

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE
CAMPUS AVANÇADO DE NATAL
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE DIREITO**

PAULO RENATO MARTINS

**IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO: ASPECTOS POLÊMICOS
DA PROGRESSIVIDADE, NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO E SUA EFICÁCIA
NA PRÁTICA**

Natal/RN
2019

PAULO RENATO MARTINS

**IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO: ASPECTOS POLÊMICOS
DA PROGRESSIVIDADE, NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO E SUA EFICÁCIA
NA PRÁTICA**

Artigo científico apresentado como requisito de aprovação da disciplina de trabalho de conclusão de Curso II (TCC) da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

Sob a orientação do Prof.(a): Glauber de Lucena Cordeiro.

Natal/RN
2019

© Todos os direitos estão reservados a Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do(a) autor(a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu(a) respectivo(a) autor(a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

Catálogo da Publicação na Fonte.
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

M386i Martins, Paulo Renato
Imposto Predial e Territorial Urbano: Aspectos Polêmicos da Progressividade, Natureza Jurídica do Tributo e sua Eficácia na Prática. / Paulo Renato Martins. - Natal, 2019.
32p.

Orientador(a): Prof. Dr. Glauber de Lucena Cordeiro.
Monografia (Graduação em Direito). Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

1. Tributação. 2. IPTU. 3. Natureza Jurídica. 4. Progressividade. 5. Alíquotas. I. Cordeiro, Glauber de Lucena. II. Universidade do Estado do Rio Grande do Norte. III. Título.

PAULO RENATO MARTINS*

Artigo apresentado como requisito de aprovação da disciplina de trabalho de conclusão de Curso II (TCC) do Universidade Estado do Rio Grande do Norte, sob a orientação do Prof. Glauber de Lucena Cordeiro**.

Aprovado em:08/10/2019

BANCA EXAMINADORA

Prof. Glauber de Lucena Cordeiro
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN)
Orientador

Prof. Mariana Vannucci Vasconcellos
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN)

Prof. Claudomiro Batista de Oliveira Junior
Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN)

Natal/RN
2019

*Bacharelado em Direito; Universidade do Estado do Rio Grande do Norte - UERN; E-mail: prm_uern@yahoo.com.br

**Doutor em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ. E-mail: glauberlucena@uern.br

IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO: ASPECTOS POLÊMICOS DA PROGRESSIVIDADE, NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO E SUA EFICÁCIA NA PRÁTICA

*Paulo Renato Martins**

Resumo:

A temática que será desenvolvida em nosso estudo aborda os aspectos polêmicos do IPTU, quanto a sua natureza tributária, ou não tributária, quanto a sua progressividade ou não e sobre a sua eficácia na aplicabilidade. Percorreremos desde à competência tributária para sua instituição, assim como da criação, da arrecadação, da fiscalização, sobre seus fatos geradores, a propriedade predial e territorial urbana, o domínio útil, ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, de suas hipóteses ou não de incidência tributária, de como se operam as suas bases de cálculos, e de suas alíquotas, se são progressivas, diferenciadas, e ainda quem são os sujeitos passivos e ativos. Ademais, o presente trabalho buscará aprofundar conceitos, definições do IPTU, ainda sua natureza tributária ou não, da mesma maneira o aspecto polêmico do IPTU progressivo, e por fim sobre a sua eficácia na aplicabilidade, como objeto causador de cobranças indevidas do IPTU por órgãos públicos no âmbito das municipalidades.

Palavras-chaves: Tributação, IPTU, Natureza Jurídica, Progressividade, Alíquotas

Abstract:

The theme that will be developed in our study addresses the controversial aspects of IPTU, regarding its tax or non-tax nature, its progressivity or not and its effectiveness in its applicability. We will go from the tax competence to its institution, as well as the creation, collection, inspection, on its generating facts, the urban property and territorial domain, the useful domain, or the possession of immovable property by nature or physical access, of its hypotheses or not of tax incidence, how their calculation bases operate, and their rates, whether they are progressive, differentiated, and who are the taxpayers and assets. In addition, the present work will seek to deepen concepts, definitions of the property tax, whether its tax nature or not, in the same way the controversial aspect of the progressive property tax, and finally its effectiveness in its applicability, as an object that causes undue collection of property tax by agencies. public services within the municipalities.

Keywords: Taxation, IPTU, Legal Nature, Progressivity, Aliquots

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Tributo e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU. 2.1. Considerações preliminares. 2.2. Conceito e características do tributo. 2.3. Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU. 2.4. Competência tributária e capacidade tributária – ativa e passiva. 3. Natureza jurídica da espécie tributária – IPTU. 4. Base de cálculo. 5. Constitucionalidade de alíquotas progressivas, extrafiscais e de alíquotas diferenciadas do IPTU. 5.1. À aplicação de alíquotas progressivas extrafiscais do IPTU. 5.2. A alíquota progressiva fiscal do IPTU. 5.3. As alíquotas diferenciadas do IPTU. 6. Conclusão.

* Bacharelado em Direito; Universidade do Estado do Rio Grande do Norte; E-mail: prm_uern@yahoo.com.br

1. INTRODUÇÃO

Como os municípios possuem poucos impostos a sua disposição em comparação com à União, assim foi necessário dar a devida atenção para que o município não viesse a ser mais lesado em suas receitas e também nem chegasse a prejudicar o contribuinte brasileiro com a imposição de tributos sem o compromisso com o social.

