARRETO, Aires F. *Op. cit.*, p. 948.

pautado no princípio da legalidade, deve-se ater às disposições do Código Civil quanto ao instituto da propriedade³⁷.

Isto posto, tem-se que, em regra, a propriedade pode ser adquirida através da usucapião, do registro de títulos, da acessão e da sucessão hereditária, todas disciplinadas no Código Civil de 2002³⁸, enquanto a perda da propriedade pode se dar através da alienação, do abandono, do perecimento da coisa, da desapropriação, e, em contraponto às causas de aquisição já citadas, também através da usucapião, da acessão, dissolução de casamento e morte natural, de acordo com Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo³⁹.

Portanto, a propriedade trazida na outorga de competência pela Constituição Federal e reproduzida pelo Código Tributário Nacional, é, decerto, o mais claro e amplo fato gerador do IPTU⁴⁰.

2.3.1.2 Domínio útil

Ultrapassada a discussão acerca do conceito de propriedade e das implicações deste instituto, cabe tecer algumas considerações sobre o domínio útil, mais um dos direitos reais que, se recaídos sobre um bem predial e territorial urbano, pode dar ensejo à incidência do IPTU.

O domínio é um direito real que se exerce através da posse⁴¹, e, nas palavras de Cristiano Chaves de Farias, seria a relação material de submissão direta e imediata da coisa ao poder de seu titular, através do exercício das faculdades de uso, gozo e disposição, mas sem a propriedade em si⁴².

Se a propriedade é observada pela lógica da relação jurídica nela edificada, a seu turno o domínio repousa na situação material de submissão direta e imediata da coisa ao poder de seu titular, mediante o senhorio, pelas

³⁷ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 275.

³⁸ BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 22 mar.2021.

³⁹ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 335.

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 321.

⁴¹ FARIAS, Cristiano Chaves de; NETTO, Felipe Braga; ROSENVALD, Nelson. **Manual de Direito Civil - Volume Único**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 1002.

⁴² *Ibidem*, p. 1001.

faculdades de uso, gozo e disposição. [...] O domínio se refere ao conteúdo interno da propriedade⁴³.

Frise-se que, conforme verifica-se do art. 32 do Código Tributário Nacional, apenas o domínio útil apresenta-se expressamente na legislação como fato gerador do IPTU, razão pela qual, dentro do direito real referente ao domínio, torna-se oportuno fazer uma diferenciação específica entre domínio útil e domínio direto.

O domínio útil seria a forma de utilizar o bem de maneira ampla, o que inclui o direito de transmiti-lo a outrem⁴⁴, contanto que inexista o direito à propriedade daquele bem, que continua pertencendo ao proprietário. O domínio direto, por outro lado, é o efetivo direito à propriedade do bem, que se refere única e exclusivamente à substância daquele bem enquanto propriedade de alguém⁴⁵, mas esse detentor do domínio direto, ainda que proprietário, pode ser despido do direito de usar o bem.

Em síntese, segundo Aires F. Barreto, quando se está diante da celebração de qualquer contrato que transfira a uma pessoa distinta do proprietário poderes sobre uma propriedade, mas não a propriedade em si, apenas o domínio útil é transferido. Isto é, o domínio direto permanece integralmente com o proprietário, que, despojando-se dos poderes de uso, gozo e disposição da coisa, outorga o domínio útil a outrem - que pode ser chamado de enfiteuta⁴⁶.

Assim, o domínio útil é um dos fatos geradores trazidos pelo Código Tributário Nacional em seu art. 32, e compreende os direitos de utilização, disposição e alienação do bem, ainda que não tenha o direito de propriedade⁴⁷.

2.3.1.3 Posse

Por fim, há o instituto da posse, que também se apresenta como fato gerador do IPTU, conforme depreende-se do já discutido art. 32 do Código Tributário Nacional.

⁴³ FARIAS, Cristiano Chaves de; NETTO, Felipe Braga; ROSENVALD, Nelson. **Manual de Direito Civil - Volume Único**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 1002.

⁴⁴ NETO, Fernando Ferreira Baltar; TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Direito Administrativo**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 531.

⁴⁵ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 336.

⁴⁶ BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 968.

⁴⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. *Op. cit., loc. cit.*

Nesse sentido, é importante destacar que ainda que o possuidor se encontre em uma situação de fato, na qual aparente ser o proprietário⁴⁸, nem sempre ele o é, de modo que a posse está configurada quando alguém, em seu nome próprio, exterioriza algumas das faculdades da propriedade, seja ele proprietário ou não⁴⁹. Nesse mesmo sentido, o art. 1.196 do atual Código Civil expressamente dispõe que “considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade”⁵⁰.

Apesar de profundo e controverso o estudo das particularidades que permeiam o instituto da posse, pode-se citar as duas principais teorias que, dentre outras menos aceitas, se dedicam à análise de suas características e desdobramentos no âmbito do direito real: a teoria subjetiva, defendida por Friedrich Karl Von Savigny, e a teoria objetiva, prelecionada por Rudolf Von Ihering⁵¹.

Inicialmente, tem-se que a teoria subjetiva, que teve como principal defensor Savigny, caracteriza a posse como “o poder que a pessoa tem de dispor materialmente de uma coisa, com intenção de tê-la para si e defendê-la contra a intervenção de outrem”⁵². Nesse passo, o autor define que esse instituto pode ser caracterizado, em suma, pela junção dos elementos *corpus* e *animus*, sendo o primeiro o elemento referente à detenção física da coisa⁵³, que se traduz no controle material de uma pessoa sobre o bem - não apenas o mero contato corporal, mas a possibilidade de o indivíduo agir imediatamente sobre a coisa e afastar a ação de estranhos⁵⁴, e o segundo, por sua vez, o elemento volitivo ou subjetivo, que, ao estudar o plano íntimo e a vontade individual de quem possui, demonstra a intenção de sentir e almejar ser proprietário da coisa, ainda que não o seja⁵⁵. Deste modo, a posse só estaria configurada se existisse a junção destes dois elementos. Se houver

⁴⁸ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 347.

⁴⁹ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 67.

⁵⁰ BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 15 set.2020.

⁵¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Op. cit., loc. cit.*

⁵² FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Op. cit.*, p. 62.

⁵³ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Op. cit., loc. cit.*

⁵⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Op. cit.*, p. 63.

⁵⁵ *Ibidem, loc. cit.*

apenas o *corpus*, mas não o *animus*, haveria, em verdade, uma mera detenção⁵⁶, e não a posse em si.

Contudo, em contraposição a esses ideais defendidos por Savigny, existe também a já citada teoria objetiva, prelecionada por Ihering. Para essa teoria, o elemento subjetivo baseado no *animus* estaria implícito no *corpus*, de modo que não deve ser dada tanta importância a este primeiro em sua autonomia. Assim, o *corpus* é o que de fato importa para que a posse esteja configurada, sendo que passa a exprimir não apenas a possibilidade de ter contato físico com a coisa, mas ter a conduta de dono⁵⁷. Nesse sentido, explicam Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald:

A teoria objetiva repele a conceituação da posse que se baseia no elemento puramente subjetivo - animus -, pois ele está implícito no poder de fato exercido sobre a coisa. A posse é evidenciada pela existência exterior, sem qualquer necessidade de descermos a intrincada questão do plano íntimo da vontade individual de quem possui⁵⁸.

Portanto, a posse, de acordo com a teoria objetiva, seria revelada tão somente pelo comportamento da pessoa em relação à coisa, quando este exprimir uma conduta similar àquela que se espera do proprietário, independentemente de existir um *animus* e, portanto, uma intenção expressa de possuir⁵⁹.

Diante das características abordadas, conclui-se que, com exceção da tutela da usucapião, que exige o *animus domini* previsto pela teoria subjetiva⁶⁰, a teoria adotada pelo Código Civil de 2002 para a disciplina do instituto da posse, assim como ocorreu com o extinto Código Civil de 1916⁶¹, foi a teoria objetiva de Ihering⁶². Isso pode ser observado claramente a partir da redação do art. 1.196 do atual *codex*, que, ao definir o conceito de possuidor, traz apenas a necessidade de ser aquele que se comporta como proprietário, exercendo alguns dos poderes que lhe são inerentes⁶³.

⁵⁶ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 63.

⁵⁷ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Esquemático**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 351.

⁵⁸ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Op. cit.*, p. 65.

⁵⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Op. cit., loc. cit.*

⁶⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Op. cit.*, p. 67.

⁶¹ Art. 1.196. Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 15 set.2020)

⁶² FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Op. cit., loc. cit.*

⁶³ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Op. cit., loc. cit.*

Portanto, pode-se afirmar com veemência que, de acordo com o Código Civil, a posse não necessariamente é a vontade de ser dono, mas é a conduta de dono, ou seja, se configura sempre que há o exercício dos poderes de fato inerentes à propriedade⁶⁴ - a não ser que alguma norma diga expressamente que aquele exercício configuraria uma detenção, como é o caso dos atos previstos no art. 1.208 do Código Civil⁶⁵. Assim, de acordo com os ensinamentos da V Jornada de Direito Civil, citada por Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald:

A posse se configura não somente quando o proprietário exerce o domínio, ou quando alguém é autorizado pelo proprietário a ocupar situações jurídicas reais ou obrigacionais sobre o bem. Há casos em que mesmo contra a vontade do proprietário, uma pessoa obtém o aproveitamento econômico sobre certo bem. A posse é um direito que pode ser exercido por quem não é dono da coisa e até mesmo contra este. Enfim, a posse é um direito autônomo à propriedade, que representa o efetivo aproveitamento econômico dos bens para o alcance de interesses sociais e existenciais mercedores de tutela⁶⁶.

Em face do exposto, pode-se dizer que “enfeixando o poder que se manifesta quando alguém age como se fora titular do domínio, a posse abriga - notadamente quanto a uso e gozo - direitos nos quais se faz presente o substrato tributável”⁶⁷.

Feitas as pontuações iniciais acerca do instituto da posse, torna-se importante destacar que a configuração desta como um dos fatos geradores do IPTU ainda não é de toda pacificada⁶⁸, já que a posse nem sempre expressa o domínio do possuidor sobre a coisa. Assim, há muito se discute acerca de quais as espécies de posse que realmente poderiam dar azo à incidência do imposto, o que será melhor abordado no tópico seguinte (2.3.2), destinado ao estudo dos sujeitos efetivamente obrigados ao pagamento de IPTU, dentre os quais, de acordo com o art. 34 do Código Tributário Nacional⁶⁹, está o possuidor a qualquer título.

⁶⁴ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Esquemático**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 353.

⁶⁵ Art. 1.208. Não induzem posse os atos de mera permissão ou tolerância assim como não autorizam a sua aquisição os atos violentos, ou clandestinos, senão depois de cessar a violência ou a clandestinidade. (BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 15 set.2020)

⁶⁶ Enunciado da V Jornada de Direito Civil do CJF - Novembro de 2011 - Proposta de Tepedino e Pablo Renteria - “A posse não se identifica com o exercício do direito de propriedade”. (FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 67)

⁶⁷ BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 966.

⁶⁸ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 337.

⁶⁹ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 10 nov.2020.

2.3.2 Aspecto pessoal

O aspecto pessoal do imposto divide-se em sujeito ativo e sujeito passivo. O sujeito ativo do IPTU é o responsável por cobrar e fiscalizar o imposto, e, no caso, é o Município, a quem fora outorgada a competência no art. 156, I, da Constituição Federal, e o Distrito Federal, conforme já visto no presente tópico⁷⁰.

O sujeito passivo, por sua vez, está previsto no art. 34 do Código Tributário Nacional⁷¹ como “o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título”.

De plano, é de se observar que, ao delinear o aspecto material de incidência do IPTU em seu art. 32, o Código Tributário Nacional não trouxe maiores especificações acerca das características da posse abrangida no âmbito de incidência do imposto, limitando-se a dispor que o tributo em questão abrange a “posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil”⁷².

Contudo, se ao dispor acerca do fato gerador, o art. 32 não trouxe detalhes das características necessárias à posse, o art. 34 foi enfático ao dispor que é contribuinte do IPTU o possuidor “a qualquer título”. A expressão possuidor a qualquer título, portanto, dá a entender que não há qualquer especificação em relação ao tipo de posse que poderia dar ensejo à incidência de IPTU, afinal, seriam todas elas. Entretanto como bem pontua Roberto Caparroz, é necessário destinar especial atenção ao fato de que, em verdade, para que haja a incidência de IPTU sobre a posse de um imóvel, o possuidor a qualquer título deve revelar o animo de ser proprietário, ou seja, o *animus domini*⁷³.

Isso porque a Constituição Federal, ao outorgar a competência para os Municípios instituírem IPTU em seus âmbitos, fora muito específica ao citar o Imposto sobre a - frise-se - Propriedade Predial e Territorial Urbana. Não teria sentido, portanto, que

⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 290.

⁷¹ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 10 nov.2020.

⁷² BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 28 mar.2021..

⁷³ CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquemmatizado**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 753.

uma legislação infraconstitucional, tal como o Código Tributário Nacional, ampliasse esse conceito para abranger toda e qualquer espécie de posse, inclusive aquelas que não exteriorizam os poderes inerentes à propriedade⁷⁴.

Inclusive porque, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional⁷⁵, conceitos de direito privado utilizados pela Constituição Federal para outorgar ou limitar competência não podem ser atualizados por lei, de modo que não poderia o CTN desvirtuar a intenção do legislador de tributar a propriedade. Por essa razão, “deve-se restringir a ideia de posse, que é tributável enquanto e na medida em que se concilia com a de propriedade”⁷⁶.

Ora, se a Constituição determinou a propriedade como sendo a riqueza tributável por IPTU, não poderia o possuidor a qualquer título se ver sujeito à cobrança do tributo.⁷⁷ Assim, apenas se admite como fato gerador do IPTU a posse que expresse *animus domini*, ou seja, pretensão de se tornar proprietário⁷⁸⁷⁹⁸⁰.

É o que também defendem José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen, que disciplinam que, para ser tipificada como fato gerador do IPTU, a posse tem que atender aos requisitos que possibilitem postular o domínio, ou seja, tem que ser a posse com *animus domini*, também chamada posse *ad usucapionem*⁸¹.

⁷⁴ MINARDI, Josiani. **Tributário: Teoria e Prática**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 235.

⁷⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 20 ago.2020.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 315.

⁷⁷ MINARDI, Josiani. **Tributário: Teoria e Prática**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 236.

⁷⁸ BRASIL, **Agravo Regimental no Recurso Especial | AgRg no REsp 1526481**, Relator: Ministro Og Fernandes (1139), Data de julgamento: 25/08/2015, Órgão julgador: Segunda Turma - STJ, Data de publicação: 14/09/2015) Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=49716471&num_registro=201500790962&data=20150914&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 20 jun.2021.

⁷⁹ BRASIL, **Recurso Especial nº 1758594**, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 20/09/2018, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/02/2019) Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_RESP_1758594_c08c3.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1624233222&Signature=EPHp%2BLogRb80ulujceCoPwZvyFs%3D. Acesso em: 20 jun.2021.

⁸⁰ MARTINS, Carlos Eduardo de Souza. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. In: VALADÃO, Marco Aurélio; BASTOS, Ricardo Victor Pereira (Org.). **Repercussão Geral no Direito Tributário: Impostos**. São Paulo: Almedina, 2021, p. 113.

⁸¹ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 337.

O Superior Tribunal de Justiça também já se posicionou nesse sentido⁸², conforme verifica-se a partir das ementas abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. IPTU. CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. CONDOMÍNIO. MERO ADMINISTRADOR.

[...]

3. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com animus domini é apta a gerar a exação predial urbana, o que não ocorre com o condomínio, in casu, que apenas possui a qualidade de administrador de bens de terceiros.

4. "Não é qualquer posse que deseja ver tributada. Não é a posse direta do locatário, do comodatário, do arrendatário de terreno, do administrador de bem de terceiro, do usuário ou habitador (uso e habitação) ou do possuidor clandestino ou precário (posse nova etc.). A posse prevista no Código Tributário como tributável é a de pessoa que já é ou pode ser proprietária da coisa." (in Curso de Direito Tributário, Coodenador Ives Gandra da Silva Martins, 8ª Edição - Imposto Predial e Territorial Urbano, p.736/737). Recurso especial improvido⁸³.

Ademais:

TRIBUTÁRIO. BEM PÚBLICO. IMÓVEL. (RUAS E ÁREAS VERDES). CONTRATO DE CONCESSÃO DE DIREITO REAL DE USO. CONDOMÍNIO FECHADO. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. POSSE SEM ANIMUS DOMINI. AUSÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO (ARTS. 32 E 34, CTN)

1. A controvérsia refere-se à possibilidade ou não da incidência de IPTU sobre bens públicos (ruas e áreas verdes) cedidos com base em contrato de concessão de direito real de uso a condomínio residencial. 2. O artigo 34 do CTN define como contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título. **Contudo, a interpretação desse dispositivo legal não pode se distanciar do disposto no art. 156, I, da Constituição Federal. Nesse contexto, a posse apta a gerar a obrigação tributária é aquela qualificada pelo *animus domini*, ou seja, a que efetivamente esteja em vias de ser transformada em propriedade, seja por meio da promessa de compra e venda, seja pela posse ad usucapionem. Precedentes.** 3. A incidência do IPTU deve ser afastada nos casos em que a posse é exercida precariamente, bem como nas demais situações em que, embora envolvam direitos reais, não estejam diretamente correlacionadas com a aquisição da propriedade. **4. Na hipótese, a concessão de direito real de uso não viabiliza ao concessionário tornar-se proprietário do bem público, ao menos durante a vigência do contrato, o que descaracteriza o *animus domini*.** 5. A inclusão de cláusula prevendo a

⁸² IPTU. CESSÃO. DIREITO. USO. O cessionário do direito de uso do imóvel é possuidor por relação pessoal, **não exercendo posse com *animus domini***. Assim, conclui-se **não ser ele contribuinte do IPTU** relativo a esse imóvel. Precedentes citados: REsp 254.471-SP, DJ 29/4/2002; AgRg no Ag 508.796-RJ, DJ 30/6/2004; REsp 299.563-SP, DJ 24/11/2003, e REsp 685.316-RJ. (REsp 696.888-RJ, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22/3/2005). Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/informativos/RTF/Inf0240.rtf. Acesso em: 20 jun.2021.

⁸³ BRASIL, **Resp 1327539/DF**, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2012, DJe 20/08/2012. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_RESP_1327539_53e17.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMMD5JEA067SMCVA&Expires=1624233426&Signature=7bS9aGblVP8EKGk8NKoLggh2jR4%3D. Acesso em: 20 jun.2021.

responsabilidade do concessionário por todos os encargos civis, administrativos e tributários que possam incidir sobre o imóvel não repercute sobre a esfera tributária, pois a instituição do tributo está submetida ao princípio da legalidade, não podendo o contrato alterar a hipótese e incidência prevista em lei. Logo, deve-se reconhecer a inexistência da relação jurídica tributária nesse caso. 6. Recurso especial provido⁸⁴.

