



Esta obra está sob o direito de  
Licença Creative Commons  
Atribuição 4.0 Internacional.

## IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA: REFLEXÕES TEÓRICAS E A RENÚNCIA FISCAL

*Anderson Ricardo Barros Silva<sup>1</sup>*  
*Cleidejane Soares de Barros<sup>2</sup>*

### RESUMO

**OBJETIVO:** O instituto do IPTU é de fundamental importância para a efetividade e constitucionalização de direitos, em decorrência disso, é crucial estudar seus princípios e conceitos, com o objetivo de avaliar sua necessidade para o erário público. **METODOLOGIA:** Trata-se de uma revisão de literatura tradicional, não sistemática, descritiva, qualitativa e literária, uma vez que a análise ocorre em várias fontes de pesquisa, como livros, artigos científicos, sites e livros virtuais. **CONSIDERAÇÕES FINAIS:** Em avaliação aos estudos mencionados, fora observado que, no âmbito do IPTU, ao Município não é facultada a exação; do contrário, há determinação legal da imposição do gravame, conforme a Constituição Federal do Brasil, por meio dos princípios expressos e implícitos nela contidos, bem como na legislação infraconstitucional, em especial a Lei de Responsabilidade Fiscal.

**Palavras-chave:** IPTU; Reflexões; Execução Fiscal.

---

<sup>1</sup> E-mail: andersonbarrosadv@hotmail.com

<sup>2</sup> E-mail: dr.csbarros@hotmail.com

## INTRODUÇÃO

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) incide sobre a propriedade. Sua instituição e cobrança são atribuídas aos Municípios, revelando-se de extrema importância para os orçamentos locais, tendo em vista que, nas pequenas cidades, a receita advinda dos outros tributos municipais, a exemplo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e do Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), costuma ser pouco representativa (SABBAG, 2022).

Desde os primórdios, as sociedades já se sujeitavam às obrigações tributacionais. No que diz respeito à satisfação das necessidades ordinárias de receita, impende esclarecer que Roma consubstanciou o ordenamento tributário mais antigo do sistema jurídico mundial. Na época da Roma imperial, as províncias domadas pelos romanos suportavam tributações diretas que se concentravam nos tributos pessoais e reais, em especial pelos impostos capitários (WAGNER, 1973). Segundo Zivelti (2017), imposto capitário era um tributo direto que possuía aspecto de imposto sobre o patrimônio e renda.

Em relação ao imposto sobre a propriedade, o direito romano instituiu o *tributum soli* que era pago em bens ou

dinheiro, identificando-se os devedores após o *census*, no qual cada cidadão romano se registrava numa *tribus* que, por conseguinte gerava a organização do serviço militar, bem como da tributação local, incluindo a nomenclatura fiscal de *tributum* e do contribuinte que detinha a denominação *tributarius* (ZIVELTI, 2017).

No Brasil, com a nomenclatura de “décima urbana”, materializada pela Junta de Lançamento da Décima Urbana (GLAUBER, 2020), em 1808 ficou determinada a obrigatoriedade da arrecadação do imposto predial. Tal obrigatoriedade fora consubstanciada por intermédio do alvará de 27 de junho daquele ano, no qual, inicialmente, somente era cobrado no Município da corte, isto é, do Rio de Janeiro, porém, mais tarde se estendeu a exação às demais cidades, vilas e lugares notórios que ficavam localizados à beira-mar (BRASIL, 2022).

No entanto, com o surgimento da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 - CREUB<sup>1</sup>, houve uma nova performance no âmbito da competência à cobrança do tributo, chamado de Imposto sobre a Propriedade Imobiliária Rural e Urbana, visto que tal competência passou a ser dos estados-membros, e apesar da determinação

---

<sup>1</sup> Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: (...)

2 °) sobre Imóveis rurais e urbanos; (...)

estadual à exação do imposto em comento, a mencionada carta política não breou a condição da cobrança pelos Municípios, criando nítido conflito de competência tributária (GLAUBER, 2021).

A finalização do entrave ocorreu com o advento da CREUB de 1934<sup>2</sup>, com competência exclusivamente para os entes municipais à cobrança do indigitado tributo. Em 1988 ficou proclamado mais uma vez a competência do IPTU para os Municípios (CRFB, 1988), pois as receitas advindas do imposto são de suma importância para os seus desenvolvimentos econômicos. Outrossim, houve a consagração do princípio da função social da propriedade, na qual se estabeleceu a cobrança progressiva do gravame àquele contribuinte que não auxiliar no desenvolvimento de tal função social (ALEXANDRE, 2022).