O presente artigo visou abordar o Imposto Predial e Territorial Urbano, que, dentre outras funções, serve também como instrumento municipal de política de desenvolvimento urbano, à disposição do Poder Público, com o fito de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais das cidades e de garantir o bem-estar de sua coletividade. Desse modo, esse estudo do IPTU, cingiu sobre a sua progressividade ou não, bem como de suas alíquotas progressivas fiscais e extrafiscais, bem como às alíquotas consideradas diferenciadas, com previsão expressa na Carta Magna de 05 de outubro de 1988.

A metodologia aqui aplicada na presente contenda foi a pesquisa bibliográfica realizada em diversas obras de respeitados e estimados doutrinadores, como também em outros dispositivos legais, que serviram de substratos para desmistificar a aplicabilidade do instituto da progressividade no IPTU, imposto real, com expressa previsão constitucional, além de outros dispositivos e mecanismos infraconstitucionais, códigos, leis complementares, e, ainda, o plano diretor do município de Natal, cidade integrante do Estado do Rio grande do Norte.

Desse jeito, o primeiro item deste trabalho versou sobre o conceito relativo do Tributo, instituto, o qual pertence ao Direito Tributário brasileiro. No mesmo tópico, foram tecidas algumas características essenciais do tributo de acordo com a doutrina atualizada, para que se pudesse ter a perfeita compreensão de que o IPTU é uma de suas espécies tributárias, e por possuir esta natureza tributária, possui as mesmas características que o gênero imposto apresenta.

Em seguida, no segundo item foi constituído de forma pormenorizada o conceito do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, e a sua correta localização no ordenamento jurídico pátrio, seja na Constituição Federal, de 1988, ou, no Código tributário Nacional, de 1966, ou nas leis infraconstitucionais, ou sejam nas leis com status de Lei Complementar. Ademais, foram abordados acerca dos seus fatos geradores, em primeiro lugar sobre a propriedade predial e territorial urbana, em seguida acerca do domínio útil, e pôr fim, a respeito da posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como também sobre os critérios da localização que denominado pela doutrina como o critério geográfico, e além desse

e igualmente importante o critério da destinação econômica do bem que deve ser visto em consonância e em conjunto com o critério anterior.

Dessa maneira, o item seguinte estabeleceu elucidação da competência tributária, e bem como da capacidade tributária ativa, da capacidade tributária passiva, ainda no mesmo tópico foi discutido sobre quem são os sujeitos passivos da relação tributária do IPTU, a começar pelo proprietário do imóvel, em seguida do titular do domínio útil, e finalmente, o possuidor a qualquer título.

No terceiro item consistiu em debater a natureza jurídica da espécie tributária do imposto predial e territorial urbano, e para que se consiga definir a natureza jurídica do IPTU será necessário que seja feita a classificação da espécie tributária do IPTU, a partir da análise do Tributo. A classificação analisou desde, se o IPTU é um imposto vinculado (também chamado pela doutrina imposto contributivo), não-vinculado (imposto retributivos), impositivo, privativo, fiscal, extrafiscal, parafiscal, de arrecadações não vinculadas, ou de arrecadações vinculadas, de aspectos objetivos, o real, de aspectos subjetivos, pessoal, direto, e ademais a acerca de suas bases econômicas.

O item quarto versou sobre a base de cálculo do IPTU, o qual levanta o questionamento se ela deriva em razão do valor venal ou em razão do valor de mercado, se pode ela ser cobrada somente na existência do plano diretor do município competente, tendo sido anteriormente aprovada, publicada e estando em vigor, e ainda se a base de cálculo do IPTU ocorre sobre a avaliação destes imóveis por meio de sua planta genérica de valores de terrenos e das tabelas de preços de construções.

E no quinto item, se discutiu a constitucionalidade do IPTU quanto à sua progressividade, além disso quanto às suas alíquotas progressivas fiscais e extrafiscais, antes e após à Emenda constitucional nº 29, de 2000. E assim, foi possível determinar se estas foram ou não aplicadas pelas suas municipalidades competentes, mesmo estando elas em consonância com Estatuto da Cidade, outrossim se havia ou não exceções à regra. Além disso, tratamos de forma abreviada, como prevista na Constituição Federal 05 de outubro de 1988, a possibilidade de dever haver a aplicação, ou não, das alíquotas diferenciadas, seja em razão do uso ou da localização do imóvel, e o onde estas seriam aplicadas. A conclusão do artigo, seguida das referências.

2. TRIBUTO E O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU

2.1. Considerações Preliminares

O IPTU é uma das espécies tributárias eleita pelo constituinte originário para constar em nosso ordenamento jurídico como instrumento de política de desenvolvimento urbano. Ele faz parte integrante do corpo da Constituição Federal 1988, como instrumento de expressão financeira do Sistema Tributário Nacional¹, sendo, em regra, de institucional competência municipal, é claro, ressalvadas às hipóteses do Distrito Federal, com sua competência tributária “cumulativa²”, e dá União, em caso de Território Federal, não sendo ele dividido em Municípios competentes.

Assim, quando se tem o tributo, gênero, em análise, temos que partir de sua verificação, da qual a Carta Magna reservou espaço para o seu devido tratamento, posto no título VI, que trata “Da Tributação e do Orçamento”, com previsão legal entre os artigos 145 a 162, da Constituição Federal de 1988³.

2.2. Conceito e Características do Tributo

Antes de falamos sobre o IPTU, uma das espécies tributárias existentes, a qual será detalhada mais à frente, é importante primeiramente se fazer a exposição do conceito do que é o tributo, que inclusive tem previsão expressa no artigo 3 do Código Tributário Nacional de 1966, e ainda, definir as suas características essenciais, sendo:

Art. 3º - 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.