Assim, já tendo sido delimitado o conceito de possuidor para fins de IPTU como aquele que de fato detém o *animus domini* sobre o imóvel, não se deve esquecer dos demais sujeitos passivos do imposto em questão, dentre os quais deve-se destacar, para os fins do presente trabalho, o proprietário do imóvel, por óbvio, e o titular do domínio útil, como prelecionado pelo art. 34 do Código Tributário Nacional.

Nesse passo, o proprietário é aquele que tem a faculdade de usar, gozar, dispor ou reaver a posse de quem injustamente a possua ou detenha, nos termos do art. 1.228 do Código Civil⁸⁵, e adquire essa qualidade mediante o registro do título translativo do imóvel no Registro de Imóveis, ou nos casos de acessão e usucapião, podendo, ainda, fazê-lo de forma derivada, como ocorre nos casos de direito hereditário ou transcrição⁸⁶. O titular do domínio útil, por sua vez, é a figura existente no contrato de enfiteuse ou aforamento, que será melhor explicado no decorrer do presente trabalho. Este fica obrigado a satisfazer os impostos e os ônus reais que gravam o imóvel⁸⁷.

2.3.3 Aspecto temporal

Esclarecidas as questões acerca do aspecto nuclear da hipótese de incidência, qual seja o aspecto material, faz-se necessário também estudar o aspecto temporal do imposto do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

Corroborando com o quanto exposto por Paulo de Barros Carvalho no item 2.3 deste trabalho, Geraldo Ataliba define o aspecto temporal como uma qualidade que a

⁸⁴ BRASIL, **Recurso Especial nº 1091198/PR**, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/05/2011, DJe 13/06/2011) Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200802196925. Acesso em: 25 maio.2021.

⁸⁵ BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 25 out.2020.

⁸⁶ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 340.

⁸⁷ *Ibidem*, loc. cit.

hipótese de incidência tem de “designar, implícita ou explicitamente, o momento em que se deve reputar consumado um (acontecido, realizado), um fato imponiblel”⁸⁸.

Em outras palavras, o aspecto temporal define o momento em que se considera realizado o fato gerador do tributo, fazendo surgir a obrigação tributária do contribuinte perante o Estado. De acordo com Luis Eduardo Shoueiiri, “a referência a uma situação tributável exige que se determine um momento a partir do qual se considera constituída a obrigação. Tem-se, aí, o aspecto temporal da hipótese tributária”⁸⁹.

Dito isso, tem-se que, em regra, o fato gerador do IPTU é periódico e se consuma em 1º de janeiro de cada ano⁹⁰, mas cabe a cada Município ditar as regras acerca do aspecto pessoal dentro de seus âmbitos, através de legislação ordinária. Essa é a conclusão a qual se chega a partir da análise do art. 144, §2º do CTN⁹¹.

Faz-se necessário pontuar ainda que, como trazido por Aires F. Barreto, as alterações de titularidade ou alterações físicas que ocorram no imóvel após o período retromencionado, em nada importam para a ocorrência do fato gerador, visto que, em verdade, mostra-se relevante apenas a existência de posse, domínio útil ou propriedade de um imóvel na data trazida em lei - qual seja, 1º de janeiro de cada ano, em regra. É, portanto, esse o aspecto temporal do tributo⁹².

2.3.4 Aspecto espacial

O aspecto espacial consiste no local onde pode se considerar ocorrido o fato gerador, fazendo surgir a relação obrigacional tributária. A relevância da análise do aspecto espacial da hipótese tributária consiste no fato de que é esse aspecto que

⁸⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 66 *apud* BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 947

⁸⁹ SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2018, p. 510.

⁹⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 290.

⁹¹ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 01 nov.2020.

⁹² BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 971.

determina a possibilidade de o fato ser, ou não, tributável por aquele tributo específico⁹³.

Percebe-se que o aspecto espacial do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, especificamente, está delimitado, por óbvio, ao território nacional, mas mais especificamente às zonas urbanas deste, como disposto no art. 32 do CTN⁹⁴. Sobre o conceito de zona urbana, é importante destacar que, em contraposição aos imóveis urbanos, estão os imóveis rurais, sujeitos, por outro lado, ao ITR, que é um imposto de competência da União Federal, conforme disposto no art. 153, VI, da Constituição Federal⁹⁵. Dito de outro modo, a definição da competência tributária dependerá do enquadramento da área territorial como rural ou urbana⁹⁶.

É por esse motivo que, para a delimitação do aspecto pessoal do IPTU, se faz necessário estabelecer limites e características muito bem delimitadas acerca do que efetivamente se configura enquanto zona urbana, haja vista que apenas nelas poderá se concretizar o fato gerador do IPTU. Foi nesse sentido que foi editado o art. 32 do Código Tributário Nacional, que, em respeito aos ditames do art. 146, I e III, da Constituição Federal⁹⁷, se apresentou como a lei complementar apta a dispor acerca das normas gerais do IPTU e, ainda, evitar conflito de competência quanto ao aspecto espacial deste imposto e do ITR, de competência da União Federal⁹⁸. Nesse sentido:

Precisamente porque IPTU e ITR são impostos “confrontantes”, passíveis de ensejar, quanto aos conceitos de zona urbana e de zona rural, conflitos de competência, é que cabe, como coube, a edição de lei complementar

⁹³ SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2018, p. 516.

⁹⁴ 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. (BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 15 set.2020)

⁹⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - propriedade territorial rural; (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 01 nov.2020)

⁹⁶ FOSSATI, Gustavo. **Constituição Tributária Comentada**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 259.

⁹⁷ Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre [...] (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 mar.2021)

⁹⁸ BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 974.

dispondo sobre esses conflitos. Os parágrafos do art. 32 do CTN configuram normas gerais de Direito Tributário, destinadas a prevenir conflitos de competência entre os Municípios e a União⁹⁹.

Assim, de acordo com os §§1º e 2º do já mencionado art. 32 do CTN, temos a conceituação legislativa de zona urbana. Senão veja-se:

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.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

A partir da análise do dispositivo acima colacionado, tem-se que os doutrinadores do direito tributário o interpretam de diferentes maneiras. De acordo com Aires F. Barreto, por exemplo, o Código Tributário Nacional adotou um critério que classifica uma propriedade como urbana a partir da existência, ou não, de equipamentos que ensejam ao homem a condição de habitação, trabalho, educação, segurança, assistência, circulação, recreação, enquanto a propriedade rural, em regra, está destituída dos aludidos elementos¹⁰⁰.

Já de acordo com Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, o CTN se utilizou do critério topográfico ao delimitar o aspecto espacial do fato gerador do IPTU¹⁰¹. Tanto é assim, que imóveis utilizados em exploração vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, mesmo que estejam localizados em zona urbana, estão sujeitos à incidência de ITR - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, de competência da União Federal, e não ao IPTU, conforme se extrai do art. 15 do Decreto-Lei 57/66¹⁰².

⁹⁹ BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 974.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 973.

¹⁰¹ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 339.

¹⁰² Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-

Gustavo Fossati, por sua vez, constrói a sua argumentação de modo a defender que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional ao dispor acerca do aspecto especial do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana foi o critério de localização do imóvel, mas, indiscutivelmente, a norma incorpora uma noção de infraestrutura de urbanização mínima para que uma zona seja considerada urbana¹⁰³, ou seja, além do critério de localização, há a necessidade de que existam condições de urbanização, segurança, habitação, e outros, para o proprietário.

Deve-se atentar, ainda, ao fato de que o § 2º do já aqui colacionado art. 32 do CTN¹⁰⁴, dispõe que, através de lei municipal, podem ser consideradas urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo primeiro¹⁰⁵. Esse entendimento, frise-se, é corroborado pela Súmula 626 do STJ, que expressamente consigna:

A incidência do IPTU sobre imóvel situado em área considerada pela lei local como urbanizável ou de expansão urbana não está condicionada à existência dos melhoramentos elencados no art. 32, § 1o, do CTN¹⁰⁶.

Portanto, em face da análise dos aspectos da hipótese de incidência tributária, percebe-se que a hipótese de incidência do IPTU estará completa quando existir, sobre um imóvel situado dentro da zona urbana de um município, alguém exercendo a propriedade, a posse com *animus domini* ou o domínio útil durante o período de 1 (um) ano.

industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (BRASIL. **Decreto-Lei 57/66**. Altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, institui normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0057.htm. Acesso em: 02 nov.2020)

¹⁰³ FOSSATI, Gustavo. **Constituição Tributária Comentada**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 153.

¹⁰⁴ Art. 32, § 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior. (BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 06 abr.2021)

¹⁰⁵ BARRETO, Aires F., Imposto Predial e Territorial Urbano. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 979.

¹⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 626**, Primeira Seção. Julgado em: 12/12/2018. DJ: 17/12/2018. Acesso em: 06 abr.2021.

2.4 IMUNIDADE RECÍPROCA

Dentro da análise do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, torna-se indispensável a análise acerca das limitações impostas pela Constituição Federal ao poder de tributar, mais especificamente em relação à imunidade tributária recíproca, cujo estudo é essencial ao desenvolvimento do tópico 4 do presente trabalho.

Em momento anterior à conceituação e análise da imunidade recíproca e da sua aplicabilidade no âmbito do IPTU, especificamente, é necessário tecer breves comentários acerca do instituto da imunidade tributária como um todo, designando especial atenção às suas características e da diferenciação quanto aos benefícios fiscais.

Neste passo, tem-se que a imunidade tributária consiste, em suma, na exclusão da competência dos entes federativos para instituir impostos relativos a determinados atos, fatos e pessoas expressamente previstos na Constituição Federal de 1988¹⁰⁷, como forma de preservar os valores de interesse nacional, dentre os quais está a “manutenção das entidades federadas, o exercício das atividades religiosas, da democracia, das instituições educacionais, assistenciais e de filantropia e o acesso às informações”¹⁰⁸.

Assim, o legislador constituinte entendeu por bem elencar expressamente os interesses que, vinculados a algum direito fundamental¹⁰⁹, deveriam ser preservados e, portanto, contemplados com a impossibilidade de incidência de impostos, nos termos do art. 150, VI, da Carta Magna¹¹⁰.

Percebe-se que a imunidade alude a uma exclusão do próprio poder de tributar¹¹¹, apresentando-se, também, como uma supressão da competência impositiva da

¹⁰⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 411.

¹⁰⁸ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁰⁹ FOSSATI, Gustavo. **Constituição Tributária Comentada**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 205.

¹¹⁰ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 abr.2021.

¹¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 172 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 202.

União, Estados, Município e Distrito Federal¹¹², que, apesar de verem concretizado o fato gerador de determinado imposto, são impedidos constitucionalmente de cobrá-los.

[...] Se nos dispusermos a conjugar os elementos que mais agudamente despertam a atenção dos estudiosos, procurando o denominador comum dos pensamentos dominantes, teremos a imunidade como um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione¹¹³.

Assim, pode-se interpretar a imunidade tributária como normas negativas de competência tributária ou até mesmo limitações constitucionais ao poder de tributar, podendo-se, ainda, falar em garantias à federação¹¹⁴, visto que há uma preocupação em manter a unidade dos entes federativos¹¹⁵.

Para Aliomar Baleeiro, referência na matéria, são, por seus efeitos, limitações ao poder de tributar, podendo também ser chamadas de normas que estabelecem a incompetência¹¹⁶.

O autor ainda classifica as imunidades como endógenas e negações parciais - a primeira, porque delimitam negativamente a extensão das normas de competência tributária; a segunda, porque são “um *non sense* se analisadas isoladamente”, pois não especificam a diferença de cada espécie de competência tributária¹¹⁷.

É necessário frisar, neste passo, que as imunidades tributárias não se confundem com os demais benefícios tributários que podem ser concedidos pelos entes federativos. Em verdade, existem peculiaridades inerentes a este instituto que o diferencia completamente dos demais privilégios, isenções, incentivos ou benefícios fiscais¹¹⁸.

¹¹² FALCÃO, Almicar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 117 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 202.

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 202.

¹¹⁴ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 200.

¹¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 218.

¹¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 113.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 115.

¹¹⁸ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 411.

Inicialmente, tem-se que as imunidades tributárias devem necessariamente estar previstas no texto constitucional, e não em lei, além de que já trazem consigo, previamente definidos, o sujeito ou objeto aos quais se referem¹¹⁹. Ademais, não podem ser renunciadas ou recusadas, e também operam *ope legis*, ou seja, sem a necessidade de posteriores ratificações, autorizações ou despachos¹²⁰.

Inclusive, Paulo de Barros Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário, dedica especial atenção à diferenciação expressa entre imunidades tributárias e isenções tributárias, haja vista que, pelos resultados jurídicos semelhantes - a não tributação de determinados atos ou fatos -, são muitas vezes tratados, erroneamente, como sinônimos¹²¹. De acordo com o autor, além de estarem previstas em diferentes diplomas normativos, já que as imunidades são reservadas à Constituição Federal e as isenções podem ser tratadas no plano da legislação ordinária, o que coloca as espécies em questão em uma distância considerável é, também, o momento de atuação. Isso porque, enquanto as imunidades tributárias atuam em momento anterior à incidência do tributo, a isenção atua quando há o efetivo encontro normativo, agindo para reduzir a consequência da regra matriz de incidência¹²².

Tecidas as pontuações iniciais acerca das particularidades das imunidades tributárias, será feito um enfoque na chamada imunidade recíproca, prevista constitucionalmente pela alínea “a)” do já transcrito art. 150, VI, da Constituição Federal. Isso se dá pelo fato de que o presente trabalho pretende, em suma, estudar as possíveis interferências da imunidade recíproca na disciplina do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, razão pela qual um aprofundamento acerca desta espécie de imunidade faz-se necessária.

A imunidade recíproca advém de uma interpretação conferida à mencionada alínea “a)” do art. 150, VI, da Constituição Federal, e se refere à proibição de a União, os Estados, Municípios e Distrito Federal instituírem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros¹²³. Dito de outro modo, a imunidade recíproca pode ser

¹¹⁹ FOSSATI, Gustavo. **Constituição Tributária Comentada**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 205.

¹²⁰ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 412.

¹²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 216.

¹²² *Ibidem*, loc. cit.

¹²³ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 abr.2021.

entendida como a impossibilidade de o Estado - *lato sensu* - tributar o próprio Estado¹²⁴.

O objetivo da previsão constitucional acerca da aludida imunidade diz respeito à preservação do postulado da isonomia entre os entes federativos e, por conseguinte, ao equilíbrio do pacto federativo, elencado como cláusula pétrea no art. 60, §4º, I, da Constituição Federal¹²⁵. De acordo com Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, inclusive:

Trata-se de obediência ao federalismo, cuja manutenção é promovida, evitando-se cargas tributárias que possam comprometer a capacidade econômica das pessoas políticas. Mediante a eliminação desse gravame, entre outros, não ficarão prejudicadas e comprometidas no livre exercício das suas atividades públicas. O preceito objetiva a igualdade, a harmonia e a independência das pessoas políticas¹²⁶.

Tanto é assim, que em sua obra hoje atualizada por Misabel Derzi, Aliomar Baleeiro já frisava que “a imunidade recíproca assenta-se basicamente no princípio federal”¹²⁷. Destaca, ainda, o cunho político das imunidades recíprocas constitucionalmente previstas, com especial atenção ao fato de que a Constituição de 1988 significou um processo de abertura política para o reestabelecimento da vida democrática nacional, razão pela qual cuidou de reforçar o próprio federalismo, adicionando liberdade aos Municípios, Estados, Distrito Federal e União¹²⁸.

Sobre isso, cabe frisar que, com fulcro no §2º do art. 150 da Constituição Federal¹²⁹, a imunidade recíproca é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes¹³⁰.

Nesse sentido, apesar de o texto constitucional mencionar apenas a extensão da imunidade às autarquias e fundações, tem-se que, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, as empresas públicas e sociedades de economia mista também estão

¹²⁴ FOSSATI, Gustavo. **Constituição Tributária Comentada**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 210.

¹²⁵ Art. 60, §4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda à Constituição tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 abr.2021)

¹²⁶ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 411.

¹²⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 119.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 122.

¹²⁹ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 abr.2021.

¹³⁰ *Idem*.

abrangidas dentro do âmbito da imunidade recíproca, contanto que, segundo o autor, “(i) prestem serviço público, (ii) cuja realização tenha sido atribuída pela Constituição exclusivamente ao poder público e (iii) exercida em regime de exclusividade”¹³¹.

Isso significa, em outras palavras, que é necessária a prestação de serviço público em regime de exclusividade por parte da empresa pública ou da sociedade de economia mista, entendimento que fora ratificado pelo próprio texto constitucional a partir da edição do art. 173, §2º, que veda expressamente às empresas públicas e às sociedades de economia mista o gozo de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado¹³², contexto no qual, por óbvio, se enquadraria a imunidade recíproca.

Ainda, como bem pontuado por Aliomar Baleeiro, empresas públicas e sociedades de economia mista não gozam dos benefícios da imunidade apenas se exercerem atividades econômicas organizadas com o intuito de lucro, de modo que só poderão ser beneficiadas com a imunidade tributária recíproca se prestarem serviços públicos ou no interesse público¹³³.

Frise-se que a vedação em questão, trazida pelo Código Tributário Nacional é apenas um reforço daquilo que já se encontra previsto também no art. §3º do já mencionado art. 150 da Constituição Federal, que, corroborando com o entendimento supra e prezando pela obediência ao federalismo, dispõe que as vedações aos impostos “não se aplicam ao patrimônio relacionado com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados”¹³⁴, ou seja, se um ente de direito público atuar como se de direito privado fosse, a ele não será aplicável a imunidade recíproca.

Isso se dá pelo fato de que a extensão da imunidade às empresas públicas, sociedades de econômica mista, autarquias e fundações públicas, ocorre apenas por considerá-las como verdadeiras extensões da administração pública, já que estas praticam atos e procedimentos que lhe são típicos, ou seja, se os poderes

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 218.

¹³² Art. 173, § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 abr.2021)

¹³³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 127.

¹³⁴ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 abr.2021.

públicos atuam como particulares despidos das prerrogativas próprias de poder público, não há o que se falar em desoneração tributária¹³⁵.

Segundo Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, no caso das entidades que exercem atividades particulares, há a prevalência do pilar da autonomia da vontade, de modo que a entidade passa a atuar em plena concorrência com os demais entes de direito privado, o que não poderia dar direito à imunidade constitucionalmente prevista¹³⁶.

Feitos os esclarecimentos básicos e cabíveis acerca do instituto da imunidade recíproca e já direcionando a discussão à análise no âmbito do IPTU, imposto no qual este trabalho concentra a sua análise, o fato é que restou claro e evidente que o texto constitucional veda expressamente aos Municípios a exigência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana sobre bens que sejam de propriedade da União, dos Estados e do Distrito Federal, a não ser que sejam explorados por entes de direito privado em seu próprio interesse.

Esse fato, conforme será demonstrado ao decorrer deste trabalho será de suma importância para que se faça uma análise crítica detida acerca do posicionamento dos Tribunais Superiores no que tange à ponderação quanto à hipótese de incidência do imposto em face dos contratos firmados entre particulares e poder público envolvendo os Terrenos de Marinha, que passam a serem melhor identificados a partir do tópico a seguir.