Desse modo, não se pode olvidar que o imposto em tela sempre foi um componente indispensável à manutenção da estrutura administrativa dos Municípios, uma vez que constitui uma das principais fontes arrecadatórias de fundo próprio (SABBAG, 2022). Dessa maneira, para entender a captação de recursos tributários, principalmente no campo do IPTU,

necessário se faz realizar um estudo panorâmico, objetivando um entendimento sólido acerca desta espécie tributária.

## **OBJETIVO**

Avaliar a importância e necessidade do IPTU, traçando uma análise sociohistórica deste instituto.

## **METODOLOGIA**

Trata-se de uma pesquisa baseada no método hipotético-dedutivo, com fontes documental/bibliográficas.

## **RESULTADOS E DISCUSSÃO**

### ***1. NOÇÃO GERAL DO IPTU***

Ao lado de vários outros, em consonância com o que já foi dito, o IPTU faz parte da modalidade tributária denominada imposto (ALEXANDRE, 2022). Porém, insta mencionar que para melhor entendimento no desdobramento de suas minúcias, torna-se necessário a existência de um estudo progressivo quanto as propriedades do tributo, já que os institutos não se confundem, sendo imperioso uma análise geral da matéria, visando as elucidações em relação ao seu conceito,

---

<sup>2</sup> Art 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente: (...)

§ 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes

forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios: (...) II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda; (...)

suas espécies, além dos elementos que envolvem a obrigação tributária.

## 1.1 Percepção Global do Tributo

Não é desnecessário repisar que o tributo é a maior fonte arrecadatória estatal. Nesse diapasão, tem-se que a tributação é uma atividade desenvolvida em quase todos os países contemporâneos, e deriva do conceito de Estado democrático e de Estado de direito, pois todos devem apoiar o aparelho estatal na medida de suas possibilidades econômicas (COSTA, 2022).

Em linhas gerais, tributo é a contraprestação devida para o custeio do serviço público. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 trouxe de forma transparente a sua classificação, assim como elucidou as formas pelas quais se corporifica a repartição das receitas tributárias, além de estabelecer as limitações do poder de tributar por parte dos entes políticos (PAULSEN, 2022). Dessa maneira, torna-se imprescindível para melhor entendimento acerca da matéria, a observação preliminar em relação ao conceito de tributo.

### 1.1.1 Conceituação do Tributo

De forma preambular, importante se faz delinear que, consoante a expressão do artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), “tributo é toda prestação pecuniária

compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

A primeira impõe ao contribuinte que o gravame tributário seja realizado em dinheiro, excluindo-se a possibilidade do cumprimento do crédito por meio da espécie *in natura*, que é o pagamento mediante a entrega de bens; contudo, esclareça-se que, apesar da proibição legal, o artigo 156, XI, do CTN, foi inserido no sistema jurídico tributário brasileiro, no ano de 2001, possibilitando a extinção do crédito tributário por intermédio da dação em pagamento de bens móveis ou imóveis (MAZZA, 2021).

A segunda característica diz respeito à compulsoriedade, levando-se em consideração que a adimplência tributária não precisa da anuência das partes, isto é, pouco interessa a vontade do particular, já que basta a realização do fato gerador para que, obrigatoriamente, seja imposto o gravame tributacional. A terceira determina que a cobrança tributária não inclui a multa em seu bojo e a última faz referência à vinculação legal, visto que não é permitida a instituição de tributo senão por meio de lei, surgindo, portanto, a obrigação tributária (SABBAG, 2022).

Nesse aspecto, (CASTRO, et al., 2021), ensinam que a pretensão da expressão *em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*, é eliminar a possibilidade do pagamento do tributo *in natura*. Já no que diz respeito a *prestação compulsória instituída em lei*, trata-se de que a responsabilidade tributária independe da vontade das partes. Assim, configurada no mundo fático, a situação assumida pela lei dará origem automaticamente à chamada responsabilidade tributária.

Com relação a *não constituição de sanção por ato ilícito*, expressa que o surgimento de um passivo tributário nunca pode ser resultado de um ato ilegal, por fim, *a cobrança administrativa plenamente vinculada*, são sistemas compulsórios e tributários derivados da lei (CASTRO, et al., 2021). Diante disso, é oportuno o desenvolvimento de breves palavras sobre a obrigação tributária.

## 1.2. Obrigação Tributária

Torna-se mister, nesta oportunidade, buscar o entendimento acerca do conceito externado por Paulo de Barros Carvalho (2021a), ao obtemperar que a rigor, uma “obrigação tributária” é um vínculo abstrato em que uma pessoa, denominada sujeito ativo, é obrigada a exigir de outra pessoa, denominada contribuinte, a realização de

provisões de natureza justa, em razão de aplicação de normas jurídicas tributárias.