O tributo como apresentado é possuidor de cinco características fundamentais, as quais passamos a falar: primeiro sobre à prestação pecuniária, a qual o próprio texto estabelece, não se realizar de forma una, podendo ser realizada, por meio de moeda, ou cujo o valor nela se possa exprimir, a qual tem por objetivo a colaboração do contribuinte que deve pagar os tributos ao Estado que é o credor do crédito tributário. Tem o mesmo entendimento, o professor

¹“Por isso, Geraldo Ataliba nega a existência de um sistema tributário nacional, pois feriria o princípio federativo, as autonomias dos Estados e dos Municípios, que elaboram os respectivos Sistemas Tributário, ainda que com base nos princípios constitucionais comuns.” (HARADA, 2017, p. 349)

² SABBAG, EDUARDO. **MANUAL** de Direito Tributário. 9ª. ed. atualizada com as mais recentes decisões do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2017, p.1444.

³BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988., 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 abril 2019.

Eduardo Sabbag, contudo, ele alerta “[...] Não obstante a redundância no dispositivo, é possível asseverar que o dispositivo objetivou evitar o tributo ‘in natura’ (em bens) ou o tributo ‘in labore’ (em trabalho, em serviços).”⁴. Assim, aproveitando a oportunidade podemos aqui destacar alguns meios para efetivar a prestação do tributo, os quais são explicitadas, legalmente, no art.162, e inciso I e II e seus parágrafos §§ 1 a 5 do CTN/66:

Art. 162. O pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal; II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico. § 1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente. § 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado. § 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no artigo 150. § 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa. § 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.

Na sequência, a segunda característica dos tributos é a prestação compulsória, sendo àquela que não está vinculada a vontade do sujeito passivo, também não é contratual, ou seja, não é derivada de um negócio jurídico firmado entre as partes, ainda, ela não é facultativa, desta forma, podemos afirmar que ela é obrigatória, em outras palavras tem-se aqui a inafastabilidade do dever de pagar. Dessa maneira, sendo o contribuinte, o proprietário de um imóvel, ele tem que pagar o IPTU, assim sendo possui liame da compulsoriedade, como expresso no artigo 3 do CTN/66, a qual é condição indispensável para existência da manutenção das finanças públicas. Compulsoriedade retro mencionada, que deriva da subsunção, ou do fenômeno da incidência tributária, que ocorre quando o fato gerador previsto em lei se perfectibiliza ao preencher todas as elementares da hipótese de incidência, e vice e versa, em caso concreto.

Dessa forma, é que no plano arrecadatório, aos municípios somente competiu uma parcela muito pequena, em relação ao dá União, a qual competiu legislar sobre uma quantidade muito maior de impostos, a qual demonstra uma nítida desigualdade na distribuição da competência tributária, ou na limitação do exercício de suas respectivas competências impositivas. Àqueles somente couberam legislar sobre à matéria a respeito do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano – IPTU, art.156, inciso I da CF/88, sobre o imposto da transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição – ITBI, art.156, inciso II da CF/88, e pôr fim, coube a tarefa de legislar sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, art.156, inciso III da CF, de 1988.

⁴ SABBAG, EDUARDO. MANUAL de Direito Tributário. 9ª. ed. atualizada com as mais recentes decisões do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2017, p.509.

A respeito dessa desigualdade na distribuição da competência tributária entre as entidades tributantes Kiyoshi Harada, afirmou:

já se tornou uma tradição em nosso país a timidez com que o legislador constituinte trata o Município em matéria de repartição do poder de tributar. Desde a Carta Política de 1934, quando pela primeira vez, o Município foi contemplado na discriminação das rendas tributárias, tem sido atribuído a essa entidade política apenas um imposto de expressão financeira: o imposto predial e territorial urbano. Isso, de certa forma, tem afetado o exercício pleno da autonomia político-administrativa do Município. (HARADA, 2001, p. 328 apud SABBAG, 2017, p. 1444).

A terceira característica do tributo é ter uma prestação instituída por meio de lei. A qual só deveria ser cumprida pelo contribuinte da obrigação tributária, ou/e, da mesma forma, pelo agente tributante, no caso, este só poderia exigir o tributo do contribuinte, se houvesse, anteriormente, expressa previsão legal, sob pena de estar cometendo a cobrança indevida do tributo e/ou ferindo o princípio da legalidade. Esta prestação remete ao slogan em inglês “*no taxation without representation*” muito usado entre as décadas de 1750 e 1760, vinculada ao princípio da legalidade fechada⁵, que tem como fonte do tributo unicamente à Lei, consistindo-se assim na conhecida obrigação *ex lege*.

Hoje, no Brasil tal desejo de exigir ou de aumentar tributos se materializa no comando legal previsto no art.150, inciso I da CF/88 que profere, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A quarta característica do tributo é à prestação que não constitua sanção de ato ilícito, que significa que o crédito tributário do contribuinte para com o Estado tem que ser pago da prática de atos lícitos e não por violação da ordem anteriormente estabelecida em lei. Esta prestação não dever ser confundida com a multa, porque ela não é uma punição. Certamente, não podemos ter um tributo, cujo fato gerador, seja a prática de um ato ilícito, sendo uma forma de sanção.