¹³⁵ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 417.

¹³⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

3 OS TERRENOS DE MARINHA

O presente capítulo será destinado ao estudo aprofundado das particularidades dos Terrenos de Marinha e seus acrescidos, bem como da disciplina jurídica e administrativa desses institutos, cuja análise é determinante para a reflexão que este trabalho se propõe a provocar.

Ademais, serão apresentados os contratos administrativos que, no âmbito dos Terrenos de Marinha, podem ser firmados entre o poder público e os particulares, demonstrando, em cada um deles, as suas características e os poderes que são transferidos ao contratante.

3.1 CONCEITO

De acordo com o art. 2º do Decreto-Lei nº 9.760/1946¹³⁷, são Terrenos de Marinha aqueles situados no continente, na costa marítima, nas margens de rios e lagoas ou no entorno das ilhas, desde que sintam a influência das marés e estejam localizados em uma profundidade de 33 (trinta e três) metros, medidos horizontalmente em direção à terra a partir da posição da linha do preamar-médio de 1831 - que seria “o ponto mais alto a que sobe a maré; o mesmo que maré cheia”¹³⁸.

Sobre essa linha de preamar médio de 1831, existe uma problemática. Os ocupantes de Terrenos de Marinha, assim como o Poder Público, enfrentam um grande impasse: é de difícil identificação a fixação da aludida linha de preamar média¹³⁹, vez que “na quase totalidade da costa brasileira, a linha não foi traçada, bem como a União se recusa a fazê-lo, sob escusa de falta de elementos técnicos”¹⁴⁰. Ocorre que essa delimitação é essencial à identificação das terras que

¹³⁷ BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De19760.htm. Acesso em: 20 ago.2020.

¹³⁸ MELLO, Humberto Haydt de Souza. Terrenos de Marinha. **Revista de Informação Legislativa**. Outubro a Dezembro: 1966. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/180687/000347604.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 ago.2020.

¹³⁹ PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013, p. 61.

¹⁴⁰ MELLO, Humberto Haydt de Souza. *Op.cit. apud* PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013, p. 61.

se encaixam como Terreno de Marinha, afinal, como bem pontua Thales Brognoli, citado por Tatiana Passos:

Por força da definição legal, se a lei estabeleceu que o terreno de marinha situa-se a partir do preamar-médio de 1831, é indispensável a demarcação desse nível para que se identifique daí o que é marinha e o que é alodial. É a identificação da linha do preamar e o consequente cadastramento que dão à faixa a condição especial de terreno de marinha¹⁴¹.

Sobre o assunto, Humberto Haydt de Souza Melo traz que a linha preamar média pode ser definida como a “superfície de nível em sua acepção mais geral, correspondente à posição média de preamares observadas durante uma ou várias lunações”¹⁴², o que, em outras palavras, remete à linha correspondente à média da maré alta apurada no ano de 1831¹⁴³. Na mesma linha, Rodrigo Marcos Antonio Rodrigues, em sua obra dedicada ao estudo dos Terrenos de Marinha e seus acrescidos, pontua que o preamar é o nível máximo da maré àquela época, e seria definido a partir da análise, durante determinado período de tempo, da elevação máxima que a maré obtida¹⁴⁴.

Por se tratar de um parâmetro fixado há quase duzentos anos atrás, foi necessário a edição de uma previsão legislativa expressa sobre o tema. Nesse contexto, o Decreto-Lei 9.760/1946, em seus artigos 9º e 10º, atribui ao Serviço do Patrimônio da União (SPU) a determinação da posição das linhas de preamar médio do ano de 1831, contanto que essa determinação seja feita à vista de documentos e plantas de autenticidade irrecusável relativas àquele ano ou anos próximos¹⁴⁵.

Contudo, a dificuldade de encontrar os tais documentos comprobatórios da linha do mar no ano de 1831 fez com que muitas terras de marinha não tenham sido demarcadas desde os tempos da criação do instituto. Por essa razão, hoje utiliza-se,

¹⁴¹ BROGNOLI, Thales. Das terras nas Ilhas e dos terrenos de Marinha. Florianópolis: EDEME, 2001, p. 159. In: PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013, p. 62.

¹⁴² MELLO, Humberto Haydt de Souza. Terrenos de Marinha. **Revista de Informação Legislativa**. outubro a dezembro: 1966. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/180687/000347604.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 ago.2020.

¹⁴³ NIEBUHR, Joel de Menezes. Terrenos de Marinha: aspectos destacados. **Revista de Doutrina TRF-4**. Publicada em 24/08/2004. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm. Acesso em: 22 abr.2021.

¹⁴⁴ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016, p. 153.

¹⁴⁵ Art. 9º É da competência do Serviço do Patrimônio da União (S.P.U.) a determinação da posição das linhas do preamar médio do ano de 1831 e da média das enchentes ordinárias.; Art. 10. A determinação será feita à vista de documentos e plantas de autenticidade irrecusável, relativos àquele ano, ou, quando não obtidos, a época que do mesmo se aproxime. (BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 22 abr.2021)

como alternativa à demarcação oficial, a chamada *linha de jundu*, que é a linha que marca o início da vegetação que marca a areia da praia¹⁴⁶. Sobre o tema, Diógenes Gasparini, citado por Joel de Menezes Niebuhr, faz críticas pertinentes:

O Judiciário, os particulares e os órgãos públicos, inclusive o SPU, têm aceito outro critério, diferente do previsto no Decreto-Lei nº 9.760/46 para determinar a linha que separa as marinhas das terras particulares. Substituem os peritos a linha da preamar média de 1831 pela linha do jundu, caracterizada pelo início de uma vegetação (jundu), sempre existente além das praias e para o interior das terras que com elas confinam. O critério, a nosso ver, embora resolva na prática os problemas de demarcação da faixa dos trinta e três metros, ressentem-se de legalidade. A aceitação pelo Judiciário e pelo SPU não o torna legal. Por ele não se atende ao prescrito no art. 2º do Decreto-Lei nº 9.760/46, que exige sejam os trinta e três metros contados da linha da preamar média de 1831, e desconhece-se, por conseguinte, que os requisitos legais para a sua determinação são registrados no art. 10. Esses são os únicos válidos¹⁴⁷.

O fato é que, para o desenvolvimento do presente trabalho, que visa a discussão acerca da incidência, ou não, de IPTU nos Terrenos de Marinha, não se faz necessário adentrar de forma detida na discussão acerca das especificidades da delimitação da linha de preamar médio. Basta a mentalidade de que, a apesar de extremamente técnica a definição, a maior parte dos terrenos litorâneos brasileiros são considerados Terrenos de Marinha, visto que, para tanto, devem estar situados a uma distância máxima de 33 (trinta e três) metros das margens do mar, dos rios, das lagoas ou das ilhas¹⁴⁸, o que faz com que, estando presente no litoral e de frente ao mar, as chances de estarem localizados em área de marinha são altas¹⁴⁹.

De acordo com Tatiana Passos, que dedicou uma obra apenas ao estudo dos Terrenos de Marinha, essas terras podem ser definidas a partir de sua localização: são continentais, se localizadas no interior do continente; costeiras, se localizadas na costa; e, por fim, insulares, se localizadas nas ilhas costeiras e oceânicas¹⁵⁰.

Existe também uma classificação que tem como critério a natureza das águas que banham os Terrenos de Marinha: se forem banhados por águas de rios, são Terrenos de Marinha fluviais, enquanto os banhados pelas águas de lagos são

¹⁴⁶ PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013, p. 67.

¹⁴⁷ GASPARINI, Diógenes. Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. nº 72. p. 417
In: NIEBUHR, Joel de Menezes. Terrenos de Marinha: aspectos destacados. **Revista de Doutrina TRF-4**. Publicada em 24/08/2004. Disponível em: [https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm](https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm). Acesso em: 22 abr.2021.

¹⁴⁸ PASSOS, Tatiana. *Op. cit.*, p. 43.

¹⁴⁹ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos**: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro. São Paulo: Pillares, 2016, p. 153.

¹⁵⁰ PASSOS, Tatiana. *Op. cit.*, p. 48.

chamados de lacustres e, por fim, os banhados pelas águas do mar podem ser intitulados Terrenos de Marinha marítimos¹⁵¹.

Nesse sentido, sabe-se que a complexidade da definição se dá pela antiguidade do instituto. De acordo com José dos Santos Carvalho Filho, os Terrenos de Marinha, da forma que hoje se entende, foram oficialmente disciplinados no Aviso Imperial de 1831, razão pela qual este tornou-se o ano utilizado como parâmetro para a medição da linha do preamar-médio¹⁵².

Nesse passo, muito embora apenas tenham sido oficialmente previstos em 1831, os Terrenos de Marinha têm sido objeto de regulamentação informal desde 1672, tendo estreado, mais especificamente, no Alvará de 10/05 daquele ano¹⁵³. Após esta data, foram tutelados por diversas Ordens Régias, tais como a de 1678, a de 1710, de 1725 e seguintes¹⁵⁴, tendo sido, ainda, objeto de disposições por diversos outros dispositivos normativos nos mais variados momentos da história Brasil, até a edição do já referido Decreto-Lei nº 9.760, de 05 de setembro de 1946, o qual firmou as definições de Terrenos de Marinha até hoje adotadas.

Delineados os fatos principais da abordagem histórica dos Terrenos de Marinha, o fato é que, atualmente, conforme expresso no art. 20, VII, da Constituição Federal de 1988, estes são bens de propriedade da União Federal¹⁵⁵, ou seja, são bens públicos.

Esse fato explicita a intenção por trás da estrita disciplina dada aos aludidos terrenos desde os primórdios da colonização do Brasil: a defesa do território nacional. Nas palavras de Joel de Menezes Niebuhr, inclusive:

Vê-se, desde períodos remotos da história nacional, que os terrenos de marinha sempre foram relacionados à defesa do território. A intenção era deixar desimpedida a faixa de terra próxima da costa, para nela realizar movimentos militares, instalar equipamentos de guerra, etc. Por essa razão, em princípio, é que os terrenos de marinha são bens públicos e, ademais, pertencentes à União, na medida em que é dela a competência para

¹⁵¹ PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013, p. 48.

¹⁵² CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo Brasileiro**. 28.ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2015, p. 920.

¹⁵³ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁵⁴ *Idem*, *loc cit.*

¹⁵⁵ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 ago.2020.

promover a defesa nacional (inciso III do artigo 21 da Constituição Federal)¹⁵⁶.

Assim, percebe-se que a origem do instituto se encontra no Brasil Colônia, e, indiscutivelmente, é resultado de uma necessidade latente de a Coroa Portuguesa proteger as praias brasileiras das invasões e intervenções inimigas¹⁵⁷.

Decerto que, nos dias atuais, a necessidade de proteção do território nacional já não é mais o ponto central, tendo em vista que o Brasil não se encontra em período de Guerras, tampouco se situa em áreas de conflito. Em verdade, os Terrenos de Marinha têm uma função muito mais voltada ao interesse patrimonial da União atualmente, como lecionam Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald:

Há muito não faz mais sentido manter em poder da União determinados terrenos litorâneos, com a finalidade de resguardar a defesa marítima do país em situação de guerra. Apenas a volúpia arrecadatória da União Federal é capaz de explicar a preservação da enfiteuse sobre esses imóveis¹⁵⁸.

Fato é que, desde os primórdios do instituto, a propriedade do Poder Público criava inúmeras limitações aos particulares quanto a esses terrenos. Inclusive, na Ordem Régia de 21 de outubro de 1710, especificamente, houve disposição expressa do já domínio do Estado sobre os Terrenos de Marinha, além das limitações que já vinham sendo impostas aos cidadãos quanto ao seu uso, vez que esta dispôs que “as sesmarias nunca deveriam compreender a marinha, que sempre deve estar desimpedida para qualquer incidente do meu serviço, e de defesa da terra”¹⁵⁹.

Outro momento em que também se tornou expressa a limitação do uso dos Terrenos de Marinha pelos particulares, foi quando da publicação do Decreto nº 24.643, de 10 de julho de 1934, que, em seu art. 11, 1º, trouxe expressamente que os Terrenos de Marinha são bens dominicais¹⁶⁰, ou seja, são bens que não estão afetados e se

¹⁵⁶ NIEBUHR, Joel de Menezes. Terrenos de Marinha: aspectos destacados. **Revista de Doutrina TRF-4**, Publicada em 24/08/2004. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm. Acesso em: 15 set.2020.

¹⁵⁷ PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013, p. 19.

¹⁵⁸ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 906.

¹⁵⁹ PASSOS, Tatiana. *Op. cit.*, p. 23.

¹⁶⁰ Art. 11. São públicos dominicais, se não estiverem destinados ao uso comum, ou por algum título legítimo não pertencerem ao domínio particular; 1º, os terrenos de marinha; (BRASIL. **Decreto nº 24.643**, de 10 de julho de 1934. “Decreta o Código de Águas”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d24643compilado.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2024.643%2C%20DE%2010%20DE%20JULHO%20DE%201934.&text=Decreta%20o%20C%C3%B3digo%20de%20C%C3%81guas.&text=%C3%81GUAS%20P%C3%9ABLICAS-Art.,de%20uso%20comum%20ou%20dominicais. Acesso em: 26 abr.2021)

encontram no patrimônio disponível da Administração Pública, podendo, portanto, ser objeto de alienação para que se obtenha fins lucrativos¹⁶¹.

O fato é que essa limitação ao uso dos Terrenos de Marinha pelos particulares perdura até os dias atuais. Isso porque, como bem pontuado por Di Pietro, hoje os Terrenos de Marinha ainda têm natureza dominical¹⁶², ou seja, pertencem à União Federal por força de mandamento constitucional, de modo que existe uma clara e evidente limitação ao seu uso por parte de terceiros não integrantes da Administração Pública. Contudo, isso não impede que estes terrenos possam ser objeto de exploração econômica pelo Poder Público¹⁶³, o que faz com que particulares, por corolário lógico, possam deles se utilizar, desde que com as devidas ressalvas.

Isso porque, os bens públicos dominicais são aqueles que, apesar de constituírem o patrimônio da pessoa jurídica de direito público, são bens particulares disponíveis, que podem ser alienados ou utilizados com exclusividade por particulares, contanto que haja a autorização do ente¹⁶⁴. É necessário pontuar, inclusive, que o bem não deixará de integrar o patrimônio público para integrar o patrimônio de um particular, pois o objetivo do caráter comercial dos bens públicos dominiais é tão somente somar à receita da Administração Pública, que não deixa de manter o vínculo, em hipótese alguma, com os aludidos bens¹⁶⁵.

Dito de outro modo, não há por que manter esses bens públicos unicamente no domínio da União, já que há uma possibilidade de exploração destes. Portanto, esses bens podem ser objeto de contratação com particulares, ocasião na qual haverá o pagamento da taxa de foro, do laudêmio, ou da taxa de ocupação, a depender da natureza do contrato firmado.

¹⁶¹ NETO, Fernando Ferreira Baltar; TORRES, Rony Charles Lopes. **Direito Administrativo**. 10.ed., Salvador: JusPodivm, 2020, p. 526.

¹⁶² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33.ed. Rio de Janeiro: Gen, 2020, p. 1619.

¹⁶³ NETO, Fernando Ferreira Baltar; TORRES, Rony Charles Lopes. *Op. cit., loc. cit.*

¹⁶⁴ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016, p. 146.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 145.

3.2 CONTRATOS FIRMADOS ENTRE O PODER PÚBLICO E PARTICULARES SOBRE TERRENOS DE MARINHA

Como visto no tópico anterior, por serem de propriedade da União e terem natureza dominical, os Terrenos de Marinha podem ser objeto de exploração econômica pelo Poder Público¹⁶⁶. Assim, o presente tópico será dedicado à análise dos possíveis contratos firmados entre a Administração Pública e os particulares sobre esses bens, para, no tópico 4, se analisar quais deles podem efetivamente dar ensejo à incidência de IPTU.

Deve-se frisar, inicialmente, que, conforme já demonstrado, quando inexistente qualquer contrato firmado entre poder público e particulares, de fato não há o que se falar em incidência de IPTU sobre os Terrenos de Marinha, tendo em vista que a propriedade, a posse e o domínio útil destes continuariam com a União e, em face das disposições já trazidas acerca da imunidade recíproca no tópico 2.4 do presente trabalho, isso resultaria na não incidência do imposto.

Contudo, ainda que a propriedade do bem público permaneça, em toda e qualquer hipótese, com a União Federal, é necessário destinar especial atenção ao fato de que alguns dos contratos celebrados entre a Administração Pública e os particulares para a exploração econômica dos Terrenos de Marinha têm a aptidão de transferir a posse ou o domínio útil do bem ao contratante, podendo torná-lo sujeito passivo do IPTU¹⁶⁷.

Relativamente às ilhas e terrenos de marinha que constituem bens da União, não haverá propriedade de imóvel urbano a ser tributada, tendo em vista que não haverá proprietários privados e que a União é imune a impostos (art. 150, VI, a, da CF). Apenas o domínio útil e posse poderão ocorrer, mas a tributação desses depende de se admitir a extrapolação da base econômica que delimita a competência tributária¹⁶⁸.

Para que se entenda melhor essa questão da possibilidade de transferência da posse ou domínio útil ao contratante, faz-se necessário visitar o instituto da detenção e demonstrar o porquê de os contratos celebrados com os Terrenos de Marinha,

¹⁶⁶ NETO, Fernando Ferreira Baltar; TORRES, Rony Charles Lopes. **Direito Administrativo**. 10.ed. Salvador: JusPodivm, 2020, p. 526.

¹⁶⁷ DIAS JR., Antônio Augusto; LUSTOZA, Helton Kramer; CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de. **Tributos em Espécie**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 933.

¹⁶⁸ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 410.

especificamente, poderem transferir esses direitos reais do bem ao contratante, e não apenas a detenção, possibilitando, na primeira situação, a incidência do IPTU.

É de suma importância fazer essa observação no presente trabalho, pois uma das hipóteses de mera detenção, e, portanto, de impossibilidade de configuração da posse, se refere a algumas espécies de bem público¹⁶⁹, já que a Constituição Federal, em seu art. 183, §3º¹⁷⁰, bem como no art. 191, parágrafo único¹⁷¹, dispõe que os bens públicos são insuscetíveis à aquisição por particulares através de usucapião. Portanto, há uma mera tolerância do poder público quanto à utilização de alguns seus bens por particulares, o que seria uma mera detenção consentida¹⁷².

Nesse passo, o detentor seria aquele que “perdeu a proteção possessória em decorrência de um óbice legal, uma opção legislativa vinculada à qualidade de seu título de aquisição da coisa”¹⁷³, de modo que, nesses casos, não caberia a incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, já que este instituto não está inserido no rol de fatos geradores previstos pela Constituição Federal ou pelo Código Tributário Nacional.