Conforme o entendimento precitado, a obrigação tributária envolve-se com a relação jurídico-tributária. Sobre tal aspecto, Mazza (2021) argumenta que, nesta relação, há uma vinculação, existindo, de um lado, o devedor, e de outro, o Fisco – sendo este o detentor do crédito tributário –, explicitando o autor, ainda, que as regras pertinentes ao nascedouro da mencionada obrigação tributária estão preceituadas nos artigos 113 a 118 do CTN, *in verbis*:

Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.  
(BRASIL, 1966)

Enquanto o art. 113 do CTN determina que tal obrigação pode ser principal (pagamento do tributo) ou acessória (v.g., emissão de nota fiscal e escrituração contábil), o art. 118 denota a corporificação do princípio da interpretação objetiva do fato gerador, ou seja, a direção do olhar àquele que o pratica, sendo

irrelevante a pessoa (Princípio do *non olet*). Desse modo, no que diz respeito ao direito tributário, se as circunstâncias que levaram ao fato gerador constituem uma infração ilícita, até mesmo penal, é irrelevante (ALEXANDRE, 2022).

O importante é entender que entre o contribuinte e o Fisco existe uma relação jurídica pelo fato imponível, e sua interpretação ocorre de forma objetiva, não se levando em consideração quem ou o porquê da prática do fato gerador. Assim, a pessoa que auferir renda deve pagar o tributo Imposto de Renda (IR), mesmo que o dinheiro advinha de jogo do bicho, tráfico de drogas, prostituição, etc. (SABBAG, 2022). Do mesmo modo, ressaltamos que o agente incapaz, como no caso do menor de idade, deve pagar o Imposto sobre Transmissão de *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) no processo de inventário e partilha de bens.

Para fechar o entendimento, as palavras de Carvalho, P. B. (2021a) são congruentes ao afirmar que em decorrência dos eventos supostamente previstos nas regras tributárias, os fatos se mantêm. O próprio efeito jurídico é o vínculo abstrato por meio do qual uma pessoa, como sujeito ativo, será dotada do direito subjetivo de exigir a realização de algum benefício pecuniário de outro, denominado sujeito passivo. Dizendo-se que ocorreu um

"evento" (especificamente) que resultou em um passivo fiscal.

Em suma, entendemos que, após a concreção da hipótese abstrata descrita na norma jurídica (fato gerador), surge o nexo existente entre os sujeitos da relação jurídico-tributária (Contribuinte e Fisco) e a obrigatoriedade do pagamento do tributo (obrigação tributária). Portanto, diante de tais conclusões, temos segurança para avançar nos estudos e na identificação das espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

### 1.3 Tipos de Tributos

A princípio, esclarecemos que não se pode confundir as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico do Brasil, pois, em sentido diverso do que muitos pensam, tributo não é sinônimo de imposto, sendo este uma espécie e aquele, o gênero. Por esse ângulo, conforme se depreende do art. 4º do CTN): “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.” (BRASIL, 1966).

Com efeito, a caracterização do tributo será estabelecida pela espécie tributária, sendo definida, como já

apresentado, pelo fato gerador, pois, caso haja erro no vocábulo quando da nomenclatura interposta pelo próprio legislador, não existirá impedimento na exação do tributo, tendo em vista que o equívoco nominal não invalida a tributação. Além disso, embora exista controvérsia em relação à classificação das espécies tributárias, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem entendido pela teoria da pentapartição (ALEXANDRE, 2022). Assim, impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, são os tipos de tributos brasileiros.

Embora não seja o objetivo principal da discussão, não é desnecessário, antes de se analisar os detalhes do IPTU, arguir-se rapidamente sobre os atributos das modalidades tributárias dispostas acima. Nesse movimento, imposto é uma modalidade tributária que não possui vinculação específica, porque diz respeito a um tributo não vinculado, positivado no art. 16 do CTN (CASTRO, LUSTOZA & A. JR, 2021).

---

<sup>3</sup> Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita,

Por esse turno, a parte final do conceito supradito se apoia no texto constitucional que consagra o princípio da não afetação dos impostos, gravado no art. 167, IV<sup>3</sup>, da CRFB/1988, pois há a proibição de vínculos fiscais, fundos ou despesas (SABBAG, 2022). Compreendemos que isto acontece porque a mencionada receita objetiva o custeio das despesas públicas gerais, não havendo permissibilidade legal para o direcionamento do gasto público com saúde, educação, assistência social, segurança, etc.