Em síntese, é importante salientar que, embora dá prática do ato ilícito não decorra tributação, é possível afirmar que dos seus rendimentos, se estes forem derivados do exercício da prática do ato ilícito ensejarão com certeza à tributação, por uma questão de isonomia tributária, é o que se extrai da interpretação do art.118 do CTN/66, e é corolário do princípio da “*pecúnia non olet*”⁶, que se expressa na frase “isto é, o dinheiro não tem cheiro, não importa de

⁵SABBAG, EDUARDO. **MANUAL de Direito Tributário**. 9ª. ed. atualizada com as mais recentes decisões do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁶ROESLER, Á. D. R. A cláusula "pecúnia non olet" em Direito Tributário. Jus.com.br, 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/13631/a-clausula-pecunia-non-olet-em-direito-tributario>>. Acesso em: 18 abril 2019.

onde vem,[...] [...], a renda auferida; o que interessa é que ocorreu fato gerador [...]”⁷, por isso presente, “nos casos de tráfico de drogas”⁸.

E temos a última característica dos tributos que é à prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que significa que o agente público tem que agir como estabelece a lei, não havendo margens para a atividade administrativa discricionária, que a legislação brasileira admite para outros institutos, com seus critérios de conveniência e oportunidade.

O fato de ser a atividade vinculada remete ao princípio da indisponibilidade do interesse público, portanto à prestação deve ser cobrada pelo agente público, de forma incontestada, sob pena de responsabilidade funcional, a prestação deve ser cobrada por lançamento⁹, pois não deve ser cobrada de plano. Cabe aqui retratar que o IPTU é por sua essência, segundo a fonte legal do 148 do CTN/66, se dá por ofício, de certo não se admite que o lançamento seja manifestado verbalmente.

2.3. Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano – IPTU

Construída a definição inicial sobre a noção do tributo, pode-se desta maneira passar a se debruçar sobre o IPTU, imposto comum, o qual remonta suas origens no Brasil com a chegada dos portugueses, no ano de 1808. Este se refere ao imposto tributário, cujo “*nome juris*”¹⁰, nome formal ou técnico, constante na constituição federal de 1988, significa: o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbano.

É de bom tom, compreender, que tanto a CF/88, como o CTN/66, trazem em seus bojos uma situação jurídica tributária ensejada pelo seu próprio legislador para suportar à incidência tributária do IPTU, designada de fato gerador. É fato à existência de divergências entre a conjuntura, sobre à incidência tributária do IPTU no CTN/66, como na CF/88 o que ocasiona posicionamentos contrários.

E para se ter compreensão do todo, a respeito dos fatos geradores do IPTU, inicialmente se faz necessário mencionar que estes possuem previsão legal no artigo 156, inciso I, na Constituição Federal/88, além disso são expressos nas normas gerais contidas nos artigos 32 e seguintes do Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966.

⁷ MINARDI, J. Direito Tributário. 5ª. revista, ampliada e atualizada. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p.17.

⁸ SABBAG, EDUARDO. **MANUAL de Direito Tributário**. 9ª. ed. atualizada com as mais recentes decisões do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2017.

⁹ Id., 2017, p.188.

¹⁰ Ibid., p.1.443.

Desta maneira, como se pode observar à hipótese de incidência tributária do IPTU, o chamado fato gerador, prevista no artigo 150, inciso I da CF/88 é, primitiva e unicamente, à propriedade predial e territorial urbana¹¹. Todavia, à situação jurídica tributária do IPTU, prevista no artigo 32 do CTN/66 a transcendia, pois, além do fato gerador sobre a propriedade predial e territorial urbana, ele trazia os fatos geradores do domínio útil ou da posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física¹². Por consequência, para que se possa visualizar essa divergência entre a hipótese de incidência tributária na CF/88 e no CTN/66, é preciso se deter nos fatos geradores e detalha-los.

Desta maneira, se pode começar o detalhamento dos fatos geradores pela “propriedade imobiliária¹³” que é um direito não pessoal, de natureza real¹⁴, de oponibilidade erga omnes¹⁵, a qual atua diretamente sobre uma propriedade, na qual o proprietário tem a sua disposição as faculdades de usar (*jus utendi*), gozar (*jus fruendi*) e dispor (*jus abutendi*), e inclusive o direito de reavê-la (*rei vindictio*) do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha¹⁶, como previsto no artigo 1.228 do CC/02, apresentando desta forma, uma relação entre uma pessoa e uma propriedade, e não uma relação pessoal como ocorre no direito das obrigações. Assevera, ainda Leandro Paulsen que: “o conceito corresponde àquele emprestado pela teoria geral do direito, que não se qualifica como propriedade outros direitos reais e pessoais que não ostentam todas as suas faculdades de usar, gozar e dispor.”¹⁷.

Já quanto ao domínio útil, desde que, corporificado com o animus domini é outra situação jurídica tributária do IPTU. Assim, haverá à tributação em favor do Estado de quem é visto, como àquele tem à propriedade registrada no registro de imóveis. Além disso, Leandro Paulsen, afirma também que, “o domínio útil compreende os direitos de utilização e disposição, inclusive o de alienação conferidos ao foreiro, relativamente a prédio enfiteutico; contrapondo-se ao (domínio direto) restrito à substância do bem”¹⁸.

11 BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988., 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 abril 2019.

12 BRASIL. LEI N° 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., 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 15 abril 2019.

13 Propriedade é o direito real que dá a uma pessoa o domínio de um bem, em todas as suas relações, expandido também ao direito de usar, gozar e dispor.

14 Impostos de natureza real são aqueles que levam em consideração a matéria tributária, isto é, o próprio bem ou coisa (res, em latim), sem cogitar das condições pessoais do contribuinte. (MELO apud SABBAG, 2017, p.559).