Esse fato poderia levar a uma conclusão equivocada de que, por tal razão, nenhum bem público poderia ser objeto de tributação por IPTU, já que sempre seria objeto de mera detenção, e não de posse. Ocorre que essa premissa é inverídica pelo simples fato de que a detenção não se aplica a todas as espécies de bens públicos, podendo, sim, haver contratação com particulares que os transmitam a qualidade de sujeito passivo do IPTU.¹⁷⁴

Nesse sentido, é salutar fazer a diferenciação entre as espécies de bem público e a sua relação com a posse e com a detenção. Assim, de fato, o particular que ocupa bem público de uso comum do povo ou de uso especial é mero detentor, e não

¹⁶⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Esquemático**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 357.

¹⁷⁰ Art. 183., §3º Os imóveis públicos não serão adquiridos por usucapião. (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 mar.2021)

¹⁷¹ Art. 191. Parágrafo único. Os imóveis públicos não serão adquiridos por usucapião. (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 29 mar.2021)

¹⁷² GONÇALVES, Carlos Roberto. *Op. cit., loc. cit.*

¹⁷³ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 127.

¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 139.

possuidor¹⁷⁵, mas quando se está diante de bens dominicais ou patrimoniais, admite-se a posse de bens públicos - sendo este o caso dos Terrenos de Marinha, conforme já bem delineado neste tópico. Nesse sentido, ensinam Cristiano Chaves e Nelson Rosenvald:

[...] admitimos a posse por particulares sobre os chamados bens públicos dominicais ou patrimoniais, utilizados pelo Estado à moda do particular, esvaziados de destinação pública e alienáveis. Inseridos no comércio jurídico de Direito Privado, podem ser objeto de posse autônoma, como também de contratos regidos pelo Código Civil, como locação, arrendamento e enfiteuse¹⁷⁶.

Assim, considerando que os Terrenos de Marinha são bens públicos dominicais¹⁷⁷, admite-se que nestes não existe apenas a hipótese de mera detenção, já que é possível que, por sua natureza dominical, eles possam ser objeto de posse por parte de particulares após a celebração de um contrato.

Inclusive, o art. 109 do Decreto-Lei 9.760/46 traz a previsão expressa de que os bens imóveis da União não utilizados em serviços públicos poderão, independentemente da sua natureza, ser alugados, aforados ou cedidos¹⁷⁸, o que possibilita a manutenção de diversos contratos entre o poder público e os particulares em relação a esses bens. Ademais, o art. 74 do mesmo artigo já traz as formalidades necessárias no ato de contratação entre as partes, uma vez que dispõe que “os termos, ajustes ou contratos relativos a imóveis da União, serão lavrados na repartição local ao S. P. U. e terão, para qualquer efeito, força de escritura pública, sendo isentos de publicação, para fins de seu registro pelo Tribunal de Contas”¹⁷⁹.

Assim, fixada a possibilidade de firmação de contratos sobre bens públicos e transpondo a análise para a seara da hipótese de incidência do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, é possível que, a depender do tipo de

¹⁷⁵ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 139.

¹⁷⁶ *Ibidem*, loc. cit.

¹⁷⁷ Art. 11. São públicos dominicais, se não estiverem destinados ao uso comum, ou por algum título legítimo não pertencerem ao domínio particular; 1º, os terrenos de marinha; (BRASIL. **Decreto nº 24.643**, de 10 de julho de 1934. Decreta o Código de Águas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d24643compilado.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%2024.643%2C%20DE%2010%20DE%20JULHO%20DE%201934.&text=Decreta%20o%20C%C3%B3digo%20de%20C%C3%81guas.&text=%C3%81GUAS%20P%C3%9ABLICAS-,%20de%20uso%20comum%20ou%20dominicais. Acesso em: 26 abr.2021)

¹⁷⁸ BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

¹⁷⁹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

contrato firmado entre a União e os particulares, se configure a posse com *animus domini* ou domínio útil por um particular e, por corolário lógico, haja a incidência deste tributo sobre bens públicos de natureza de natureza dominical, como os Terrenos de Marinha.

Isto posto, é necessário examinar mais a fundo essas espécies de contrato que podem ser firmados entre particulares e União, merecendo especial atenção os contratos de aforamento, os contratos de ocupação e os contratos de concessão de uso, pois, conforme será mais especificamente demonstrado doravante, o Supremo Tribunal Federal, debruçando-se sobre a problemática da incidência, ou não, de IPTU em Terrenos de Marinha sob a égide dos referidos contratos, em oportunidades distintas, adotou, equivocadamente, a mesma posição, muito embora as naturezas dos contratos sejam opostas.

3.2.1 Contrato de aforamento

O contrato de aforamento, também chamado de enfiteuse, é similar a uma locação perpétua. Nas palavras de Cristiano Chaves, consiste em um direito real limitado, capaz de transmitir a determinado sujeito, perpetuamente, os poderes inerentes ao domínio de um imóvel. Esse sujeito passa a se chamar enfiteuta ou foreiro, e concentra em si uma gama de poderes inerentes ao domínio do imóvel¹⁸⁰, como usar, gozar, fruir e dispor, mesmo que de forma limitada¹⁸¹.

Em suma, pode-se dizer que o contrato é firmado, de um lado, pela União Federal, enquanto proprietária do imóvel e titular do domínio pleno útil, e do outro, o particular ou até mesmo outro ente público, que passa a se denominar foreiro. Portanto, a União é contratante, e a parte contrária, contratada, de modo que a primeira permanece com o domínio direto do imóvel, enquanto esta última passa a deter tão somente o domínio útil¹⁸², o que gera a obrigação de ter que arcar com o pagamento

¹⁸⁰ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 904.

¹⁸¹ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016, p. 67.

¹⁸² NETO, Fernando Ferreira Baltar; TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Direito Administrativo**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 531.

do foro¹⁸³, sobre o qual se discorrerá em tópico próprio. Conclui-se, portanto, que há uma bifurcação da propriedade em domínio direto, que pertence à União, e domínio útil, que passa a pertencer ao foreiro¹⁸⁴.

Nesse passo, sabe-se que o foreiro tem os mesmos poderes inerentes ao proprietário, apesar de não o ser. Pode, inclusive, dispor do bem, transferindo-o a qualquer pessoa por ato *inter vivos* - contanto que verificado que está em dia com as obrigações perante a União. Não obstante, pode constituir usufrutos, servidões, hipotecas, e, ainda, dar a coisa aforada em subenfitese¹⁸⁵.

Insta consignar, ainda, que, apesar de expressamente prevista no Código Civil de 1916¹⁸⁶, a enfiteuse fora extinta com a promulgação do Código Civil de 2002, conforme se infere seu do art. 2.038¹⁸⁷. Contudo, no §2º deste mesmo dispositivo¹⁸⁸, o legislador se preocupou em excepcionar os Terrenos de Marinha a essa extinção. Se permite, portanto, no ordenamento jurídico brasileiro, a existência de enfiteuse apenas no que se refere aos Terrenos de Marinha¹⁸⁹.

Passando para os aspectos formais do contrato de aforamento, tem-se que este tem assento no Registro Imobiliário, de modo que, em sua matrícula, consta sempre a União como proprietária do imóvel, junto à observação quanto à bipartição do domínio, já que o domínio útil passa a pertencer ao foreiro.¹⁹⁰

Segundo Rodrigo Marcos Antonio Rodrigues em seu Curso sobre Terrenos de Marinha e seus acrescidos, na prática, basta haver a anotação à margem da matrícula de que o imóvel está localizado em terreno de marinha, e, assim, os

¹⁸³ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016, p. 188.

¹⁸⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33.ed. Rio de Janeiro: Gen, 2020, p. 1647.

¹⁸⁵ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 907.

¹⁸⁶ BRASIL. **Lei nº 3.701**, de 01 de janeiro de 1916. Extinto Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 22 set.2020.

¹⁸⁷ Art. 2.038. Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteseuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, e leis posteriores. (BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 15 nov.2020)

¹⁸⁸ §2º A enfiteuse dos terrenos de marinha e acrescidos regula-se por lei especial. (BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 15 set.2020)

¹⁸⁹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo brasileiro**. Rio de Janeiro: Atlas, 2015, p. 912.

¹⁹⁰ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. *Op. cit., loc. cit.*

registradores estarão atentos à apresentação da Certidão Autorizativa de Transferência (CAT) pelo interessado - que é absolutamente necessária para a formalização do contrato de aforamento. Nessa certidão, inclusive, deve constar o nome do foreiro, a informação expressa de que o imóvel não se encontra em uso do poder público, bem como a comprovação de que foi devidamente pago o laudêmio.¹⁹¹

Ainda, de acordo com os ensinamentos de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a extinção do aforamento pode se dar através de 6 (seis) formas distintas, quais sejam

(i) inadimplemento; (ii) acordo; (iii) remição, em favor do foreiro e a critério do Presidente da República, quando não subsista razão para o regime enfiteutico; (iv) caducidade, pelo não pagamento do foro por três anos consecutivos; (v) abandono do imóvel, caracterização pela ocupação, por mais de cinco anos, sem contestação, de assentamentos informais de baixa renda, retornando o domínio útil à União; (vi) interesse público, mediante indenização;

3.2.1.1 Foro

De acordo com o art. 101 do Decreto-Lei nº 9.760/1946, quando se está diante de um contrato de aforamento, os particulares que aforarem os terrenos da União ficam sujeitos ao pagamento anual do foro de 0,6% (seis décimos por cento) do valor do respectivo domínio pleno, que será anualmente atualizado¹⁹².

Dito de outro modo, o foro pode ser considerado uma pensão paga anualmente pelo foreiro ao ente público, pelo seu exercício do domínio útil do imóvel de propriedade da Administração¹⁹³.

Inclusive, deve-se pontuar que o inadimplemento da taxa de foro por três anos consecutivos pode gerar a caducidade do aforamento, que apenas pode ser revogada se adimplidas todas as parcelas em aberto¹⁹⁴.

¹⁹¹ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016, p. 190.

¹⁹² BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 20 ago.2020.

¹⁹³ PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013, p. 55.

¹⁹⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33.ed. Rio de Janeiro: Gen, 2020, p. 1648.

3.2.1.2 Laudêmio

Também no âmbito do contrato de aforamento incide o laudêmio, que é devido pelos particulares à União tão somente quando há a venda ou cessão de direitos de um Terreno de Marinha, de acordo com o art. 102 do mesmo Decreto-Lei nº 9.760/1946. De acordo com o §1º, ainda, este corresponde ao valor de 5% do valor do domínio pleno da propriedade. Senão veja-se:

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)¹⁹⁵.

Deve-se pontuar, nesse contexto, que, ainda que jamais vá se transferir a propriedade do bem público, existe o direito claro de dispor da coisa em contratos de aforamento. Isso porque o enfiteuta pode alienar o domínio útil a outrem, e, se o fizer, fica obrigado a pagar o laudêmio, que pode ser entendido também como uma contraprestação à União por não lhe ser oportunizado o domínio pleno do bem de sua propriedade¹⁹⁶.

Insta consignar, nesse sentido, que para que haja essa alienação de um bem público e o subsequente recolhimento do laudêmio, é necessária a autorização expressa da União Federal, combinada com a concretização de três requisitos básicos: o imóvel não pode se encontrar em área de serviço público, o enfiteuta deve estar com todas suas obrigações cumpridas perante o Patrimônio da União no que tange ao imóvel que está sendo objeto da alienação, e, por fim, deve ter havido necessariamente o devido recolhimento do laudêmio¹⁹⁷.

Ainda, não devem restar dúvidas quanto ao sujeito passivo da obrigação de pagar o laudêmio: quando efetivada a tradição do imóvel e, portanto, concretizado o contrato de aforamento, é, em regra, o vendedor que deve realizar o pagamento do laudêmio,

¹⁹⁵ BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 20 ago.2020.

¹⁹⁶ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016, p. 76.

¹⁹⁷ *Ibidem*, loc. cit.

ainda que possa haver convenção entre as partes no sentido contrário¹⁹⁸. É nesse sentido que decidiu o Supremo Tribunal Federal no Agravo nº 11.262¹⁹⁹ e, também, é o que dispõe o art. 2º do Decreto nº 9.760/1998²⁰⁰.

Nesse passo, é de se destacar que o laudêmio é cobrado única e exclusivamente nos contratos de aforamento, mas jamais em contratos precários, tais como os de ocupação, pois nesses últimos não há a transmissão do domínio útil, apenas a real cessão da ocupação - licença precária e que não representa os poderes dos direitos reais.²⁰¹ É o que hoje entende o Tribunal Regional da 4ª Região, conforme infere-se da análise, por exemplo, dos AC 2006.71.00.041.040-3²⁰², AC 2006.72.08.005281-0²⁰³, AC 2006.72.00.002269-7²⁰⁴ e do AC 2007.72.08.001508-7, cuja ementa segue abaixo colacionada:

ADMINISTRATIVO. ENFITEUSE. OCUPAÇÃO. LAUDÊMIO. INSTITUTOS JURÍDICOS DIVERSOS. TRANSFERÊNCIA ONEROSA. APARTAMENTOS. PROPRIEDADE FRACIONADA. TERRENO DE MARINHA. INVALIDADE. INEXISTÊNCIA DE AFORAMENTO. PRECEDENTES.

1. A Enfiteuse, instituto jurídico de direito material, introduzido no ordenamento legal pelo Código Civil de 1916, embora extinto pela CF/88 para novas instituições, permanece vigente em relação às Cartas de Aforamento já instituídas e registradas, anteriormente a outubro de 1988, enquanto não ultrapassados os prazos e condições do próprio instituto para sua extinção natural ou antecipada. Assim, o laudêmio é devido somente para os bens imóveis atrelados ao instituto da Enfiteuse/Aforamento, exigível nas transferências de propriedades - domínio útil - em imóveis submetidos a tais regimes (arts. 678/694 do CC/1916).

¹⁹⁸ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016, p. 80.

¹⁹⁹ Ac. Um. Da 1ª Turma do STF no Agr nº 11.262, Ver. For., v. 102, p. 70 - "Compete ao vendedor e não ao comprador o pagamento do laudêmio".

²⁰⁰ Art. 2º 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); (BRASIL. **Decreto nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 20 maio 2021)

²⁰¹ PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013, p. 56.

²⁰² BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Relator Min. Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, Terceira Turma, DJ 06/08/2008. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2349855&hash=4e9eb62a57d879d814afa9cb820e471e Acesso em: 13 maio 2021.

²⁰³ BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Relator Min. Marcio Antonio Rocha, Quarta Turma, DJ 16/08/2008. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2247776&hash=74a95c5d8809bbea5a8a891d9c68cff4 Acesso em: 13 maio 2021.

²⁰⁴ BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Relator Min. Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, Terceira Turma, DJ 30/05/2007. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2247776&hash=74a95c5d8809bbea5a8a891d9c68cff4 Acesso em: 13 maio 2021.

2. Precedentes: "Nos termos do art. 686 do Código Civil, o laudêmio é instituto jurídico afeito à enfiteuse ou aforamento, sendo descabida, portanto, sua cobrança sobre a transferência de apartamento construído sobre terreno de marinha, apenas ocupado pelo alienante, haja vista não haver transferência de domínio útil. (TRF 4ª R., AC - APELAÇÃO CIVEL, Processo: 2000.04.01.134360-6, UF: SC, TERCEIRA TURMA, Relator FRANCISCO DONIZETE GOMES, DJ: 02/07/2003, PÁGINA: 607)

3. Mantida disposição da sentença quanto à verba honorária.

4. Apelo da parte autora parcialmente provido. Recurso da União improvido. Prejudicado agravo retido²⁰⁵.

Por fim, o laudêmio não tem natureza um tributo, mas tão somente de uma prestação pecuniária em que "se obrigou a pessoa física ou jurídica (foreiro) quando firmou o contrato de enfiteuse com o proprietário (senhorio direto) do imóvel. É uma relação contratual, que não nasce diretamente da lei, como no caso do tributo"²⁰⁶.

Em verdade, o laudêmio, por apenas incidir sobre a receita da transferência do domínio útil, pode ser considerada como receita patrimonial equiparada a preço público²⁰⁷.

3.2.2 Contrato de ocupação

Estudado o contrato de aforamento e os seus efeitos, passa-se a analisar, então, outra espécie de contrato comumente firmado entre União e particulares com os bens em questão: o contrato de ocupação. De acordo com art. 7º da Lei nº 9.636, de 15 de maio de 1998,

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 ocupação²⁰⁸.

²⁰⁵ BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Relator Min. Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, Terceira Turma, DJ 06/08/2008. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2352477&hash=c50232025f24a0d97c27a5e792893b6a. Acesso em: 13 maio 2021.

²⁰⁶ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016, p. 82.

²⁰⁷ PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013, p. 55.

²⁰⁸ BRASIL. **Lei nº 9.636**, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a regularização, administração, aforamento e alienação de bens imóveis de domínio da União, altera dispositivos dos Decretos-Leis nºs 9.760, de 5 de setembro de 1946, e 2.398, de 21 de dezembro de 1987, regulamenta o § 2º do art. 49 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9636compilado.htm. Acesso em: 20 set.2020.

Dito de outro modo, apesar de gerar o pagamento da taxa de ocupação à Administração Pública, o contrato de ocupação é um ato administrativo precário e, frise-se, resolúvel a qualquer tempo, podendo ser revogado unilateralmente pelo Poder Público²⁰⁹. Chama-se, então, de ocupação precária, justamente porque, além de não gerar ao ocupante qualquer direito sobre o terreno, ela só será mantida enquanto não contrariar o interesse público, de modo que a União pode proceder com o seu cancelamento a qualquer tempo, o que é corroborado com o art. 2º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.561, de 13 de julho de 1977²¹⁰.

Registre-se, nesse sentido, que o art. 131 do Decreto-Lei 9.760/1946²¹¹ também é enfático ao dispor que a ocupação de um Terreno de Marinha e o subsequente pagamento da taxa de ocupação pelo ocupante não importa no reconhecimento, por parte da União Federal, de qualquer transferência de propriedade ou de aforamento. Inclusive, no artigo subsequente, qual seja o art. 132 do mesmo diploma normativo, o legislador ainda entendeu por bem explicitar que, de fato, a União pode imitir-se na posse do Terreno de Marinha quando julgar necessário²¹².

Esse dispositivo suscitou uma questão controversa acerca da possibilidade, ou não, de se indenizar o ocupante a partir do cancelamento do contrato de ocupação por parte da União Federal. Isso porque, como trazido, o art. 2º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.561, já aqui citado, dispõe expressamente que em casos de ocupação, o contrato terá “sempre caráter precário, não gerando, para o ocupante, quaisquer direitos sobre o terreno ou a indenização por benfeitorias realizadas”²¹³. De outro lado, o §1º

²⁰⁹ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos:** Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro. São Paulo: Pillares, 2016, p. 194.

²¹⁰ Art. 2º, § 1º - A inscrição, ressalvados os casos de preferência ao aforamento, terá sempre caráter precário, não gerando, para o ocupante, quaisquer direitos sobre o terreno ou a indenização por benfeitorias realizadas. (BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.561**, de 13 de julho de 1977. Dispõe sobre a ocupação de terrenos da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1561.htm. Acesso em: 12 maio 2021)

²¹¹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 20 ago.2020.