Contudo, não é inoportuno acrescentar que o princípio em tela é flexível, considerando que a própria Constituição autoriza algumas exceções, a exemplo da destinação percentual de recursos a ações e serviços públicos de saúde – art. 77, III<sup>4</sup>, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) –, bem como à manutenção e ao desenvolvimento de ensino (art. 212<sup>5</sup> da CFRB/1988).

previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

<sup>4</sup> Art. 77. Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes: (...)

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

<sup>5</sup> Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e

No que diz respeito à taxa, o oposto ocorre. Renato Grilo (2020) menciona que é uma espécie tributária contraprestacional e que ao cumprir com o pagamento da taxa, o Estado retribui um serviço específico, conduzindo-o a um determinado contribuinte. Com relação à contribuição de melhoria, de acordo com Harada (2020), trata-se de uma modalidade de tributo em que entre a obrigação do sujeito passivo há um elemento intermediário (valorização do imóvel), uma vez que esta espécie tributária possui por fato gerador a ação do Fisco mediatamente exposta ao contribuinte.

Quanto aos empréstimos compulsórios, defendemos a existência de um diferencial sacramentado na Constituição pela destinação específica do produto da arrecadação, devendo custear, necessariamente, as despesas decorrentes de guerra externa ou sua iminência, assim como o investimento público de caráter urgente ou de relevante interesse nacional. Além do mais, podem ser identificados também pela obrigatoriedade do ressarcimento do valor arrecadado pela União e pela peculiaridade de sua instituição, que só pode ocorrer mediante Lei Complementar Federal (CASTRO, LUSTOZA & A. JR., 2021).

---

os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a

Por último, concernente às contribuições ou contribuições especiais, estas não se referem às ações gerais financiadas por impostos, nem são específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações com fins específicos, envolvendo determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, deles, o custeio por intermédio de tributos que se chamam contribuições (PAULSEN, 2022). Dito isso, segue-se para os estudos sobre o IPTU.

## **2. NOÇÃO PANORÂMICA DO IPTU**

Como todo tributo, o IPTU possui algumas características básicas, que são elementos que configuram a estrita legalidade positivada no artigo 97 do CTN. Tais comandos existem porque a lei tributária deve versar, obrigatoriamente, sobre fato gerador, base de cálculo, sujeito passivo, alíquota e multa, pois o imposto traz consigo um atributo eminentemente fiscal que, como já explicado anteriormente, corporifica uma das maiores fontes arrecadatórias dos Municípios (SABBAG, 2022).

Para Costa (2021), o IPTU é positivado nos artigos 156, I, e § 1º, e 182, § 1º, II, da CRFB/1988, mas, excepcionalmente, sem prejuízo à

proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.



característica fiscal do IPTU, pode haver a utilização da extrafiscalidade, nas hipóteses presentes no art. 182, § 4º, II, da CRFB/1988 (ALEXANDRE, 2022). Com efeito, evidenciamos que apesar da utilização da alíquota progressiva como característica extrafiscal, não é correto afirmar que a identidade substancial do imposto supradito é mista, pois a extrafiscalidade é utilizada de forma excepcional. Assim, em respeito ao princípio da legalidade proclamado no art. 37 da Constituição Federal de 1988, seus elementos essenciais devem estar positivados na legislação tributária.

A esse propósito, é de todo oportuno trazer à baila que, com exceção da alíquota que reside no Código Tributário de cada Município, os demais elementos essenciais do IPTU são definidos por meio do CTN, pois o fato gerador do imposto se materializa por intermédio do art. 32; sua base de cálculo se corporifica no art. 33 e o sujeito passivo é identificado no art. 34 (SABBAG, 2022). Dessa maneira, para aclarar tais questionamentos, é preciso que haja a compreensão nítida dos elementos supraditos, pois são eles que dão proteção jurídica ao contribuinte.

## **2.1 Componentes Fundamentais do IPTU**

Conforme anteriormente explicado, é preciso destacar que, assim como

qualquer outra espécie tributária, o Imposto Predial e Territorial Urbano possui vários elementos essenciais que são responsáveis pela corporificação da legalidade da exação tributária, haja vista que, na ausência destes elementos, a cobrança do tributo poderá ser considerada indevida. Vejam-se alguns deles: a) fato imponível ou gerador; b) base cálculo; c) alíquota e d) sujeito passivo.

### **2.1.1. Fato Imponível ou Gerador**

De acordo com a literalidade do art. 32 do CTN (Brasil, 1966), tem-se como fato gerador do IPTU “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou acessão física como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”. Conforme prescrição acima expandida, os conceitos embutidos no contexto do fato imponível do imposto em tela são definidos na lei civil. Nesse passo, o art. 79 da Lei 10.406/2002 – Código Civil Brasileiro/2002 (CCB) consagrou que são considerados “bens imóveis o solo e tudo o quanto lhe incorporar natural ou artificialmente.” (BRASIL, 2002).