15 RIBEIRO, A. o que significa erga omnes? Jusbrasil, 2019. Disponível em:

<<https://advogadaandriaribeiro.jusbrasil.com.br/artigos/396398504/o-que-significa-erga-omnes>>. Acesso em: 25 agosto 2019.

16 Gonçalves, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro. 7ª.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.154.

17 PAULSEN, L. J. E. S. D. M. "Impostos" Federais, Estaduais e Municipais. 7 Edição revista e atualizada. ed. [S.l.]: [s.n.], 2012, p.447.

18 PAULSEN, L. J. E. S. D. M. "Impostos" Federais, Estaduais e Municipais. 7 Edição revista e atualizada. ed. [S.l.]: [s.n.], 2012, p.448.

Quanto à posse, desde que, materializada igualmente com o animus domini é outro instituto que corresponde a também um dos fatos geradores do IPTU. O instituto da posse pode ser derivado do conceito de possuidor (art.1196 do CC/02), como sendo todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes a propriedade, constituindo-se em contribuinte, diversamente do que ocorre com do mero detentor, que não pode ser visto como contribuinte tributário, uma vez que acha-se em relação de dependência, apenas conservando a posse em consonância com os desejos e desígnios do outro (art.1.198 do CC/02).

Entretanto, o texto do artigo 32 do CTN/66, subitamente faz menção ao instituto da posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil, estes ainda devendo serem localizados na zona urbana do Município. Deste modo, quando se trata da relação do bem imóvel por natureza, este possui sua disposição legal no artigo 43, inciso I do CC/02: “o solo, com sua superfície, os seus acessórios naturais e adjacências naturais, compreendendo as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo”. São à substancia do solo e as suas incorporações naturais, elementares que decorrem dos fenômenos da natureza. Já em relação ao bem imóvel por acessão física, este possui sua disposição no artigo 43, inciso II do CC/02: “Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada ao solo, os edifícios e construções, de modo que não se possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano”. Esta, ocorre por agregação e participação humana indo a frente dos fenômenos da natureza.

Dessa maneira, não se pode olvidar que, não basta apenas à presença dos fatos geradores supracitados e elucidados, o legislador ainda trouxe o critério da localização para harmonizar o sistema tributário nacional. Então, este previu no artigo 32 do CTN/66¹⁹ que a propriedade, o domínio útil, e a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, teriam que estar localizados, na zona urbana do município. A qual tem sua definição no próprio parágrafo 1º do art.32 do CTN/66, que diz:

§ 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.

Desta forma, se pode ver que basta a existência de pelo menos dois destes requisitos elencados, nesse rol taxativo de incisos, mesmo que construídos por particulares ou por

19BRASIL. 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., 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 15 abril 2019.

terceiros, porém desde estes que sejam mantidos pelo Poder Público, para que se possa considerar esta área em urbana, e, portanto, ensejadora do IPTU. Mais, o legislador foi engenhoso ao prever no parágrafo 2 do mesmo artigo que:

§ 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.

Deste modo, o CTN expande a área de incidência do IPTU, atingindo áreas não urbanas, ou melhor, áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, as quais não são consideradas zonas rurais, pois estariam constantes em loteamento com aprovação pelos órgãos competentes, com fins específicos, sejam para à habitação, à indústria ou ao comércio.

Em razão dessa expansão da zona urbana legal, para que não se houvesse dúvidas sobre a incidência do tributo correto, se IPTU ou se ITR (imposto sobre a propriedade não urbana ou propriedade rural), foi estabelecido outro critério, denominado de destinação econômica do bem. Critério que veio somar e na oportunidade, de também de pôr um fim, na discussão que pairava sobre àquele imóvel que localizado dentro da zona urbana, e que desempenhava funções agrícolas, agroindustriais, de explorações extrativas vegetais, e pecuárias. A estes bens imóveis preferiu o legislador, para proteção e estímulos dessas atividades, à aplicação do ITR, e não do IPTU (art.15 do DL 57/66)²⁰ de novembro de 1966²¹.

2.4. Competência Tributária e Capacidade Tributária – Ativa e Passiva

Para se compreender a competência tributária, primeiro se faz necessário ter em mente que cada ente político têm suas atribuições legislativas tributárias. Desse modo, a competência tributária é tida como ato de criação, instituição e majoração dos tributos, seja pela da União, seja pelos Estados-Membros, seja pelo Distrito Federal, ou seja, pelos Municípios, diferenciando da competência legislativa plena (legislar sobre Direito Tributário). Além disso, a competência tributária apresenta outras características, as quais são a de ser indelegável, imprescritível, irrenunciável, intransferível, privativa, facultativa, e incaducável, como disposta no art.7, *caput* do CTN/66:

“A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em

²⁰ “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 agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005).”

²¹ BRASIL. DECRETO-LEI Nº 57, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966. 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., 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0057.htm>. Acesso em: 18 ABRIL 2019.

matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.”

Assim, os tributos devem ser criados com liame estritamente legal como prevê a constituição em sua repartição de competência tributária²², em respeito ao princípio da legalidade (art. 145 da CF), e cada um dentro de suas competências, sem invadir a competência do outro ente tributante (art. 146, inciso II e art. 6 do CTN/66), respeitando a forma federativa do estado (art. 60, § 4 inciso I da CF), que deriva do consagrado princípio do federalismo.