²¹² 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. (BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 12 maio 2021)

²¹³ Art. 2º, § 1º - A inscrição, ressalvados os casos de preferência ao aforamento, terá sempre caráter precário, não gerando, para o ocupante, quaisquer direitos sobre o terreno ou a indenização por benfeitorias realizadas. (BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.561**, de 13 de julho de 1977. Dispõe sobre a ocupação de terrenos da União e dá outras providências. Disponível em:

desse art. 132 do Decreto-Lei 9.760 dispõe em sentido contrário, vez que admite que, em caso de a ocupação ser de boa-fé, as benfeitorias existentes no terreno poderão ser indenizadas²¹⁴.

Apesar de, atualmente, a maioria das certidões de ocupação emitidas pela SPU não considerarem o direito de indenização em nenhuma hipótese, pode-se interpretar que deve prevalecer o princípio da boa-fé e, portanto, a necessidade de indenização de benfeitorias quando este estiver presente no caso concreto²¹⁵.

O fato é que, em face destas limitações ao uso do imóvel, o ocupante de um Terreno de Marinha não detém a propriedade deste, tampouco o seu domínio. Assim, quando os Terrenos de Marinha são objeto de ocupação, percebe-se que o que se tem é tão somente a cessão, por parte da União Federal, do uso daquele bem. Nesse sentido leciona Joel de Menezes Niebuhr:

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, realizado, historicamente, sem critério algum, em desalinho ao preceito isonômico, pelo que, através dele, se concedeu uma série de privilégios a apadrinhados²¹⁶.

Em face do exposto, pode-se definir o contrato de ocupação, em suma, como um regime adotado pela União, com o fim de disponibilizar os seus bens dominicais, como é o caso do terreno de marinha, para o uso e ocupação precárias de pessoas - físicas ou jurídicas, públicas ou particulares, de modo que o domínio pleno, ou seja, tanto o domínio útil, quanto o domínio direto, permanece com a própria União Federal, que a qualquer momento pode imitar-se na posse do terreno²¹⁷.

http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1561.htm. Acesso em: 12 maio 2021)

²¹⁴ BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

²¹⁵ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos**: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro. São Paulo: Pillares, 2016, p. 195.

²¹⁶ NIEBUHR, Joel de Menezes. Terrenos de Marinha: aspectos destacados. **Revista de Doutrina TRF-4**. Publicada em 24/08/2004. Disponível em: [https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm](https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm). Acesso em: 15 set.2020.

²¹⁷ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. *Op. cit.*, p. 194.

3.2.2.1 Taxa de ocupação

Outra contribuição devida pelos particulares é a taxa de ocupação, tutelada pelo art. 127 do mesmo diploma normativo²¹⁸, e que, diferentemente da taxa de foro e do laudêmio, é devida quando celebrado um contrato de ocupação com a União Federal. A taxa de ocupação também é calculada sobre o valor do domínio útil do imóvel, e, de acordo com o art. 1º do Decreto-lei nº 2.398, de 1987²¹⁹, corresponde à quantia de 2% deste.

Assim como acontece com a taxa de laudêmio, esta taxa pode ser considerada como uma receita patrimonial da União, na forma de preço público, pelo uso e ocupação do terreno de marinha não aforado, mas apenas ocupado²²⁰.

3.2.3 Contrato de cessão de uso

O contrato de cessão de uso, no âmbito dos Terrenos de Marinha, é firmado pela União, que é a cedente, e pelo cessionário, que pode estar representado pelos Estados, Distrito Federal, Municípios, entidades sem fins lucrativos e até pessoas físicas ou jurídicas, contanto que tenham interesse público, social, ou aproveitamento econômico de interesse nacional²²¹. Portanto, de acordo com José dos Santos Carvalho Filho, pode-se chamar de cessão de uso o contrato em que o Poder Público “consente com o uso gratuito de bem público por órgãos da mesma pessoa ou de pessoa diversa, incumbida de atividade que, de algum modo, traduza interesse para coletividade”²²².

²¹⁸ BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De19760.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

²¹⁹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.398**, de 21 de dezembro de 1987. Dispõe sobre foros, laudêmios e taxas de ocupação relativas a imóveis de propriedade da União, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De19760.htm. Acesso em: 15 set.2020.

²²⁰ PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013, p. 59.

²²¹ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016, p. 211.

²²² CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p.1089 *apud* PARECER n. 00014/2015/DEPCONSU/PGF/AGU. NUP: 23079.001461/201314. Interessados: Procuradoria Federal Junto a Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ ASSUNTOS: Cessão de uso / Concessão de uso / Concessão de Direito Real de

Nesse passo, tem-se que o contrato de cessão de uso é encontrado no ordenamento brasileiro em duas modalidades diferentes, conforme bem pontuado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro²²³. A primeira hipótese é a prevista no art. 64, §3º, do Decreto-Lei 9.760²²⁴, o qual se refere à cessão de uso que existe no âmbito dos Terrenos de Marinha: a cessão que é sempre gratuita e outorgada a Estados, Municípios, Distrito Federal e entidades sem fins lucrativos das áreas públicas²²⁵.

Já a segunda hipótese é aquela referente ao contrato de cessão de uso previsto na Lei 9.636, mais especificamente no seu art. 18, II, que se concretiza em condições especiais, podendo, inclusive, ser onerosa, de modo que deve exigir os procedimentos licitatórios em caso de competitividade²²⁶.

Essa espécie de cessão de uso tem como os beneficiários as pessoas físicas ou jurídicas que utilizem o bem para fins de aproveitamento econômico de interesse nacional, ao contrário do que ocorre com a primeira hipótese, já acima narrada. No mais, sabe-se que este contrato pode se dar “sob qualquer dos regimes previstos no Decreto-Lei 9.760 (locação, arrendamento ou enfiteuse) ou sob o regime de concessão de direito real de uso”²²⁷.

Portanto, de todo modo, tem-se que o contrato de cessão de uso pode se resumir a um artifício de colaboração entre as esferas da Administração Pública, já que, nos casos de Terrenos de Marinha, a União cede um imóvel que não está sendo utilizado em seu serviço para que outro ente da Administração Pública - direta ou indireta - o utilize, inclusive com a possibilidade de explorá-lo financeiramente²²⁸.

Uso. **JusBrasil**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/182009259/djal-jurisdicional-e-administrativo-15-03-2018-pg-131>. Acesso em: 18 maio 2021.

²²³ DI PIETTRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33.ed. Rio de Janeiro: Gen, 2020, p. 1648.

²²⁴ Art. 64, § 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. (BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De19760.htm. Acesso em: 18 maio 2021)

²²⁵ DI PIETTRO, Maria Sylvia Zanella. *Op. cit., loc. cit.*

²²⁶ BRASIL. **Lei nº 9.636**, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a regularização, administração, aforamento e alienação de bens imóveis de domínio da União, altera dispositivos dos Decretos-Leis nºs 9.760, de 5 de setembro de 1946, e 2.398, de 21 de dezembro de 1987, regulamenta o § 2º do art. 49 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9636compilado.htm. Acesso em: 20 set.2020.

²²⁷ DI PIETTRO, Maria Sylvia Zanella. *Op. cit., loc. cit.*

²²⁸ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016, p. 211.

É importante frisar que, assim como nos contratos de ocupação de bens públicos, não é transferido ao cessionário qualquer direito real sobre o imóvel - tanto é assim, que o cedente pode reaver a posse do bem cedido a qualquer momento²²⁹. Inclusive, esse entendimento fora exarado e ratificado pela Receita Federal do Brasil, que em sua Instrução Normativa nº 87/2020, disciplinou e caracterizou o contrato de cessão de uso de bens públicos.

Art. 2º Para efeito dessa IN, considera-se:

I - Cessão de uso - contrato administrativo utilizado para destinar imóvel de propriedade da União de forma privativa, quando há a necessidade de manter o domínio do bem, e a atividade a ser desenvolvida for de interesse público ou social, ou de aproveitamento econômico de interesse nacional. A cessão de uso não transfere direito real ao cessionário e poderá ser nos regimes gratuito, oneroso, ou em condições especiais²³⁰.

É importante destacar, ainda, que se houver desvio de finalidade no uso do imóvel, no todo ou em parte, a autorização de cessão de uso outrora concedida será nula²³¹.

3.2.4 Demais contratos

Além dos contratos de aforamento, ocupação e cessão de uso, a União Federal pode firmar outras espécies de contrato com os particulares e pessoas jurídicas em relação a Terrenos de Marinha.

Existe, por exemplo, o contrato de permissão de uso, previsto pelo art. 22 da Lei no 9.636, que prevê a permissão, por parte da União Federal e a título precário, do uso de áreas de seu domínio, para que haja a realização de eventos de curta duração, seja de natureza religiosa, cultural, recreativa ou educacional²³², sendo vedado que o uso privativo seja permitido ou autorizado para fins de interesse exclusivo do

²²⁹ NIEBUHR, Joel de Menezes. Terrenos de Marinha: aspectos destacados. **Revista de Doutrina TRF-4**. Publicada em 24/08/2004. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm. Acesso em: 18 maio 2021.

²³⁰ BRASIL. **Instrução Normativa no 87**, de 1º de Setembro de 2020. Dispõe sobre os atos administrativos, fiscalizatórios, e de gestão e contratos, estabelecendo procedimentos inerentes aos processos de cessões de uso, nos regimes gratuito, oneroso ou em condições especiais de imóveis e áreas de domínio e propriedade da União, e dá outras providências. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-87-de-1-de-setembro-de-2020-284713592>. Acesso em: 18 maio 2021.

²³¹ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos**: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro. São Paulo: Pillares, 2016, p. 211.

²³² DI PIETTRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 33.ed. Rio de Janeiro: Gen, 2020, p. 1649.

particular²³³. É um negócio jurídico unilateral, discricionário e, claro, precário²³⁴, de modo que o seu prazo de vigência é de apenas três meses, prorrogáveis por outros três²³⁵.

Ademais, o ato administrativo de permissão é privativo do Secretário do Patrimônio da União, e nele devem constar todas as condições formais para a o ato, inclusive no que tange aos direitos e obrigações do permissionário.

Outra espécie de contrato que pode ser firmado no âmbito dos Terrenos de Marinha é o contrato de autorização de uso, que em muito se assemelha ao contrato de permissão de uso. Se difere deste último apenas porque a sua utilização não tem foco na utilidade pública, mas tão somente no interesse particular. Contudo, é também um contrato discricionário e unilateral, no qual a Administração Pública apenas transfere a posse precária ao particular²³⁶.

Pode-se citar ainda o contrato de locação de imóveis públicos, previstos pelo Capítulo III do Decreto-Lei 9.760²³⁷, já que os bens não utilizados para o serviço público podem ser objeto de locação para a residência de autoridades federais ou servidores no interesse público²³⁸, por exemplo, de modo que há a possibilidade de rescisão tão logo o imóvel se torne necessário ao serviço da Administração Pública, vide art. 89, III do aludido Decreto²³⁹, demonstrando, de plano, que o domínio útil também permanece com o ente público.

²³³ LIMA, Denise Hollanda C.; NEVES, Marcelo. Ocupação por terceiros de espaço físico em bens imóveis de órgãos públicos: análise da juridicidade. **Revista do TCU nº 108**. Publicada em 01/01/2007. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/468>. Acesso em: 18 maio 2021.

²³⁴ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos**: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro. São Paulo: Pillares, 2016, p. 208.

²³⁵ Art. 14. A utilização, a título precário, de áreas de domínio da União será autorizada mediante outorga de permissão de uso pelo Secretário do Patrimônio da União, publicada resumidamente no Diário Oficial. III - o prazo de vigência, que será de até três meses, podendo ser prorrogado por igual período. (BRASIL. **Decreto 3.725**, de 10 de janeiro de 2001. Regulamenta a Lei nº 9.636, de 15 de maio de 1998, que dispõe sobre a regularização, administração, aforamento e alienação de bens imóveis de domínio da União, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3725.htm. Acesso em: 18 maio 2021)

²³⁶ LIMA, Denise Hollanda C.; NEVES, Marcelo. *Op. cit.*

²³⁷ BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 18 maio 2021.

²³⁸ DI PIETTRO, Maria Sylvania Zanella. *Op. cit.*, p. 1647.

²³⁹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 18 maio 2021.

Tanto é assim, que o Superior Tribunal de Justiça entendeu por bem sumular o entendimento de que, por não deter o domínio útil e o *animus domini* sobre o imóvel, o locatário não pode ser contribuinte do IPTU. É isso que dispõe a Súmula nº 614, que consigna que “o locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos”²⁴⁰.

Deve-se frisar, ainda, que a locação dos imóveis públicos não se sujeita às leis ordinárias de locação do direito civil, já que são tuteladas por normas próprias do direito administrativo²⁴¹, como o próprio Decreto 9.760, já aqui discorrido à exaustão. Nesse contexto, tem-se que a posse do locatário é meramente precária, inclusive porque a qualquer momento a União Federal pode rescindir o contrato. Apesar de não existir um prazo máximo já determinado, tem-se que a locação não deve ser feita por prazo superior a 20 anos²⁴².

Por fim, pode-se citar ainda, como espécie de contrato firmado entre a União e demais contratantes no âmbito dos Terrenos de Marinha, os contratos de concessão de uso. Em relação a esta modalidade contratual, sabe-se que o objetivo central é a utilização do bem público por um particular em seu próprio interesse, o que dispensa, portanto, a existência de um interesse coletivo ou de uma razão social no uso, diferentemente do que ocorre nos contratos de cessão de uso, por exemplo²⁴³.

Concessão de uso é o contrato administrativo pelo qual o Poder Público atribui a utilização exclusiva de um bem de seu domínio a particular, para que o explore segundo sua destinação específica. O que caracteriza a concessão de uso e a distingue dos demais institutos assemelhados – autorização e permissão de uso – é o caráter contratual e estável da outorga do uso do bem público ao particular, para que o utilize com exclusividade e nas condições convencionadas com a Administração. [...] Tal contrato confere ao titular da concessão de uso um direito pessoal de uso especial sobre o bem público, privativo e intransferível sem prévio

²⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 614**: “o locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos”. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portaip/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-05-15_08-19_Primeira-Secao-aprova-cinco-novas-sumulas.aspx. Acesso em: 22 maio 2021.

²⁴¹ RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos**: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro. São Paulo: Pillares, 2016, p. 219.

²⁴² *Ibidem*, loc. cit.

²⁴³ PARECER n. 00014/2015/DEPCONSUS/PGF/AGU. Interessados: Procuradoria Federal Junto a Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ Assuntos: Cessão de Uso / Concessão de Uso / Concessão de Direito Real de Uso. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4107135/mod_resource/content/1/parecer%20-%20AGU%20-%20Uso%20de%20bens.pdf. Acesso em: 22 maio 2021.

consentimento da Administração, pois é realizado intuitu personae, embora admita fins lucrativos [...]”²⁴⁴.

Contudo, nesses contratos de concessão de uso, como bem pontuam José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen, não há equiparação, para fins tributários, ao domínio útil de bem, uma vez que não traduz *animus domini*, “não exterioriza propriedade, nem abre espaço para considerar o cessionário como possuidor, em razão do que não se considera contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa”²⁴⁵, o que acaba por interferir diretamente na possibilidade de incidência de IPTU nesses casos, conforme será detidamente demonstrado no próximo capítulo.

Uma das espécies de concessão de uso mais utilizadas no âmbito jurídico-administrativo brasileiro é, decerto, a concessão de direito real de uso, os quais estão previstos pelo art. 7º do Decreto-Lei 271/1967²⁴⁶. Esse contrato representa um direito real resolúvel de uso do terreno público²⁴⁷, para fins específicos de regularização fundiária de interesse social, urbanização, industrialização, edificação, cultivo da terra, aproveitamento sustentável das várzeas, dentre outros²⁴⁸.

²⁴⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22.ed. São Paulo: Malheiros editores, 1997, p 443 *apud* PARECER n. 00014/2015/DEPCONSU/PGF/AGU. NUP: 23079.001461/201314. Interessados: Procuradoria Federal Junto a Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ ASSUNTOS: Cessão de uso / Concessão de uso / Concessão de Direito Real de Uso. **JusBrasil**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/182009259/djal-jurisdicional-e-administrativo-15-03-2018-pg-131>. Acesso em: 18 maio 2021.

²⁴⁵ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 337.

²⁴⁶ Art. 7º É instituída a concessão de uso de terrenos públicos ou particulares remunerada ou gratuita, por tempo certo ou indeterminado, como direito real resolúvel, para fins específicos de regularização fundiária de interesse social, urbanização, industrialização, edificação, cultivo da terra, aproveitamento sustentável das várzeas, preservação das comunidades tradicionais e seus meios de subsistência ou outras modalidades de interesse social em áreas urbanas. (BRASIL. **Decreto-Lei nº 271**, de 28 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre loteamento urbano, responsabilidade do loteador concessão de uso e espaço aéreo e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0271.htm. Acesso em: 18 maio 2021)

²⁴⁷ LIMA, Denise Hollanda C.; NEVES, Marcelo. Ocupação por terceiros de espaço físico em bens imóveis de órgãos públicos: análise da juridicidade. **Revista do TCU nº 108**. Publicada em 01/01/2007. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/468>. Acesso em: 20 maio 2021.

²⁴⁸ BRASIL. **Decreto-Lei nº 271**, de 28 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre loteamento urbano, responsabilidade do loteador concessão de uso e espaço aéreo e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0271.htm. Acesso em: 18 maio 2021.

4 A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE IPTU SOBRE TERRENO DE MARINHA

Delineadas as noções gerais acerca da hipótese de incidência do IPTU, parte-se para a análise específica da incidência deste imposto sobre os Terrenos de Marinha. Nesse sentido, percebe-se que, enquanto a União não firmar qualquer espécie de contrato com particulares, ou seja, enquanto permanecer com a propriedade, o domínio útil e a posse do Terreno de Marinha, não há o que se falar em incidência do IPTU sobre este, afinal, conforme exaustivamente explicitado no típico 2.4 do presente trabalho, o art. 150, VI, a, da Constituição Federal²⁴⁹, proíbe a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros, como forma de garantir a harmonia, a igualdade e, principalmente, de garantir a manutenção do Pacto Federalista brasileiro²⁵⁰.

Entretanto, fora visto que também é facultado à União a celebração, com particulares ou outros entes da administração pública, de determinados contratos sobre os Terrenos de Marinha, tais como contrato de aforamento, ocupação, concessão de uso e os demais delineados no tópico 3.3.

Em algumas dessas oportunidades, portanto, o ente público, apesar de sempre permanecer com a propriedade do imóvel, pode transferir a terceiros a posse ou o domínio útil deste, razão pela qual não de ser analisados, também, esses outros dois institutos que configuram a hipótese de incidência do IPTU, já que se identificados, na utilização dos Terrenos de Marinha por um contratante, o exercício da posse ou do domínio útil por alguém que não goze da imunidade recíproca, mostrar-se-ia de toda legítima a incidência do imposto²⁵¹.