Por esse rumo, valendo-se dos conceitos interpostos no Código Civil de 1916, Sabbag (2022) argumenta que bens imóveis por natureza são aqueles formados por forças naturais, incluindo o solo e sua superfície, profundidade e verticalidade, seus anexos e adjacências naturais; árvores,

vegetação e frutos pendentes. Dessa maneira, em relação aos bens imóveis por acessão natural (física), podemos afirmar que são aqueles em que o proprietário detém o direito de agregar em seu imóvel tudo aquilo que, de forma natural ou artificialmente, incorporar-se a ele.

À guisa de corroboração, Tartuce (2021) obtempera que as acessões naturais ou artificiais, nos termos do art. 1.248 do CCB/2002, constituem o modo originário de aquisição da propriedade do imóvel, onde tudo aquilo que foi incorporado a ele, de maneira natural ou artificial, passa-se à esfera patrimonial do proprietário. Com isso, estão previstas como acessões naturais a formação de ilhas, a aluvião, a avulsão e o abandono do álveo; já como acessões artificiais, o atual Código Civil disciplina as plantações, bem como as construções, decorrentes da intervenção humana (TARTUCE, 2021).

Em resumo, compreendemos que o fato gerador do IPTU surge pela situação jurídica que impõe a obrigatoriedade de se pagar o tributo não só pela qualidade de

proprietário de bem imóvel do contribuinte, pois a lei incluiu também, no rol dos elementos ensejadores de tal obrigação tributária, o domínio útil e a posse, seja ela por natureza ou acessão física, desde que o mencionado bem esteja localizado na zona urbana do município, em consonância com os preceitos do art. 32, §§ 1º e 2º, do Código Tributário Nacional.

Entretanto, vale a pena chamar atenção para o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>6</sup>, em decisão proferida em 07/12/2020, no sentido de que, para que seja configurada a posse do imóvel para fins da obrigatoriedade do pagamento do IPTU, faz-se imprescindível a presença do *animus domini*, que é o desejo de ser proprietário do bem, ficando claro que, ausente esta vontade, não há que se falar em exação tributária e, por isso, inexistente também o fato gerador.

Desse modo, apreendemos que não ficaram dúvidas de que há situações em que, mesmo diante da posse de um imóvel em área urbana, não existirá cobrança tributária

---

<sup>6</sup> PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IPTU. SUJEIÇÃO PASSIVA. POSSE. *ANIMUS DOMINI*. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. 1. A conformidade do entendimento consignado no acórdão recorrido com a jurisprudência desta Corte Superior de que **o arrendatário, por não exercer a posse do imóvel com *animus domini*, não é sujeito passivo do IPTU** atrai o óbice de conhecimento estampado na Súmula 83 do STJ. 2. A Corte estadual não decidiu a lide sob o enfoque da imunidade tributária da entidade arrendadora e da extensão da mesma em favor da arrendatária, o que revela a falta

de prequestionamento da respectiva tese recursal e, por conseguinte, a ausência de similitude fática e jurídica entre o acórdão recorrido e os arestos apontados para embasar a suscitada divergência jurisprudencial. 3. Agravo interno desprovido. (Brasil, 2020, grifo nosso). (Supremo Tribunal de Justiça STJ - AgInt no AREsp: 1516702 BA 2019/0159174-2, Relator: Ministro GURGEL DE FARIA, Data de Julgamento: 07/12/2020, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/12/2020). Grifo nosso.

em face de determinado possessor, como no caso do arrendatário, uma vez que a ausência de vontade dele em tornar-se proprietário do bem é indiscutível; logo, a imposição do gravame deve ser direcionada ao arrendador. Salientamos ainda que situação parecida é a do locador e locatário, haja vista que, não raras vezes, realizam-se contratos determinando que o pagamento do IPTU seja direcionado a este ao invés de àquele,

No entanto, o CTN deixou claro que não poderá o Fisco exercer o direito da cobrança tributária em face do locatário. Observe-se: “Art. 123 - As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes” (BRASIL, 1966). Por último, esclarecemos que, de todo modo, é necessário identificar a base de cálculo para legitimar o montante tributável.

### 2.1.2 Base de Cálculo do IPTU

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2021b), base de cálculo é o aparato mensurador das perspectivas da materialidade do fato jurídico tributário. O art. 33 do CTN determina que a mencionada base de cálculo do IPTU é definida de acordo com o valor venal do bem imóvel,

não podendo ser considerado, conforme o parágrafo único do mesmo dispositivo legal, “o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade” (BRASIL, 1966).