Foi justamente pensando nisso, em possíveis conflitos de competência legislativas tributárias, como também sobre as limitações constitucionais ao poderes de tributar tudo para resguardar de forma harmônica o ordenamento jurídico brasileiro, entre as entidades políticas é que o constituinte trouxe o comando legal, previsto anteriormente na Constituição Federal de 1967, afirmando que caberia à lei complementar dispor sobre conflitos de competência (art. 146, inciso I, de 88), em matéria tributária, entre a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art.146, inciso II de 1988) e inclusive de estabelecer normas gerais (art. 146, inciso III, e a alínea “a” de 88) em matéria de legislação tributária especialmente sobre a definição dos tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição Federal de 1988, a dos seus respectivos fatos geradores, das suas bases de cálculos e dos contribuintes.

Desta forma, apesar de o art. 146, inciso III da CF/88, acima mencionar que caberia lei complementar, para a dúvida a respeito de que não teria sido o CTN/66 criado por meio de uma lei ordinária. Essa celeuma, agora, tem seu fim, com o fato de o CTN/66, conquanto originariamente tenha tido sua confecção de lei ordinária, sofreu o fenômeno da recepção pelas constituições federais de 1967, e em seguida pela de 1988, vindo a receber status de Lei Complementar. Desta forma, é necessário visualizar que a CF/88 atribuiu a cada entidade política a atribuição dá possibilidade de criar os tributos, estes uma vez criados, instituídos, fiscalizados e/ou arrecadados, por meio de lei, ao final devem ter seus produtos fiscais arrecadatários revertidos para custear as despesas que os Estado têm para com a coletividade brasileira. Quanto, a mencionada possibilidade de criar os tributos, se refere a não obrigatoriedade da criação de todos os tributos, porque se assim o fosse, o IGF, já o teria sido criado, como se pode constatar até hoje a sua ausência. Igualmente, entende como podendo ser facultativo à competência tributária, o professor Eduardo Sabbag, quando assevera:

Não obstante, o art.11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC n.101/99) dispõe que, no plano de gestão fiscal da pessoa política, deve haver a instituição de “todos” os tributos que competem à entidade, sob pena de sanções (art.11, parágrafo único). [...],

²² são outorgados poderes para cada ente federativo para a criação do tributo, e não é criado pela carta magna.

o legislador quis, salvo melhor juízo, estimular a instituição do tributo economicamente viável, cuja competência estaria inadequadamente estancada. (SABBAG, 2017, p. 1.444 - 1.445).

Assim, via de regra, todos os tributos (150, inciso I da CF/88) serão criados por meio de leis ordinárias (de maioria simples), mas existem quatro tributos que são exceções às regras e devem, que só podem, taxativamente, ser criados por meio de leis complementares (de maioria absoluta), do contrário estariam eivados de vício formal quanto a sua constituição, sendo eles, como é expresso no comando legal constitucional: os empréstimos compulsórios artigo 148 da CF, os impostos sobre grandes fortunas artigo 153, inciso VII da CF - que ainda inclusive não foi instituído, os impostos residuais artigo 154, inciso I da CF, e por último, as contribuições sociais residuais constantes no artigo 195, §4 da CF.

Deste modo, criado o IPTU, espécie de tributo, por meio de lei, surge os seus elementos subjetivos, os quais se dividem em duas modalidades que são a capacidade tributária ativa e passiva. A primeira tem a função precípua de atribuir ao ente tributante previsto em lei, seja ele a União (art.147, parte inicial do *caput* da CF/88), ou o Distrito Federal (art. 147 parte final do *caput* da CF/88), ou o município (156, inciso I), a função de recolher os encargos tributários derivados das ocorrências dos fatos geradores do IPTU. O município de Natal ao aprovar a sua Lei 3.882 de 11 de dezembro de 1989 fez surgir o código tributário do Município de Natal, este a colocou na modalidade ente tributante (art.2 *caput* da Lei acima mencionada) detentor da capacidade tributária ativa.

Deste modo, apesar de capacidade tributária ser indelegável (art.7 do CTN/66). Este mesmo dispositivo legal, por sua vez traz uma ressalva, afirmando que poderá a referida capacidade tributária ativa poderá ser conferida a outras pessoas jurídicas de direito público, delegação esta, que envolverá a transferência legal dos poderes/funções ou mesmo atribuições de cobrar, arrecadar e fiscalizar, e inclusive até mesmo de “executar leis”²³. A professor Joseane Minardi, traz um exemplo bem didático, que segue:

[...] é o caso do Imposto Territorial Rural (ITR), cuja competência tributária é da União, segundo estabelece o artigo 153, IV, da Lei Maior, que poderá, no entanto delegar as funções de arrecadar e fiscalizar (a capacidade ativa tributária) aos Municípios, nos termos do artigo 153, §4, III, da Carta Magna.

A segunda modalidade é capacidade tributária passiva do IPTU, que é definida pelo ente tributante, por meio de lei, para determinar quem será o contribuinte da obrigação tributária. Interessante, é o entendimento do STJ em sua súmula de nº399, ao afirmar que “cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU.” Assim, Lei de nº 3.882 de 1989 do município de Natal prevê em seu artigo 21 quem serão os sujeitos passivos tributários, os

²³ MINARDI, J. Direito Tributário. 5ª. revista, ampliada e atualizada. ed. Salvador: JusPodivm, 2016, p.19.

que possuem o dever de adimplir o encargo tributário do IPTU, sendo eles o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o possuidor a qualquer título. Assim, são contribuintes do IPTU, o sujeito passivo tributário, o proprietário de imóvel (pleno, de domínio exclusivo ou na condição de coproprietário)²⁴, cujo comando legal está no artigo 1.228º, caput do Código Civil de 2002 “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”²⁵.