A discussão travada no presente tópico, portanto, se sustenta em dois pontos: (i) discussão acerca da efetiva ocorrência do fato gerador e a subsequente completude da hipótese de incidência do IPTU na utilização dos Terrenos de Marinha por particulares, em face dos contratos de aforamento, ocupação e concessão de uso; e

²⁴⁹ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 ago.2020.

²⁵⁰ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 417.

²⁵¹ DIAS JR., Antônio Augusto; LUSTOZA, Helton Kramer; CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de. **Tributos em Espécie**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 933.

(ii) discussão acerca da aplicabilidade, a ocupantes ou foreiros de Terrenos de Marinha, da imunidade recíproca prevista constitucionalmente no art. 150, VI, a.

4.1 POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE TERRENOS DE MARINHA AFORADOS

De plano, faz-se necessário revisitar o fato de que, do mesmo modo que o art. 32 do CTN traz como fatos geradores do IPTU a propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel²⁵², o art. 34 do mesmo diploma normativo dispõe, por corolário lógico, que os contribuintes do IPTU, ou seja, aqueles que tem a obrigação de pagar o imposto, são os proprietários do imóvel, os detentores do domínio útil ou os possuidores a qualquer título²⁵³.

Isso significa que ainda que a propriedade dos Terrenos de Marinha pertença exclusivamente à União, está legitimada a incidência de IPTU sobre tais terrenos quando sobre eles estiver vigendo um contrato capaz de transferir a qualidade de detentor do domínio útil do imóvel, e é exatamente isso que acontece com o contrato de aforamento, delineado no tópico 3.3.1. Isso porque o foreiro passa a deter o domínio útil pleno do imóvel, sendo, por conseguinte, contribuinte do imposto²⁵⁴. Nesse sentido, para Sacha Calmon,

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 composto 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 características²⁵⁵.

²⁵² 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. (BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 29 maio 2021)

²⁵³ BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 29 maio 2021.

²⁵⁴ DIAS JR., Antônio Augusto; LUSTOZA, Helton Kramer; CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de. **Tributos em Espécie**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 933.

²⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 393..

O Superior Tribunal de Justiça também já se posicionou no mesmo sentido, como se infere, por exemplo, da análise do REsp 267.099/BA²⁵⁶, cuja conclusão fora reproduzida por José Eduardo Soares de Melo e Leandro Paulsen, que destacam que o titular do domínio útil no regime da enfiteuse fica obrigado a pagar não apenas o IPTU, mas todos os impostos e ônus reais que gravam a propriedade²⁵⁷.

Na mesma linha de intelecção, Diógenes Gasparini, em sua Enciclopédia do Direito, consignou que “é devido pelo foreiro particular o imposto territorial urbano, pois, tendo a União transferido o domínio útil, não cabe falar em imunidade”²⁵⁸.

Isso porque, conforme verificou-se no tópico 3.3.1, nos casos de contratos de aforamento, ocorre uma bifurcação da propriedade em domínio direto e domínio útil, ficando o primeiro com a União Federal, e o segundo, por conseguinte, com o foreiro²⁵⁹, fazendo com que este tenha uma quase propriedade e possa utilizar do bem de maneira ampla - o direito de transmiti-lo a outrem²⁶⁰.

Portanto, em face da notoriedade da concreção do fato gerador do domínio útil do imóvel, nos termos do art. 32 do Código Tributário Nacional, pode-se afirmar que incide o IPTU sobre Terrenos de Marinha que estejam sob a égide de um contrato de aforamento.

4.2 IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE TERRENOS DE MARINHA OCUPADOS OU CEDIDOS A PARTICULARES

²⁵⁶ 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 enfiteutico dado pela UNIÃO em aforamento. 4. Recurso especial conhecido e provido. (BRASIL. **Recurso Especial 267.009/BA**. Relator Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 16/04/2002, DJ 27/05/2002. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200000703001&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea> Acesso em: 22 set.2020)

²⁵⁷ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 341.

²⁵⁸ ENCICLOPÉDIA Saraiva do Direito, v. 72, p. 424/425. *apud* MARINS, Ives Gandra. Incidência do IPTU sobre bens da união em posse de entidades não imunes. **Revista do Ministério Público**. Edição Comemorativa. Rio de Janeiro: Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, 2015, p. 451.

²⁵⁹ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Direito Administrativo**. 33.ed. Rio de Janeiro: Gen, 2020, p. 1647.

²⁶⁰ NETO, Fernando Ferreira Baltar; TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Direito Administrativo**. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 531.

É aqui que reside o ponto controvertido que este trabalho se propõe a discutir. Isso porque, sabe-se que, a priori, os contratos de ocupação e concessão de uso, conforme restou demonstrado no tópico 3.3.2, não ensejam a exteriorização de nenhum dos fatos geradores do IPTU, quais sejam a propriedade, a posse com *animus domini* ou o domínio útil, de modo que se mostra descabida a incidência do imposto municipal sobre Terrenos de Marinha cedidos ou ocupados²⁶¹.

Contudo, ainda assim, fora reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, no tema de Repercussão Geral nº 437, a incidência do imposto em comento nessas situações²⁶², o que exige uma análise mais aprofundada acerca da problemática.

Focando na análise da hipótese de incidência do IPTU, bem como nas particularidades do contrato de ocupação e de concessão de uso já aqui expostas, percebe-se que dois dos três fatos geradores já se mostram manifestamente inexistentes nos contratos de concessão de uso dos Terrenos de Marinha: a propriedade e o domínio útil. Nesse sentido, em respeito ao quanto disposto no art. 34 do Código Tributário Nacional²⁶³, a única possibilidade de haver a incidência do imposto municipal nessa espécie de contrato, seria se existisse, por parte do cessionário ou ocupante, a posse destes terrenos.

Ocorre que, conforme exaustivamente explicado no tópico 2.3.4 do presente trabalho, a posse mencionada no art. 32 do CTN, ou seja, a posse para fins de incidência de IPTU, pressupõe, necessariamente, a existência de *animus domini*, que é a intenção de se tornar dono²⁶⁴, de modo que a posse precária, como é o caso da posse que se dá em contratos de ocupação e concessão de uso, jamais pode ser considerada fato gerador do IPTU^{265,266}.

²⁶¹ DIAS JR., Antônio Augusto; LUSTOZA, Helton Kramer; CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de. **Tributos em Espécie**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 933.

²⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 437**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2692309&numeroProcesso=601720&classeProcesso=RE&numeroTema=437#> Acesso em: 20 set.2020.

²⁶³ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 29 maio 2021.

²⁶⁴ CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquemático**. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 753.

²⁶⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 315.

²⁶⁶ TRIBUTÁRIO. IPTU. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONTRATO DE CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO. TRANSPORTE COLETIVO DE PASSAGEIROS. IMÓVEL PERTENCENTE À UNIÃO. EMPRESA CONCESSIONÁRIA. 1. Não é cabível a cobrança de IPTU da concessionária de serviços portuários ocupante de imóvel em área de domínio da União, uma vez que o concessionário

O fato é que esse entendimento já vinha sendo exarado pelo Supremo Tribunal Federal há anos, quando, por exemplo, dos julgamentos dos Recursos Extraordinários 265.749²⁶⁷ e 253.394²⁶⁸, bem como do Recurso Extraordinário 451.152²⁶⁹, cuja ementa expressamente dispôs que o contrato de concessão de uso implica em posse precária e desdobrada, razão pela qual não há o que se falar em incidência de IPTU em imóveis da União, ainda que destinados á exploração comercial.

No mesmo sentido, nas palavras de Ricardo Lodi Ribeiro,

[...] não é qualquer posse que gera a incidência do tributo, sendo necessária uma redução teleológica na redação do art. 34 do CTN que prevê a tributação do *possuidor a qualquer título*, uma vez que tributar a posse não reveladora da propriedade não só viola a capacidade contributiva, mas extrapola a própria competência constitucional atribuída pelo art. 156, I, CF, aos Municípios. Em consequência, é tributada a posse originária que não deriva de um negócio jurídico com o proprietário, **onde o posseso revela o**

de serviço público, que detém a posse do bem imóvel em virtude de contrato de cessão de uso, não se confunde com o contribuinte do IPTU, qual seja, o proprietário, titular do domínio útil ou o possuidor por direito real, nos termos do art 34 do CTN ("art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título."). Jurisprudência de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ (BRASIL. Agravo Regimental no Agravo em **Recurso Especial nº 535.846**. Relator Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 10/11/2015, DJ 24/11/2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=54302560&num_registro=201401510016&data=20151124&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 14 jun.2021)

²⁶⁷ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS DO ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS. 1. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não-incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, f e 150, VI, da Constituição Federal). 2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Recurso Extraordinário parcialmente provido. (BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 265.749**. Relator Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 27/05/2003, DJ 12/09/2003. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1803450> Acesso em: 21 set.2020)

²⁶⁸ 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. (BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 253.394** Relator Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, Julgado em 26/11/2002, DJ 11/04/2003. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1803450> Acesso em: 21 set.2020)

²⁶⁹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 2. IPTU. IMÓVEL DA UNIÃO DESTINADO MÀ EXPLORAÇÃO COMERCIAL. 3. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. POSSE PRECÁRIA E DESDOBRADA. 4. IMPOSSIBILIDADE DE A RECORRIDA FIGURAR NO PÓLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. PRECEDENTE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 451.152** Relator Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, Julgado em 22/08/2006. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=443586>. Acesso em: 06 jun.2021)

animus domini (posse ad usucapionem), ou seja, **naquelas que podem gerar usucapião**²⁷⁰.

É de se recordar que Leandro Paulsen já se posiciona nesse sentido em sua obra dedicada à análise da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, em que frisa que “a riqueza revelada pela propriedade que é dada à tributação. Assim, não se pode tributar senão a propriedade e senão quem revele tal riqueza”. Completa, ainda, destacando que qualquer outro conceito que desborde do conceito de propriedade seria incompatível com o texto constitucional²⁷¹.

Para corroborar o exposto, importante trazer à baila, também, os ensinamentos de Sacha Calmon de Passos, que entende a intenção do legislador do Código Tributário Nacional era apenas a de atingir o proprietário ou o quase proprietário do bem imóvel, de modo que a posse indicada como fato gerador do IPTU é, em verdade, a posse de quem já é ou virá a ser proprietário da coisa, ou seja, única e exclusivamente a posse que externaliza domínio²⁷².

Feitas as pontuações pertinentes, verifica-se que não há posse com *animus domini* em contratos de ocupação ou concessão de uso de Terreno de Marinha, já que a posse nesses contratos é apenas e tão somente a posse precária, sem qualquer expressão de *animus domini*, como verifica-se do tópico 3.3 - tanto que a União pode reaver para si esses imóveis a qualquer momento²⁷³.

Sucedo que, em que pese as razões expendidas, no ano de 2017, o Supremo Tribunal Federal foi contra a sua própria jurisprudência ao decidir, no Recurso Extraordinário 601.720²⁷⁴, pela incidência de IPTU em imóveis pertencentes a entes de direito público cedidos a pessoa jurídica de direito privado. Na oportunidade, fora firmada a tese de Repercussão Geral nº 437, que dispôs que “Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo”.

²⁷⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos: teoria geral e espécies**. Niteroi: Impetus, 2013, p. 304.

²⁷¹ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 408.

²⁷² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 420.

²⁷³ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 337.

²⁷⁴ IPTU – BEM PÚBLICO – CESSÃO – PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. Incide o imposto Predial e Territorial Urbano considerado bem público cedido a pessoa jurídica de direito privado, sendo esta a devedora. (BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 601.720**. Relator Min. Edson Fachin, Plenário, Julgado em 19/04/2017, DJ 05/09/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312638871&ext=.pdf> Acesso em: 23 set.2020)

Conforme infere-se da análise do caso concreto, discutia-se a possibilidade de figurar como sujeito passivo do IPTU a pessoa cessionária do uso do imóvel pertencente a um ente imune - no caso, a INFRAERO, empresa pública prestadora de serviços públicos e, portanto, pessoa jurídica de direito privado, vide Lei 7.565/86²⁷⁵, mas que, por força da Repercussão Geral do Tema 412 do STF²⁷⁶, tem a si estendida a imunidade recíproca prevista no art. 150 da Constituição Federal.

Na oportunidade do julgado ora discutido, o cerne da controvérsia residia na incidência de IPTU sobre o imóvel imune - por pertencer a ente imune, depois que este fosse cedido para sociedades empresárias com finalidades lucrativas, ou seja, o foco seria na possibilidade de o contrato de concessão de uso conferir ao particular a qualidade de sujeito passivo do Imposto sobre Propriedade Predial ou Territorial Urbana. Ao fim, por maioria, fora decidido o que hoje se exprime do Tema de Repercussão Geral nº 437: incide IPTU sobre imóveis públicos cedidos a particulares ou pessoas jurídicas de direito privado²⁷⁷.

Contudo, não parece ser essa a interpretação mais adequada. Em verdade, deve-se destinar especial atenção ao voto do Ministro Relator Edson Fachin, que, apesar de vencido no processo, sustentou com maestria os argumentos que demonstravam o descabimento de cobrança de IPTU sobre bens públicos cedidos a particulares, ainda que explorados economicamente²⁷⁸. Naquela feita, iniciou demonstrando que o contrato firmado entre a INFRAERO e os particulares, qual seja um contrato de concessão de uso, não viabiliza o exercício da posse com *animus domini* por parte do cessionário e, por corolário lógico, não legitima a incidência de IPTU sobre a propriedade objeto do contrato.

²⁷⁵ BRASIL. **Lei nº 5.862**, de 12 de dezembro de 1972. Autoriza o Poder Executivo a constituir a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária - INFRAERO, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1970-1979/15862.htm. Acesso em: 01 jun.2021.

²⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 412**. Extensão da imunidade tributária recíproca às empresas públicas prestadoras de serviços públicos. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/detalharProcesso.asp?numeroTema=412>. Acesso em: 01 jun.2021.

²⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 437**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2692309&numeroProcesso=601720&classeProcesso=RE&numeroTema=437#>. Acesso em: 20 set.2020.

²⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312638871&ext=.pdf>. Acesso em: 20 set.2020.

Para tanto, utilizou-se dos ensinamentos de Guilherme Cezarott, que traz:

O contrato de concessão portuária é de natureza obrigacional, de modo que não há exercício da posse com ânimo definitivo. A posse direta, que a concessionária da área portuária detém, não possui o condão de viabilizar a incidência do IPTU, tendo em vista que o direito de propriedade permanece na esfera patrimonial da União Federal²⁷⁹.

Expressamente, após análise acerca dos institutos mencionados, o vencido Ministro Relator dispôs que “o particular concessionário de uso de bem público não pode ser eleito, por força de lei municipal, para figurar como sujeito passivo de obrigação tributária referente ao IPTU, porquanto sua posse é precária e desdobrada”²⁸⁰. Deu especial destaque, ainda, ao fato de que ainda que destinado à exploração econômica e não ao interesse público, os imóveis qualificados como bens públicos federais - e aqui, frise-se, enquadram-se os Terrenos de Marinha²⁸¹ - não podem sofrer a incidência do IPTU por força da imunidade recíproca garantida pela Constituição Federal de 1988²⁸².

Isso porque a primeira análise deve ser aquela referente à realização de um dos fatos geradores trazidos no art. 32 do Código Tributário Nacional, mas o contrato de concessão de uso não tem o condão de transferir a propriedade, o domínio útil e tampouco a posse com *animus domini* ao cessionário, de modo que todos esses poderes continuam com o Poder Público²⁸³ e, por isso, incide a imunidade recíproca, confirmando a jurisprudência anterior do Supremo Tribunal Federal já aqui trazida, bem como o entendimento explicitado no tópico 2.3.2 do presente trabalho.

Contudo, como visto, esse fora o voto vencido. A tese vencedora e posteriormente formalizada em tese de repercussão geral foi a da possibilidade de incidência do IPTU sobre imóveis públicos objeto de contrato de concessão de uso. A justificativa para tanto consistiu na aplicação do §3º do art. 150 da Constituição Federal, que

²⁷⁹ A Imunidade dos Imóveis de Propriedade da União na Posse ou Domínio Direto de Concessionárias de Serviço Público. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 123, mar. 2006, pp. 28-37, p. 36. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 437**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2692309&numeroProcesso=601720&classeProcesso=RE&numeroTema=437#> Acesso em: 20 set.2020.

²⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312638871&ext=.pdf>. Acesso em: 20 set.2020.

²⁸¹ Art. 20. São bens da União: VII - os terrenos de marinha e seus acrescidos; (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun.2021)

²⁸² BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun.2021.

²⁸³ DIAS JR., Antônio Augusto; LUSTOZA, Helton Kramer; CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de. **Tributos em Espécie**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 933.

expressamente veda a aplicação da imunidade recíproca ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou seja, impede a extensão, a entes privados, da imunidade constitucionalmente conferida aos entes públicos²⁸⁴.

No voto-vista do Ministro Marco Aurélio, inclusive, há menção expressa ao fato de que o mandamento constitucional não visava beneficiar os particulares com finalidades lucrativas, até mesmo porque isso poderia ser uma afronta ao princípio da livre concorrência²⁸⁵.

Já a Ministra Cármen Lúcia, no mesmo sentido, colacionou ao seu voto o entendimento outrora exarado pelo Ministro Joaquim Barbosa no bojo da ADI 3089, em que o Supremo Tribunal Federal entendeu ser a imunidade recíproca uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que tem intuito lucrativo mediante concessão ou delegação de serviços públicos²⁸⁶.

Percebe-se, portanto, que o foco da discussão travada pelos Ministros do STF foi a imunidade recíproca e os limites da sua aplicação ante o propósito lucrativo de muitas concessionárias de serviço público ou de particulares. Assim, é certo que, com exceção do já citado voto vencido do Ministro Relator, a Corte não se debruçou sobre a análise efetiva da precariedade da posse decorrente do contrato de concessão de uso, e, por corolário lógico, da impossibilidade do IPTU sobre imóveis cedidos pela União Federal. Dito de outro modo, com enfoque única e exclusivamente em uma análise secundária e não essencial à resolução da lide, aquela Corte legitimou a incidência de IPTU sobre imóveis ocupados ou cedidos pela União Federal aos particulares, ignorando as particularidades destes contratos

²⁸⁴ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 jun.2021.

²⁸⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV - livre concorrência; (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 jun.2021)

²⁸⁶ BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.089**. Relator Min. Carlos Britto, Primeira Turma, Julgado em 13/02/2008, DJ 31/07/2008. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI_3089_DF_1278996147455.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1623724404&Signature=j4Gm%2Fg6CG0E19R%2Fq96AneGl6t8Q%3D. Acesso em: 14 jun.2021.

e a não configuração de nenhum dos fatos geradores do aludido tributo nessas situações: propriedade, posse com *animus domini* ou domínio útil²⁸⁷.