Nessa toada, impende argumentar que o *quantum* estimado à venda do imóvel no mercado financeiro contemporâneo é seu respectivo valor venal (CASTRO, LUSTOZA & A. JR., 2021), isto é, aquele preço em que se compreenderia caso fosse a propriedade urbana colocada à venda, sem a inserção de despesas de financiamento. Assim, conforme Bartine (2020), o Poder Público Municipal é quem efetua a determinação de tal valor e sua base de cálculo pode ser modulada sem que haja a obrigatoriedade do cumprimento do princípio da anterioridade nonagesimal.

Nesse sentido, o art. 97 do CTN, em seu inciso IV (BRASIL, 1966), determina que a fixação da base de cálculo do tributo somente poderá ser estabelecida por meio de lei. No entanto, o chefe do Poder Executivo Municipal, mediante decreto, pode incrementar a atualização da indigitada base de cálculo, desde que não importe em majoração do gravame, devendo respeitar os índices oficiais de correção monetária (BRASIL, 1996).

De acordo com o Supremo Tribunal de Justiça (STJ), na Súmula 160: “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.” (BRASIL, 1996). Desse modo, para que seja encontrado o valor do montante legal do cumprimento da obrigação tributária, a base de cálculo, de forma isolada, não consegue atingir tal objetivo, necessitando do apoio do percentual disposto na alíquota, que também deve ser definida por lei.

### 2.1.3 Alíquota do IPTU

A alíquota do tributo revela-se por intermédio de um índice percentual interposto na legislação local. No caso do Município de Cajueiro/AL, a Lei Municipal n. 570/2005, do Código Tributário Municipal (CTM) - (CAJUEIRO, 2005), por meio do seu art. 193, incisos I e II, detém os comandos acerca da matéria. Contudo, a CRFB/1988 determinou, expressamente, a possibilidade da aplicação de alíquotas progressivas do IPTU.

Nesses moldes, de acordo com Coêlho (2020), o imposto em tela baseia-se em duas matrizes: a de capacidade do contribuinte que dá ensejo a progressividade de caráter fiscal (art. 145, § 1º, da CF) e a de política urbana, a progressividade extrafiscal no tempo, que possui guarida no

art. 182 da CF, em prol da ordenação urbanística das municipalidades.

Ainda segundo Coêlho (2020), com o advento da Emenda Constitucional n. 29/2000, houve um incremento no texto do art. 156, § 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, surgindo uma nova espécie de progressividade do imposto em testilha, ou seja, exação diferenciada em razão do valor venal do imóvel. Diante deste contexto, torna-se imperioso ressaltar a existência da progressividade do IPTU em razão do tempo.

Embora possamos afirmar, numa visão genérica, que enquanto a matriz de progressividade fiscal se materializa pela manifestação de riqueza do contribuinte, pois quanto maior for o acervo econômico a ser tributado, maior será a alíquota a ser aplicada; no caso do IPTU, assimilamos que a alíquota deve ser mensurada pelo montante devido sobre o valor da venda do imóvel.

Já na segunda variação, entendemos que sua incidência ocorre de forma diferente, uma vez que o art. 182, § 4º, II, da CRFB/88, preceitua como requisito o lapso temporal. Dessa forma, quanto mais tempo o imóvel urbano permanecer não edificado, subutilizado ou não utilizado, o imposto *sub examine* poderá incidir progressivamente. Acerca disso, elucida Ricardo Alexandre:

b) O parâmetro para a progressividade não é o valor venal do imóvel, mas, sim, o passar do tempo sem o adequado aproveitamento do solo urbano. Logo, na progressividade fiscal prevista no art. 156, § 1º, I, da CF/1988, quanto mais valioso o imóvel, maior a alíquota incidente. Já na progressividade extrafiscal, prevista no art. 182, § 4º, II, da CR/88, quanto mais tempo mantida a situação agressiva à finalidade social da propriedade, maior será a alíquota aplicável no lançamento do IPTU. (2022, p. 813).

Com efeito, na progressividade em razão do valor venal do imóvel, há a permanência cristalina do caráter fiscal do tributo; todavia, em razão do tempo, do contrário, existe nítida presença da extrafiscalidade. Porém, indispensavelmente, deve existir a aplicação da alíquota para cada situação proposta, nos termos da lei municipal, tendo em vista que este mecanismo legislativo é responsável por esmiuçar os detalhes em relação ao IPTU (ALEXANDRE, 2022).

A esse propósito, em razão dos argumentos acima expostos, não é despiciendo concluirmos que, por intermédio da junção da base de cálculo com a alíquota do imposto em tela, é possível chegar ao montante do pagamento

devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária, sendo este, portanto, um procedimento indispensável para o efetivo cumprimento da legalidade tributacional.