E na mesma condição, sendo, contudo, com suas peculiaridades, há o titular do domínio útil (enfiteuta e usufrutuário)²⁶ com “animus domini”. Assim, Por exemplo ao usufrutuário além de usufruir, gozar da coisa alheia como se fosse sua, cabe a administração e percepção dos frutos derivados do imóvel (1.394 do Código Civil de 2002), despedindo ao proprietário algum valor pelo seu uso, a este por fim ainda serão incumbidas as despesas ordinárias de conservação dos bens no estado em que os recebeu e bem como as prestações e os tributos devidos pela posse ou rendimento da coisa usufruída (art.1.403 incisos I e II do CC de 2002)”.

No final, trouxe como sujeito passivo do IPTU, o possuidor a qualquer título, que entre os doutrinadores causa grandes controvérsias quanto incidência tributária ou não ao seu respeito. Mas o STF afirma que é o contribuinte, o sujeito passivo que uma vez apresente o ânimo de ser dono da coisa (*animus domini*), e desde que este esteja ainda exercendo de fato o exercício legal, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade (art.1.196 do CC de 2002).

O professor Sabbag, traz outra situação em que é possível haver a tributação do sujeito passivo do possuidor a qualquer título, quando este age realiza a “*posse ad usucapionem*”, que é àquela com a possibilidade de aquisição do domínio ou propriedade pela usucapião²⁷. Além desses, contribuintes supramencionados, previstos no artigo 34 do CTN de 1966, o adjudicante pode ser visto como um possível contribuinte, em razão de ser o credor, e desta maneira é o responsável pela obrigação tributária “*propter rem*”, nas precisas palavras, Leandro Paulsen e José E.S. de Melo:

o adjudicante, na qualidade de adquirente (credor) é obrigado ao pagamento dos tributos incidentes sobre o bem adjudicado, uma vez que a adjudicação não tem o efeito de expurgar os ônus obrigacionais que recaem sobre o bem. A mutação do sujeito passivo não afasta referida responsabilidade, uma vez que a obrigação tributária *propter rem* (no caso o IPTU) acompanha o bem, mesmo que os fatos

24 SABBAG, EDUARDO. **MANUAL de Direito Tributário**. 9ª. ed. atualizada com as mais recentes decisões do STF e do STJ. São Paulo: Saraiva, 2017, p.1.446.

25 BRASIL. LEI No 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 18 abril 2019.

26 SABBAG, op. cit., p. 1.446.

27 Id., 2017, p.1.446.

imponíveis sejam anteriores à alteração da titularidade do imóvel, nos termos dos arts.130 e131 do CTN. (PAULSEN e MELO, 2012, p. 547);

Veja este exemplo, demais didático utilizado pela doutrina majoritária, do caso do promitente comprador que, uma vez já estando na posse do imóvel urbano tendo o “*animus domini*” será o contribuinte legal do IPTU. Nada obstante, o doutrinador Leandro Paulsen, diz que: “o promitente comprador do imóvel somente será contribuinte se se tratar de promessa irrevogável de venda, houver pago as parcelas contratuais e se encontrar habilitado a lavrar escritura, ou promover a adjudicação compulsória.”²⁸. Cabe, na oportunidade, afirmar que “o superficiário também poderá figurar como contribuinte, uma vez que este responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel (art. 1.371, do Código Civil)²⁹.”

Dessa maneira, não poderíamos deixar de comentar a respeito de outros sujeitos que causam dúvida a respeito de serem ou não contribuintes/sujeito passivos do IPTU. Deste modo, a respeito sobre o locatário, bem como arrendatário e, ainda o comodatário de bens imóveis, como foi demonstrado acima, estes são meros detentores /possuidores do domínio útil “sem *animus domini*”, logo não são contribuintes legais do IPTU, ainda mesmo que possuam parte da posse do imóvel (posse indireta). Assim, não podem se opor à Fazenda Pública (123, CTN)³⁰. Outra constatação que pode ser feita é que, mesmo havendo um contrato bilateral, seja ele de natureza pessoal ou real, de concessão de uso de bem público, este não obriga. Porque não existe a possibilidade de a posse do imóvel ser convertida em propriedade, de tal modo o cessionário não pode vir assumir a configuração de contribuinte do IPTU, é o que inclusive se pode ver da seguinte decisão do STJ:

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 coma aquisição da propriedade.4. Na hipótese, a concessão de direito real de uso não viabiliza ao concessionário tornar-se

²⁸ PAULSEN, L. J. E. S. D. M. "Impostos" Federais, Estaduais e Municipais. 7 Edição revista e atualizada. ed. [S.l.]: [s.n.], 2012, p.456.

²⁹ Id., 2012, p.454.

³⁰ Id., 2012, p.455.

proprietário do bem público, ao menos durante a vigência do contrato, o que descaracteriza o *animus domini*.⁵ A inclusão de cláusula prevendo a 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 de incidência prevista em lei. Logo, deve-se reconhecer a inexistência da relação jurídica tributária nesse caso.⁶ Recurso especial provido. (STJ - REsp: 1091198 PR 2008/0219692-5, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data de Julgamento: 24/05/2011, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 13/06/2011).

Sobre o comodatário ser ou não contribuinte do IPTU podemos corroborar (*Mutantis Mutandis*) ao observar a ementa jurisprudencial do STJ:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. CONTRIBUINTE. POSSUIDOR. 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 definitivo* - art. 34 do CTN. 2. O comodatário é possuidor por relação de direito pessoal, e como tal, não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa. 3. Não sendo o contribuinte possuidor e (...) 4. Recurso especial improvido. (REsp 325.489/SP, rel. Min. Eliana Calmon, 2ª T., j. 19-11-2002).