Frise-se que, no mesmo ano do referido *decisum*, outras decisões em sentido parecido foram proferidas pelo Supremo Tribunal Federal. É o caso, por exemplo, do RE 594.015, que teve o seu acórdão publicado em abril de 2017 e trouxe em sua ementa, expressamente, que a sociedade de economia mista ocupante de bem público não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal²⁸⁸. Do mesmo modo ocorreu com o RE 434.251, que, com menção à tese de Repercussão Geral nº 437, também teve decisão no sentido de que a imunidade recíproca não se estende quando diante de uma concessão de uso para exploração de atividades particulares²⁸⁹.

Em que pese a consolidação do entendimento em tese de Repercussão Geral do STF e as subseqüentes decisões no mesmo sentido, o que aqui se defende é que, como brevemente delineado nas linhas acima, essa discussão acerca da imunidade recíproca não é determinante à incidência do imposto em Terrenos de Marinha. O que realmente importa, e não foi feito pelo Supremo Tribunal Federal, é a efetiva análise da hipótese de incidência do IPTU, já que não se pode perder de vista que não há qualquer possibilidade de se cobrar o imposto municipal de indivíduos que não sejam proprietários, possuidores com *animus domini*, ou detentores do domínio útil de determinado bem imóvel²⁹⁰, e no caso de bens públicos cedidos ou ocupados por particulares, sejam eles Terrenos de Marinha ou não, todos os poderes inerentes à propriedade citados permanecem com a União Federal, de modo que não foi

²⁸⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 06 abr.2021.

²⁸⁸ IMUNIDADE - SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA ARRENDATÁRIA DE BEM DA UNIÃO – IPTU. Não se beneficia da imunidade tributária recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal a sociedade de economia mista ocupante de bem público. (BRASIL. **Recurso Extraordinário 594.015**. Relator Min. Marco Aurélio, Julgado em 05/03/2017, DJ 25/08/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312528228&ext=.pdf> Acesso em: 14 jun.2021)

²⁸⁹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (ART. 150, INC. VI, AL. A, DA CONSTITUIÇÃO). BEM IMÓVEL DA UNIÃO. CESSÃO A EMPREENDIMENTO PRIVADO EXPLORADOR DE ATIVIDADE ECONÔMICA. INAPLICABILIDADE DA SALVAGUARDA CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO (BRASIL. **Recurso Extraordinário 434.251**. Relator Min. Edson Fachin, Julgado em 19/04/2017, DJ 31/08/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312597800&ext=.pdf> Acesso em: 14 jun.2021)

²⁹⁰ SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 337.

realizada a hipótese de incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana²⁹¹.

Cabe, para tanto, tecer mais aprofundada análise acerca da hipótese de incidência do tributo, fazendo-se necessário revisitar os conceitos trazidos no tópico 2.3 do presente trabalho, dando especial enfoque, nesta feita, aos ensinamentos de Geraldo Ataliba em seu clássico “Hipótese de Incidência Tributária”²⁹². Segundo o autor, a incidência é o “fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas presentes na norma”, ou seja, apenas se pode dizer que há a incidência de determinado tributo quando verificado, no mundo dos fatos, a hipótese prevista normativamente, à qual está condicionada a incidência²⁹³.

Ora, se a hipótese de incidência do IPTU, de acordo com o art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, é a propriedade predial e territorial urbana²⁹⁴, e ao trazer as normas gerais acerca do tributo, o Código Tributário Nacional trouxe como contribuintes do imposto não apenas o proprietário, mas o detentor do domínio útil e o possuidor, é certo que a posse que pode dar origem à tributação por IPTU é única e exclusivamente aquela que externaliza propriedade²⁹⁵, nos termos que defende também Aliomar Baleeiro:

Não podem configurar fato gerador do IPTU a posse a qualquer título, a precária ou clandestina, ou a direta do comodatário, do locatário, do arrendatário, do detentor, do usuário e habitador, do usufrutuário, do administrador de bem de terceiro etc., que jamais se tornarão propriedade.²⁹⁶

Assim, só poderia se falar em surgimento da obrigação tributária de pagar o IPTU, quando o fato imponible, que é a propriedade, domínio útil ou posse com *animus*

²⁹¹ A Imunidade dos Imóveis de Propriedade da União na Posse ou Domínio Direto de Concessionárias de Serviço Público. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 123, mar. 2006, pp. 28-37, p. 36 In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 437**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2692309&numeroProcesso=601720&classeProcesso=RE&numeroTema=437#>. Acesso em: 20 set.2020.

²⁹² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2021, p. 45.

²⁹³ *Ibidem*, loc. cit.

²⁹⁴ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 jun.2021)

²⁹⁵ MARTINS, Carlos Eduardo de Souza. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. In: VALADÃO, Marco Aurélio; BASTOS, Ricardo Victor Pereira (Org.). **Repercussão Geral no Direito Tributário: Impostos**. São Paulo: Almedina, 2021, p. 113.

²⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 115.

domini, “acontecesse efetivamente no universo fenomênico - que por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal - dá nascimento à obrigação tributária”²⁹⁷. Contudo, sabe-se que tal fenômeno não ocorre em contratos de concessão de uso, como se depreende da jurisprudência dos Tribunais Superiores, que confirmam a inexistência de posse com *animus domini* de concessionários²⁹⁸²⁹⁹³⁰⁰³⁰¹, conforme ementa exemplificativa, a seguir colacionada:

TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. IPTU. INEXIGÊNCIA.

1. O contrato de concessão de uso é negócio jurídico bilateral de natureza pessoal.
2. Não há elementos jurídicos determinando que, para fins tributários, o contrato de concessão de uso seja equiparado ao domínio útil de bem.
3. O contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, titular do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (art. 32 do CTN).
4. Só é contribuinte do IPTU quem tenha o *animus dominis*, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio.
5. A concessão de uso é um contrato bilateral típico que **não caracteriza expressão de animus dominis**.
6. **A posse exercida pelo cessionário, no contrato de concessão de uso, é expressiva, apenas, no negócio jurídico pessoal celebrado. Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar o cessionário como possuidor.**

²⁹⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2021, p. 68.

²⁹⁸ BRASIL, **Recurso Extraordinário nº 599417 RJ**, Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 26/05/2009, Data de Publicação: DJe-103 DIVULG 03/06/2009 PUBLIC 04/06/2009. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4298816/recurso-extraordinario-re-599417>. Acesso em: 14 jun.2021.

²⁹⁹ BRASIL, **AgRg no REsp nº 1337903 MG 2012/0167173-7**, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 09/10/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/10/2012. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=25213610&num_registro=201201671737&data=20121018&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 14 jun.2021.

³⁰⁰ BRASIL, **AgRg no REsp nº 1121332 RJ 2009/0019737-0**, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 20/10/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 29/10/2009. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6765859&num_registro=200900197370&data=20091029&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 14 jun.2021.

³⁰¹ TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRIBUINTE. POSSUIDOR POR RELAÇÃO DE DIREITO PESSOAL. ART. 34 DO CTN. 1. O IPTU é imposto que tem como contribuinte o proprietário ou o possuidor por direito real, que exerce a posse com *animus domini*. 2. O cessionário do direito de uso é possuidor por relação de direito pessoal e, como tal, não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa. 3. Recurso especial improvido. (BRASIL. **Recurso Especial 685.316**, Segunda Turma, Relator Min. Castro Meira, Julgado em 08/04/2005, DJ 18/04/2005. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1707741&num_registro=200401224380&data=20050418&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 14 jun.2021)

7. Recurso improvido³⁰².

Conclui-se, nesse sentido, que os Terrenos de Marinha cedidos ou ocupados, enquanto de propriedade da União Federal, não geram uma posse com *animus domini*, por não gerarem uma posse exclusiva para os particulares, mas uma ocupação em posse precária³⁰³ - e tanto é assim, que, conforme já demonstrado quando da análise dos contratos que podem ser firmados com as terras da marinha, o art. 132 do DL 9.760/46 expressamente prevê a possibilidade de a União, unilateralmente, exigir a devolução do imóvel nessas situações³⁰⁴.

Ademais, o art. 2º, §1º, do Decreto-Lei nº 1.561, dispõe de forma clara que em casos de ocupação, o contrato terá “sempre caráter precário, não gerando, para o ocupante, quaisquer direitos sobre o terreno ou a indenização por benfeitorias realizadas”³⁰⁵.

Inexistindo posse com *animus domini* nesses casos e em face dos ensinamentos de Geraldo Ataliba acerca da hipótese de incidência tributária, então, pode-se dizer que a posse precária oriunda de contratos como de concessão de uso e de ocupação não confere ao ocupante a qualidade de sujeito passivo do IPTU, porquanto não há subsunção do fato à lei, sendo este um fato juridicamente irrelevante para o direito tributário³⁰⁶.

Nesse sentido, se encerra a discussão acerca da incidência de IPTU sobre bens públicos ocupados ou cedidos para a exploração de atividade econômica por ente distinto do Estado.

³⁰² BRASIL. **Recurso Especial 681.406**, Primeira Turma, Relator Min. José Delgado, Julgado em 07/12/2004, DJ 28/02/2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1585463&num_registro=200401170237&data=20050228&tipo=91&formato=PDF Acesso em: 14 jun.2021.

³⁰³ DIAS JR., Antônio Augusto; LUSTOZA, Helton Kramer; CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de. **Tributos em Espécie**. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 933.

³⁰⁴ Art. 132. A União poderá, em qualquer tempo que necessitar do terreno, imitar-se na posse do mesmo, promovendo sumariamente a sua desocupação, observados os prazos fixados no § 3º, do art. 89. (BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 17 jun.2021)

³⁰⁵ Art. 2º, § 1º - A inscrição, ressalvados os casos de preferência ao aforamento, terá sempre caráter precário, não gerando, para o ocupante, quaisquer direitos sobre o terreno ou a indenização por benfeitorias realizadas. (BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.561**, de 13 de julho de 1977. Dispõe sobre a ocupação de terrenos da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1561.htm. Acesso em: 12 maio 2021)

³⁰⁶ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2021, p. 68.

Isso porque não há o que se falar em imunidade tributária sobre um fato que sequer exterioriza capacidade de ser tributado. Paulo de Barros Carvalho, ao discorrer acerca do princípio da tipicidade em sua obra *Direito Tributário, Linguagem e Método*, enfatiza se tratar o princípio da exata adequação do fato à norma, de modo que a relação jurídica obrigacional surge apenas com a plena correspondência entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência, ou seja, com a subsunção.³⁰⁷ Se não existe perfeito e claro enquadramento, nas palavras do autor, não há obrigação tributária. Frisa, ainda, que não se pode inovar quando se está diante da subsunção do fato a norma, visto que “ou ocorre a subsunção do fato à regra, ou não, afastando-se terceira possibilidade”³⁰⁸.

Ora, a imunidade é uma limitação à competência tributária, como exhaustivamente discorrido no tópico 2.4. Se não há competência a ser exercida, não há o que se discutir acerca da incidência, ou não, de imunidade tributária em um caso concreto. Inclusive, nas palavras de Gilberto Ulhoa Canto, a imunidade tributária seria a impossibilidade de incidência de origem constitucional, o que significaria uma limitação da competência tributária que faz com que, na partilha de competência aos entes federativos, já sejam excluídas as possibilidades de tributação de certos fatos, atos e pessoas³⁰⁹.

No mesmo sentido leciona Misabel Derzi, que traz expressamente que a regra de imunidade só é inteligível se conjugada a uma outra, que concede o poder tributário³¹⁰. A autora hoje atualiza a obra *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, no qual o doutrinador - referência no assunto de imunidades tributárias, já demonstrava com clareza que a imunidade é norma que estabelece incompetência e, por tal razão, só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário. Ou seja, pressupõe-se logicamente, para a análise da imunidade tributária, a existência das normas atributivas de poder, já que “as

³⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 240.

³⁰⁸ *Ibidem, loc. cit.*

³⁰⁹ CANTO, Gilberto Ulhoa. Temas de direito tributário, vol. III/190, Alba *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 240.

³¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de Atualização à obra de Aliomar Baleeiro. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 107 *In*: PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 408.

imunidades somente adquirem sentido e função, uma vez que relacionadas com as normas atributivas de poder, cuja abrangência elas reduzem”³¹¹.

Este é o ponto que o presente trabalho se propõe a discutir. Não há, no caso de terrenos de marinha ocupados ou cedidos - leia-se, no caso de qualquer bem público na mesma situação - a norma atributiva do poder, porquanto não há a ocorrência do fato gerador do IPTU. Não há propriedade de ente não imune, não há expressão de domínio útil e tampouco posse com *animus domini*, ou seja, não existe a atribuição do poder constitucional de tributar ao município, que não pode exercer a competência a si conferida no art. 156, III, da Constituição Federal³¹².

E se não há competência a ser exercida, frise-se que não há incidência de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana para sujeitos que ocupam ou contratam bens públicos, razão pela qual carece de sentido e função a discussão acerca da incidência, ou não, de imunidade tributária nesses casos. Essa, inclusive, é a conclusão expressa à qual chegou Guilherme Cezaroti:

Os imóveis situados em áreas portuárias pertencem ao patrimônio da União Federal, razão pela qual gozam da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Não é aplicável a exceção prevista no art. 150, §3º, da Constituição Federal, que se aplica nos casos em que os entes públicos exercem atividades como se fossem particulares [...] **ainda que superado o óbice constitucional, tem-se que não há previsão legal para incidência do IPTU sobre a posse detida pelas empresas concessionárias das áreas portuárias, que é uma posse que não tem como objetivo a obtenção da propriedade do imóvel**³¹³.

Portanto, os contratos de ocupação e concessão de uso de imóveis públicos, porquanto transferem apenas a posse precária dos aludidos bens³¹⁴, não tem o condão de transferir ao cessionário ou ocupante a qualidade de sujeito passivo do IPTU.

³¹¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 114.

³¹² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; (BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jun.2021)

³¹³ CEZAROTI, Guilherme. A imunidade dos imóveis de propriedade da União na posse ou domínio direto de concessionárias de serviço público, RDDT 126/28, março de 2006. In: PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 408.

³¹⁴ NIEBUHR, Joel de Menezes. Terrenos de Marinha: aspectos destacados. **Revista de Doutrina TRF-4**. Publicada em 24/08/2004. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao002/joel_niebuhr02.htm. Acesso em: 15 set.2020.

Frise-se que, se houvesse de fato a incidência de IPTU, não se nega que haveria a incidência do art. 150, §§2º e 3º³¹⁵, para que houvesse óbice à extensão da imunidade a particulares ou entes que atuem no interesse particular, com exploração econômica.

Isso porque, de fato, “a imunidade não beneficiará atividades, rendas ou bens estranhos às tarefas essenciais das pessoas estatais e suas autarquias, que tenham caráter especulativo ou voltadas ao desempenho econômico lucrativo”.³¹⁶ Tanto é assim, que no presente trabalho se demonstra expressamente a legalidade e constitucionalidade da incidência do IPTU sobre Terrenos de Marinha aforados a particulares ou a entes não imunes, como bem demonstrado no tópico 4.1. Ora, se o contrato de aforamento transfere ao foreiro o domínio útil sobre o bem, decerto que, nos termos do art. 32 do Código Tributário Nacional³¹⁷, este pode ser sujeito passivo da obrigação tributária do IPTU, não havendo o que se falar em imunidade tributária, por força do art. 150, §§2º e 3º³¹⁸.

Resta claro e evidente, portanto, que foge ao escopo do presente trabalho defender a impossibilidade de IPTU sobre todo e qualquer Terreno de Marinha. Em verdade, apenas se entende pela primazia do princípio da legalidade, pilar de todo o ordenamento jurídico brasileiro e positivado como cláusula pétrea, que impede que seja cobrado um tributo sobre fato que não realiza qualquer fato gerador - como ocorre com os Terrenos de Marinha cedidos ou ocupados, demonstrando, de plano, o equívoco do Supremo Tribunal Federal ao decidir o Tema de Repercussão Geral nº 437³¹⁹, que acabou por abrir as portas para que os Municípios instituas IPTU sobre propriedades que não perfazem o fato gerador do imposto.

Assim, enquanto capaz de transferir ao contratante apenas a posse precária, os Terrenos de Marinha ocupados ou cedidos não sofrem a incidência do Imposto

³¹⁵ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jun.2021.

³¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 125.

³¹⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 17 jun.2021.

³¹⁸ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 jun.2021.

³¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 437**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/porta/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2692309&numeroProcesso=601720&classeProcesso=RE&numeroTema=437#> Acesso em: 20 jun.2021.

sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Por outro lado, restou demonstrado que os contratos de aforamento são capazes de transferir ao foreiro o domínio útil, o que, nos termos do art. 32 do Código Tributário Nacional, pode ensejar a incidência do imposto municipal.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho destinou-se a analisar a possibilidade de incidência do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU sobre os Terrenos de Marinha aforados ou ocupados, vez que esses bens são pertencentes ao patrimônio da União Federal e, a princípio, detentores da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal.

Para tanto, iniciou-se com a análise efetiva da hipótese de incidência do IPTU, com atenção especial aos seus aspectos material, pessoal, espacial e temporal. Nesta oportunidade, constatou-se que, enquanto o art. 156, III, outorga competência para a União Federal instituir o imposto apenas sobre a propriedade predial e territorial urbana, o Código Tributário Nacional acabou por ampliar o seu âmbito de incidência ao trazer como fato geradores a propriedade, a posse e o domínio útil do bem imóvel, os quais foram detidamente estudados.

Observou-se, então, que, em respeito ao pacto federativo e à repartição de competências prevista constitucionalmente, a posse capaz de dar azo à incidência do IPTU, em verdade, é apenas a denominada posse com *animus domini*, que exterioriza os poderes da propriedade e que demonstra a intenção de se tornar dono, de modo que a posse precária não se apresenta como fato gerador do aludido imposto.

Assim, após os estudos aprofundados sobre o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a competência para sua instituição, seus aspectos e seus fatos geradores, o presente trabalho passou a fazer a contextualização acerca dos bens nos quais se foca a discussão: os Terrenos de Marinha. Foram apresentados, então, as particularidades destes institutos, resumidamente definidos no art. 2º do Decreto-Lei 9760/1946 como aqueles localizados em até 33 metros de profundidade a partir da posição da linha do preamar-médio de 1831, e que são, também, trazidos pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 20, VII, como bens pertencentes ao patrimônio da União.

Nesse sentido, o estudo fixou a premissa de que, de fato, quando inexistente qualquer contrato firmado entre poder público, não haveria o que se falar em incidência de IPTU, tendo em vista que a propriedade, a posse e o domínio útil

continuariam com a União e, em face às disposições já trazidas acerca da imunidade recíproca e da impossibilidade de um ente instituir impostos sobre bens, patrimônios e serviços de outro ente da federação, isso resultaria na não incidência do imposto.

Contudo, demonstrou-se que, muito embora seja apenas da União a propriedade destes, existem contratos que podem ser celebrados entre o poder público e particulares ou outros entes não imunes, como, por exemplo, os contratos de ocupação e de aforamento que, se analisados e identificados como aptos a gerar ao particular a posse com *animus domini* ou o domínio útil do imóvel, podem ter o condão de legitimar a incidência de IPTU, nos termos do art. 32 do Código Tributário Nacional.