#### 2.1.4 Sujeito Passivo do IPTU

Numa visão panorâmica, a viabilidade de uma pessoa figurar como sujeito passivo de uma obrigação tributária diz respeito à capacidade tributária passiva. Tal capacidade pode ser principal ou acessória; assim, o devedor fica obrigado a cumpri-la e a responder por eventual inadimplemento (PAULSEN, 2022). Por esse caminho, Paulo de Barros Carvalho (2021a) esclarece que o contribuinte na relação jurídico-tributária pode ser pessoa física ou jurídica, particular ou pública, no entanto, a responsabilidade tributária só é estabelecida com os contribuintes que fazem parte de um evento típico.

Como se observa, em consonância com as informações doutrinárias, para que uma pessoa seja qualificada como sujeito passivo de uma relação jurídico-tributária, deve-se apenas ao fato da existência de um débito pecuniário em decorrência da ausência do pagamento de um tributo, pouco importando se a pessoa devedora é física ou jurídica (empresa), e mais, se é pública ou privada, levando-se em consideração somente a existência da

adequação típica ao fato gerador da obrigação tributária (CARVALHO, 2021a).

Em vista disso, temos o entendimento de que o sujeito passivo é aquele que tem o dever de pagar o tributo, isto é, trata-se do contribuinte devedor do crédito tributário. No caso do IPTU, os artigos 32 e 34 do CTN são os principais comandos que elucidam tal sujeição, já que o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica que detiver o direito de gozo de qualquer bem imóvel localizado na zona urbana municipal, independentemente da qualidade de proprietário (BRASIL, 1966).

Mas, repise-se, o STJ tem posicionamento mitigado em relação ao arrendatário sem o *animus* de proprietário. Desse modo, após esta análise simples acerca dos elementos essenciais do IPTU, é preciso ratificar que o Município tem a obrigatoriedade de exercer a cobrança em face do devedor, sob pena de causar sérios prejuízos sociais, além de ferir o princípio da indisponibilidade do interesse público e efetivar a renúncia de tributo, o que é defeso por lei.

### **3. RENÚNCIA DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS**

Para Piscitelli (2021), ao versar acerca da ofensa ao princípio da responsabilidade no manejo das verbas públicas do ente político que não atuar no

âmbito da competência tributária, sempre que uma entidade pública tenha uma possibilidade legítima de receber rendimentos de determinadas fontes, mas opte por não o fazer, estaremos diante de uma renúncia de receitas.

Em linhas gerais, os entes políticos se mantêm por meio dos recursos advindos das receitas tributárias, razão pela qual há a necessidade do exercício da cobrança dos tributos impostos pela competência de cada um deles. Como visto, aos entes tributantes não lhes é facultado o direito de abrir mão dos montantes oriundos dos tributos; do contrário, a eles é imposto o dever arrecadatório estatal, *ex vi* da irrenunciabilidade dos gravames tributacionais, que é uma das principais características da competência tributária (PISCITELLI, 2021).

Nesse rumo, a Lei Complementar n. 101/2000 expressou como regra a impossibilidade da renúncia das receitas tributárias em comento, confirmando, no art. 14, § 1º, que tais renúncias compreendem:

anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. (BRASIL, 2000).

Além disso, há a constituição da efetiva arrecadação de todo ente federado, como prescreve o art. 11 da indigitada lei. Por outro lado, destacamos, ainda, que, conforme o disposto no art. 165, § 6º da Constituição Federal/1988, o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do impacto na receita e despesa das isenções, anistias, abatimentos, subsídios e benefícios de natureza fiscal, tributária e creditícia (BRASIL, 1988).

Com isso, faz-se necessário argumentar que o ente tributante pode atenuar a cobrança tributária, por intermédio dos benefícios fiscais, sem que haja configuração de renúncia de receitas, em consonância com a Lei Orçamentária Anual (LOA). Sendo assim, compreendemos que não se pode confundir os institutos aqui delineados, uma vez que benefício fiscal nada tem a ver com abnegação de renda tributária.

Nessa toada, percebe-se que a lei maior estabeleceu um mecanismo jurídico para que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam consubstanciar benefícios fiscais, não permitindo a renúncia das receitas tributárias. Além do mais, o artigo supramencionado consagra a efetividade do princípio da transparência das contas

públicas ou governamentais (PISCITELLI, 2021).

Desse modo, entendemos que não é permitido aos entes federados silenciar em relação às cobranças tributárias (art. 11 da Lei Complementar 101/200); entretanto, em casos excepcionais, algumas situações são permitidas, desde que sejam amparadas pelo art. 14, § 1º do mesmo diploma legal. Assim, a obrigatoriedade da exação tributária tem guarida na lei constitucional, aliada, principalmente, à Lei de Responsabilidade Fiscal, assim como nos ditames existentes nos princípios da supremacia do interesse público sobre o privado e o da indisponibilidade do interesse público.

### **3.1 Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público Sobre o Privado**

Não obstante o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular não estar expresso na legislação brasileira, ele denota prerrogativas ao Estado que contemplam vantagens em face do particular, podendo, inclusive, restringir direitos e garantias individuais na procura do interesse público. Nesse sentido, esta supremacia impõe um patamar de superioridade em virtude deste interesse sobreposto aos particulares, privilegiando as conveniências e as necessidades da sociedade, uma vez que a Administração

obtem, em relação aos administrados, uma relação de verticalidade (ROSSI, 2020).

Em relação as prerrogativas conferidas à Administração, há regras que dão guarida à supremacia do Estado, como a desapropriação (art. 5º, XXIV) e a requisição administrativa (art. 5º, XXV), ambas da CRFB/1988. Outrossim, existem privilégios igualmente responsáveis pela proteção do interesse público coletivo, como a autoexecutoriedade, a coercibilidade e a presunção de legitimidade dos atos da Administração, além da possibilidade de alteração unilateral dos contratos administrativos e dos prazos processuais diferenciados às pessoas jurídicas de Direito Público, dentre outros (CARVALHO, M., 2021).

Posto isso, há de se concluir que, do mesmo modo que o Estado usufrui de vantagens em face dos administrados, ele também se submete a determinadas limitações, pois, enquanto as prerrogativas estatais visam ao alcance do interesse público por intermédio do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, as mencionadas limitações existem para evitar que a Administração não abdique de tal interesse, por força do princípio da indisponibilidade do interesse público (CARVALHO, M., 2021).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Poder Executivo exerce seu mister de forma transitória; contudo, esta transitoriedade não deve ser utilizada como subterfúgio para que o administrador público se valha de tal poder momentâneo para satisfazer seus próprios interesses. Nesse aspecto, tanto os bens, como os interesses públicos não pertencem à Administração, pois não tem, ela, livre disposição, tendo em vista que seus agentes atuam em nome de terceiros – por isso, todos os cuidados exigidos pela lei trazem benefícios para a própria coletividade (CARVALHO, M., 2021).

De mais a mais, é possível identificar que a Lei 9.784/99, em seu art. 2º, *caput*, exalta nitidamente o princípio do interesse público. Do mesmo modo, o inciso II do parágrafo único do dispositivo supradito ratifica a irrenunciabilidade de poderes ou competências nos processos administrativos federais em atendimento aos fins de interesse geral (BRASIL, 1999).

Portanto, apreendemos que no âmbito do IPTU, ao Município não é facultada a exação; do contrário, há determinação legal da imposição do gravame, *ex vi* dos comandos emanados da Constituição Federal do Brasil, dos princípios expressos e implícitos nela contidos, bem como na legislação infraconstitucional, em especial a Lei de



Responsabilidade Fiscal, além da obrigatoriedade das proposituras de ações de execuções fiscais em caso de descumprimento da obrigação por parte do contribuinte, como prescreve o art. 4º da Lei n. 6.830/1980 (BRASIL, 1980).

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. Salvador: JusPodivm, 2022.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 01 mai. 2021.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Constituição ADCT (1988)**. Atos das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 22 jun. 2022.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEI/S/L9784.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEI/S/L9784.htm). Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEI/S/L6830.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEI/S/L6830.htm). Acesso em: 24 jun. 2022

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEI/S/LCP/Lcp101.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEI/S/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 22 jun. 2022.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **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: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 21 jun. 2022.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. **Lei Nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 24 jun. 2022.

CAJUEIRO. Gabinete do Prefeito. **Lei Nº 570, de 22 de dezembro de 2005**. Institui o novo Código Tributário do Município de Cajueiro e adota outras providências. Cajueiro, AL, 2005.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; JR. Antonio Augusto Dias. **Tributos em espécie**. Salvador: JusPodivm, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. Salvador: JusPodivm, 2021.

CASTRO, Eduardo M. L. Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; JR. Antonio Augusto Dias. **Tributos em espécie**. Salvador: JusPodivm, 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado em sua**

**modalidade constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro**. São Paulo: Atlas, 2021.

ROSSI, Licínia. **Manual de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único**. Rio de Janeiro, Forense: Método, 2021.

WAGNER, Adolph. **Steuergeschichte vom altertum bis zur gegenwart. Glashütten im Taunus**: Detlev Auvermann KG, 1973.

ZIVELTI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.