Apresentou-se, nesse passo, as espécies mais comuns de contratos firmados entre a União Federal e os particulares ou pessoas jurídicas de direito privado, dentre os quais estavam, por exemplo, os contratos de aforamento, de ocupação, de concessão de direito de uso, de permissão de uso e outros. A partir disso, o presente trabalho dedicou-se à minuciosa análise das particularidades dos aludidos contratos, para identificar se eles seriam capazes de gerar ao contratante alguns dos poderes inerentes à propriedade e previstos no art. 32 do Código Tributário Nacional como aptos a gerar a incidência do IPTU.

Verificou-se, então, que dos contratos que tem como objeto os Terrenos de Marinha, apenas o contrato de aforamento teria o condão de tornar o contratante o sujeito passivo do IPTU, porquanto transmite a este o domínio útil do imóvel, que se apresenta como uma quase propriedade e, portanto, enseja a incidência do imposto. Demonstrou-se, contudo, que os demais contratos, tais como o contrato de ocupação e de concessão de direito de uso, não são capazes de tornar o contratante o sujeito passivo do IPTU, já que geram ao ocupante ou ao cessionário apenas a posse precária do bem imóvel, o que, conforme exaustivamente demonstrado no presente estudo, não atrai a incidência do imposto em questão.

Estabelecido o contexto sobre as formas de contratação de Terreno de Marinha e, portanto, sobre a possibilidade de incidência de IPTU em contratos de aforamento e a paralela impossibilidade de incidência do imposto em contratos de ocupação, a presente pesquisa dedicou-se a analisar o entendimento exarado pelos Tribunais Superiores do Brasil.

Dessa forma, observou-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem como a do Supremo Tribunal Federal, há anos caminhava pacificamente no sentido de que, nos contratos de ocupação e concessão de uso de bem público, de fato não havia a configuração de qualquer fato gerador do IPTU - exatamente como concluiu o presente trabalho - visto que a propriedade do bem continua com a União, além de que, pela própria natureza dos contratos, a posse com *animus domini* ou o domínio útil não são passados aos particulares, que passam a deter tão somente a posse precária do imóvel sobre o qual recairia o IPTU, posse esta que não configura fato gerador do tributo.

Todavia, o presente estudo trouxe também, para maior aprofundamento, a apresentação da emblemática Tese de Repercussão Geral nº 437, editada após a decisão do Supremo Tribunal Federal no bojo do Recurso Extraordinário nº 601.720, no ano de 2017, na qual a Corte Suprema Brasileira se posicionou em sentido contrário à doutrina e à sua própria jurisprudência ao legitimar a incidência de IPTU em imóveis pertencentes a entes de direito público cedidos a pessoa jurídica de direito privado.

Neste contexto, analisou-se de forma detida cada um dos argumentos suscitados pelos Ministros em seus votos, bem como as razões de decidir do acórdão da Corte, oportunidade na qual se concluiu que o argumento predominante para autorizar a incidência do IPTU sobre imóveis pertencentes a entes de direito público cedidos a pessoa jurídica de direito privado era, em verdade, o disposto no §3º do art. 150 da Constituição Federal, que é expreso ao dispor que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, renda e serviços de bens relacionados à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados. Dito de outro modo, a Constituição garantiu que a imunidade recíproca não pode ser ampliada a sujeitos de direito privado, ainda que estes se utilizem de bens públicos.

A partir disso, demonstrou-se, com dados doutrinários e jurisprudenciais, que a Corte não está errada na conclusão à qual chegou acerca da limitação desta imunidade, já que, de fato, a Constituição Federal garante que a imunidade recíproca deve incidir tão somente em razão do interesse público, não se estendendo a entes de direito privado que utilizem de bens públicos, em nome do princípio da livre concorrência.

Contudo, o trabalho em epígrafe cuidou de defender a premissa principal de que essa discussão acerca da imunidade recíproca é uma discussão secundária e não determinante para a análise da incidência do imposto em Terrenos de Marinha - pelo contrário. Entende-se, em verdade, que o que realmente importa, e não foi feito pelo Supremo Tribunal Federal, é a efetiva análise dos fatos geradores do IPTU, já que não se pode cobrar o imposto municipal de indivíduos que não sejam proprietários, possuidores com *animus domini*, ou detentores do domínio útil de Terrenos de Marinha.

Logo, o que se defendeu é que existe uma discussão pretérita àquela destinada a analisar a imunidade recíproca: a discussão acerca da efetiva realização da hipótese de incidência do imposto, que, ao contrário do que decidiu o STF, não ocorre em contratos de concessão de uso ou de ocupação, porquanto estes não têm o condão de transmitir ao cessionário ou ocupante a posição de sujeito passivo. Assim, a análise do §3º do art. 150 da Constituição só poderia ter se dado após a confirmação de incidência de algum imposto sobre o caso discutido, que era a posse precária de bens públicos.

Demonstrou-se de forma detida, portanto, que no contrato de concessão de uso o contratante não detém a posse com *animus domini*, o domínio útil e tampouco a propriedade dos Terrenos de Marinha, o que torna ilegal e inconstitucional a cobrança de IPTU nessas ocasiões, razão pela qual o Supremo Tribunal Federal cometeu um substancial equívoco ao firmar a Tese de Repercussão Geral nº 437, que acaba por oferecer aos municípios da Federação uma carta em branco para tributar fatos que não perfazem o fato gerador de qualquer tributo.

Por fim, concluiu-se que a cobrança de IPTU sobre Terrenos de Marinha ocupados ou cedidos representa a imposição de um tributo sem lei anterior que o preveja, o que viola frontalmente o princípio da legalidade tributária, pilar do Direito Tributário brasileiro, de acordo com o Art. 150, I, da Constituição Federal de 1988 e mais: pilar de todo o ordenamento jurídico pátrio, conforme depreende-se do art. 5º, II, que traz legalidade como direito fundamental, e art. 60, §4º, também da Carta Magna, que traz os direitos fundamentais como *clausula pétrea*. Lado outro, comprovou-se que sobre os Terrenos de Marinha que sejam objeto de contrato de aforamento, é legítima a incidência do imposto municipal, tendo em vista que há, notadamente, a existência de domínio útil por parte do foreiro.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2021.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 14.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARRETO, Aires F. Imposto Predial e Territorial Urbano. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.089**. Relator Min. Carlos Britto, Primeira Turma, Julgado em 13/02/2008, DJ 31/07/2008. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/ADI_3089_DF_1278996147455.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEO67SMCVA&Expires=1623724404&Signature=j4Gm%2Fg6CG0EI9R%2Fq96AneGI6t8Q%3D. Acesso em: 14 jun.2021.

BRASIL. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 535.846**. Relator Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 10/11/2015, DJ 24/11/2015. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=54302560&num_registro=201401510016&data=20151124&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 14 jun.2021.

BRASIL. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 191.311/SP**. Relator Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 27/04/2004, DJ 24/05/2004. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199800752242&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 14 jun.2021.

BRASIL. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1526481**, Relator: Ministro Og Fernandes (1139), Data de julgamento: 25/08/2015, Órgão julgador: Segunda Turma - STJ, Data de publicação: 14/09/2015) Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=49716471&num_registro=201500790962&data=20150914&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 20 jun.2021.

BRASIL. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1121332** RJ 2009/0019737-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 20/10/2009, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 29/10/2009). Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6765859&num_registro=200900197370&data=20091029&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 14 jun.2021.

BRASIL. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1337903** MG 2012/0167173-7, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 09/10/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/10/2012). Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=25213610&num_registro=201201671737&data=20121018&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 14 jun.2021.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 nov.2020.

BRASIL. **Decreto nº 24.643**, de 10 de julho de 1934. “Decreta o Código de Águas”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d24643compilado.htm#:~:text=DECRET O%20N%C2%BA%2024.643%2C%20DE%2010%20DE%20JULHO%20DE%201934.&text=Decreta%20o%20C%C3%B3digo%20de%20%20C%81guas.&text=%C3%81GUAS%20P%C3%9ABLICAS-,Art.,de%20uso%20comum%20ou%20dominicais. Acesso em: 26 abr.2021.

BRASIL. **Decreto nº 3.725**, de 10 de janeiro de 2001. Regulamenta a Lei nº 9.636, de 15 de maio de 1998, que dispõe sobre a regularização, administração, aforamento e alienação de bens imóveis de domínio da União, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3725.htm. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 20 maio 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.561**, de 13 de julho de 1977. Dispõe sobre a ocupação de terrenos da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1561.htm. Acesso em: 12 maio 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.398**, de 21 de dezembro de 1987. Dispõe sobre foros, laudêmios e taxas de ocupação relativas a imóveis de propriedade da União, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 15 set.2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 271**, de 28 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre loteamento urbano, responsabilidade do loteador concessão de uso e espaço aéreo e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0271.htm. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 57/66**. Altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, institui normas sobre arrecadação da Dívida Ativa correspondente, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0057.htm. Acesso em: 02 nov.2020.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.760**, de 05 de setembro de 1946. Dispõe sobre os bens imóveis da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del9760.htm. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 87**, de 1º de Setembro de 2020. Dispõe sobre os atos administrativos, fiscalizatórios, e de gestão e contratos, estabelecendo procedimentos inerentes aos processos de cessões de uso, nos regimes gratuito, oneroso ou em condições especiais de imóveis e áreas de domínio e propriedade da União, e dá outras providências. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-n-87-de-1-de-setembro-de-2020-284713592>. Acesso em: 18 maio 2021.

BRASIL. **Lei nº 10.257**, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10257.htm. Acesso em: 02 nov.2020.

BRASIL. **Lei nº 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 15 set.2020.

BRASIL. **Lei nº 3.701**, de 01 de janeiro de 1916. Extinto Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 22 set.2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 15 set.2020.

BRASIL. **Lei nº 5.862**, de 12 de dezembro de 1972. Autoriza o Poder Executivo a constituir a empresa pública denominada Empresa Brasileira de Infra-Estrutura Aeroportuária - INFRAERO, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1970-1979/l5862.htm. Acesso em: 01 jun.2021.

BRASIL. **Lei nº 9.368**, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a regularização, administração, aforamento e alienação de bens imóveis de domínio da União, altera dispositivos dos Decretos-Leis nºs 9.760, de 5 de setembro de 1946, e 2.398, de 21 de dezembro de 1987, regulamenta o § 2º do art. 49 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9636compilado.htm. Acesso em: 23 set.2020.

BRASIL. **Lei nº 9.636**, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a regularização, administração, aforamento e alienação de bens imóveis de domínio da União, altera dispositivos dos Decretos-Leis nºs 9.760, de 5 de setembro de 1946, e 2.398, de 21 de dezembro de 1987, regulamenta o § 2º do art. 49 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9636compilado.htm. Acesso em: 20 set.2020.

BRASIL. **Recurso Especial nº 1.091.198/PR**, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/05/2011, DJe 13/06/2011) Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=200802196925. Acesso em: 25 maio.2021.

BRASIL. **Recurso Especial nº 1.327.539/DF**, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2012, DJe 20/08/2012. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_RESP_1327539_53e17.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1624233426&Signature=7bS9aGbIVP8EKGk8NKoLggh2jR4%3D. Acesso em: 20 jun.2021.

BRASIL. **Recurso Especial nº 1.482.184/RS**. Relator Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/03/2015, DJ 23/04/2015. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201401960282&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 23 set.2020.

BRASIL. **Recurso Especial nº 1.758.594 MG 2018/0198183-6**, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 20/09/2018, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/02/2019) Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/attachments/STJ_RESP_1758594_c08c3.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA067SMCVA&Expires=1624233222&Signature=EPHp%2BlogRb80ulujceCoPwZvyFs%3D. Acesso em: 20 jun.2021.

BRASIL. **Recurso Especial nº 215.460/SP**. Relator Min. Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 20/09/2001, DJ 12/11/2001. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199900443586&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acesso em: 23 set.2020.

BRASIL. **Recurso Especial nº 267.009/BA**. Relator Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 16/04/2002, DJ 27/05/2002. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro>

&termo=200000703001&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea
Acesso em: 22 set.2020.

BRASIL. **Recurso Especial nº 681.406**, Primeira Turma, Relator Min. José Delgado, Julgado em 07/12/2004, DJ 28/02/2015. Disponível em:
https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1585463&num_registro=200401170237&data=20050228&tipo=91&formato=PDF Acesso em: 14 jun.2021.

BRASIL. **Recurso Especial nº 685.316**, Segunda Turma, Relator Min. Castro Meira, Julgado em 08/04/2005, DJ 18/04/2005. Disponível em:
https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1707741&num_registro=200401224380&data=20050418&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 14 jun.2021.

BRASIL. **Recurso Especial nº 696.888-RJ**, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22/3/2005). Disponível em:
https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/informativos/RTF/Inf0240.rtf. Acesso em: 20 jun.2021.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 253.394** Relator Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, Julgado em 26/11/2002, DJ 11/04/2003. Disponível em:
<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1803450> Acesso em: 21 set.2020.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 265.749**. Relator Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 27/05/2003, DJ 12/09/2003. Disponível em:
<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1803450> Acesso em: 21 set.2020.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 434.251**. Relator Min. Edson Fachin, Julgado em 19/04/2017, DJ 31/08/2017. Disponível em:
<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312597800&ext=.pdf> Acesso em: 14 jun.2021.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 451.152** Relator Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, Julgado em 22/08/2006. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=443586>. Acesso em: 06 jun.2021.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 594.015**. Relator Min. Marco Aurélio, Julgado em 05/03/2017, DJ 25/08/2017. Disponível em:
<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312528228&ext=.pdf> Acesso em: 14 jun.2021.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 599.417 RJ**, Relator: EROS GRAU, Data de Julgamento: 26/05/2009, Data de Publicação: DJe-103 DIVULG 03/06/2009 PUBLIC 04/06/2009). Disponível em:
<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4298816/recurso-extraordinario-re-599417>. Acesso em: 14 jun.2021.

BRASIL. **Recurso Extraordinário nº 601.720**. Relator Min. Edson Fachin, Plenário, Julgado em 19/04/2017, DJ 05/09/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312638871&ext=.pdf>. Acesso em: 23 set.2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 614**: “o locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos”. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-05-15_08-19_Primeira-Secao-aprova-cinco-novas-sumulas.aspx. Acesso em: 22 maio 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 626**, Primeira Seção. Julgado em: 12/12/2018. DJ: 17/12/2018. Acesso em: 06 abr.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312638871&ext=.pdf>. Acesso em: 20 set.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 412**. Extensão da imunidade tributária recíproca às empresas públicas prestadoras de serviços públicos. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/detalharProcesso.asp?numeroTema=412>. Acesso em: 01 jun.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema de Repercussão Geral nº 437**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2692309&numeroProcesso=601720&classeProcesso=RE&numeroTema=437#> Acesso em: 20 set.2020.

BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. Relator Min. Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, Terceira Turma, DJ 06/08/2008. Disponível em: https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2349855&hash=4e9eb62a57d879d814afa9cb820e471e Acesso em: 13 maio 2021.

BROGNOLI, Thales. **Das terras nas Ilhas e dos terrenos de Marinha**. Florianópolis: EDEME, 2001.

CANTO, Gilberto Ulhôa. **Temas de direito tributário**, v. III/190, Alba.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2013.

CEZAROTI, Guilherme. A imunidade dos imóveis de propriedade da União na posse ou domínio direto de concessionárias de serviço público, RDDT 126/28, março de 2006. *In*: PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de Atualização à obra de Aliomar Baleeiro. Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7.ed. São Paulo; Saraiva, 2009, p. 107 *In*: PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 408.

DI PIETTRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33.ed. Rio de Janeiro: Gen, 2020.

DIAS JR., Antônio Augusto; LUSTOZA, Helton Kramer; CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de. **Tributos em Espécie**. Salvador: Juspodivm, 2021.

FALCÃO, Almicar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

FARIAS, Cristiano Chaves de; NETTO, Felipe Braga; ROSENVALD, Nelson. **Manual de Direito Civil - Volume Único**. Salvador: Juspodivm, 2020.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de Direito Civil: **Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Curso de Direito Civil: Direitos Reais**. Salvador: Juspodivm, 2020.

FOSSATI, Gustavo. **Constituição Tributária Comentada**. São Paulo: Thomson Reuters BRASIL. 2020.

GASPARINI, Diógenes. Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva, 1977. nº 72. p. 417 *In*: NIEBUHR, Joel de Menezes. Terrenos de Marinha: aspectos destacados. **Revista de Doutrina TRF-4**. Publicada em 24/08/2004. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/dicao002/joel_niebuhr02.htm. Acesso em: 22 abr.2021.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2016.

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

LIMA, Denise Hollanda C.; NEVES, Marcelo. Ocupação por terceiros de espaço físico em bens imóveis de órgãos públicos: análise da juridicidade. **Revista do TCU nº 108**. Publicada em 01/01/2007. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/468>. Acesso em: 18 maio 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2019.

MARINS, Ives Gandra. Incidência do IPTU sobre bens da união em posse de entidades não imunes. **Revista do Ministério Público**. Edição Comemorativa. Rio de Janeiro: Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro, 2015.

MARTINS, Carlos Eduardo de Souza. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. *In*: VALADÃO, Marco Aurélio; BASTOS, Ricardo Victor Pereira (Org.). **Repercussão Geral no Direito Tributário: Impostos**. São Paulo: Almedina, 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22.ed. São Paulo: Malheiros editores, 1997.

MELLO, Humberto Haydt de Souza. Terrenos de Marinha. **Revista de Informação Legislativa**. Outubro a Dezembro: 1966. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/180687/000347604.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 ago.2020.

MINARDI, Josiani. **Tributário: Teoria e Prática**. Salvador: Juspodivm, 2021.

NETO, Fernando Ferreira Baltar; TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Direito Administrativo**. Salvador: Juspodivm, 2020.

NIEBUHR, Joel de Menezes. Terrenos de Marinha: aspectos destacados. **Revista de Doutrina TRF-4**. Publicada em 24/08/2004. Disponível em: https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/dicao002/joel_niebuhr02.htm. Acesso em: 22 abr.2021.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 172 *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2019.

PARECER n. 00014/2015/DEPCONSUS/PGF/AGU. NUP: 23079.001461/201314. Interessados: Procuradoria Federal Junto a Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ ASSUNTOS: Cessão de uso / Concessão de uso / Concessão de Direito Real de Uso. **JusBrasil**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/diarios/182009259/djal-jurisdicional-e-administrativo-15-03-2018-pg-131>. Acesso em: 18 maio 2021.

PASSOS, Tatiana. **Terras de Marinha**. São Paulo: Mundo Jurídico, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Saraiva, 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Tributos: teoria geral e espécies**. Niteroi: Impetus, 2013.

RODRIGUES, Rodrigo Marcos Antonio. **Curso de Terreno de Marinha e seus Acrescidos: Laudêmio, Taxa de Ocupação e Foro**. São Paulo: Pillares, 2016.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 2018.

SOARES DE MELO, José Eduardo; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Saraiva, 2018.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2012.