Outros sujeitos que não causam dúvida, são os usuários e os titulares dos direitos de habitações (1.416), estes não são contribuintes do IPTU, contudo, não é demais inferir que eles apenas usam, percebem seus frutos (art.1.412, §§ 1 e 2 do CC de 2002), desta forma não possuem a titularidade do bem imóvel, e assim não exercem de fato os poderes inerentes à propriedade³¹. Além destes, temos o cessionário do direito de uso, que é o possuidor do bem imóvel, por relação de direito pessoal e, como tal, não pode ser visto como contribuinte relativamente ao imóvel que ocupa. E por último, temos o arrematante que também não pode ser visto como possível contribuinte do IPTU, pelo simples fato de não se poder responsabilizar o adquirente de um imóvel, o qual teve seu anterior ônus extinto com sua arrematação, esse também é o entendimento de Leandro Paulsen e José E.S. de Melo, ao afirmarem:

o arrematante não é responsável pelos débitos anteriores que se somam ao preço da hasta pública, uma vez que a arrematação extingue o ônus do imóvel arrematado, que passa ao arrematante livre e desembaraço de tributo ou responsabilidade, sendo considerada aquisição originária. O adquirente só deixa de ter responsabilidade pelo pagamento dos débitos anteriores que recaiam sobre o bem se ocorreu, efetivamente, depósito do preço, que se tornará a garantia dos demais credores. O crédito fiscal perquirido pelo fisco é abatido do pagamento, quando da praça, por isso que, encerrada a arrematação, não se pode imputar ao adquirente qualquer encargo ou responsabilidade. (PAULSEN e MELO, 2012, p. 458).

Convém salientar como prevê o código civilista a respeito do contribuinte do IPTU, só irá adquirir à propriedade do imóvel pelo seu devido registro do título (art.1.245 do CC, de 2002).

³¹ Id., 2012, p.455.

3. NATUREZA JURÍDICA DA ESPÉCIE TRIBUTÁRIA - IPTU

A natureza jurídica específica de tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: a denominação e as demais características formais adotadas pela lei, e a destinação legal do produto da sua arrecadação (art.4, incisos I e II do CTN/66). Desta maneira, sendo o imposto sobre a propriedade predial e territorial uma das espécies tributárias, podemos inferir que este possuirá igual natureza jurídica tributária.

Cientes disto, pode se afirmar desde já que é o fato gerador do tributo que determinará a sua natureza jurídica tributária. Portanto, do mesmo jeito que se pode analisar o fato gerador do tributo por meio de sua classificação, igualmente se pode avaliar o fato gerador do IPTU através de sua classificação.

Assim, cabe partir de primeira classificação de que o IPTU, como supra referido, por ser uma espécie de tributo, e este apresentar um fato gerador o qual é não vinculado, ou melhor contributivo, tendo na propriedade, no domínio útil ou na posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, estando este localizado na zona urbana do município, pelo simples fato existir, independentemente de qualquer atividade contraprestacional³²(taxas e contribuições de melhoria) por parte do Estado (art.16 do CTN/66), deve ser exigido, como crédito tributário pelo credor do seu devedor, contribuinte da obrigação tributária, por este se enquadrar em um destas hipóteses de incidência tributária. Tem o mesmo entendimento o professor, Ricardo Alexandre:

para classificar um tributo qualquer quanto ao fato gerador, deve-se perguntar se o Estado tem de realizar, para validar a cobrança, alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo (devedor). Se a resposta for negativa, trata-se de um tributo não-vinculado, se for positiva, o tributo é vinculado (pois sua cobrança se vincula a uma atividade estatal especificamente voltada ao contribuinte). (ALEXANDRE, 2017, p. 54).

Em segundo, o fato gerador do IPTU, quanto ao exercício da competência impositiva do IPTU, pode ser classificado nitidamente como privativa, não sendo comum, e muito menos residual, porque é indelegável, e somente podendo ser exercida pela respectiva entidade tributante, seja ela municipal, estadual ou federal, como visto no tópico sobre as competências tributárias.

Na sequência, quanto ao fato gerador do IPTU em relação a sua à finalidade, este por essência possuía finalidade fiscal, objetivando estritamente a arrecadação de valores que serão

32 Não goza de referibilidade, pois o Estado não tem de realizar qualquer atividade referida ao contribuinte. (ALEXANDRE, 2017, p. 55)

destinados aos cofres públicos. Divergindo em grande escala, de outros tributos que possuem outras finalidades, as quais são as extrafiscais e as parafiscais.

Já o fato gerador do IPTU em relação à classificação quanto a sua arrecadação, ele possui uma arrecadação não vinculada, desta forma, independentemente da quantidade e da receita obtida, o Estado pode aplicá-las sem destiná-las exclusivamente a uma alguma atividade. A qual divergente da arrecadação vinculada, que tem destinação certa e determinada, assim, o Estado fica impedido de aplicá-las para fins diversos dos quais foram precipuamente criados. Segue a mesma linha o entendimento, o professor Ricardo Alexandre, quando diz:

nos tributos de arrecadação não vinculada, o Estado tem liberdade para aplicar suas receitas em qualquer despesa autorizada no orçamento. O caso típico é o dos impostos, que por disposição constitucional expressa, estão proibidos de ter suas receitas vinculadas a órgãos, fundos ou despesas, ressalvadas as exceções previstas no próprio texto constitucional (CF, art.167, IV).

Explicitado aqui, a fim de facilitar a consulta, do texto legal, o art. 167 caput, e inciso IV incisos, da CF/88, já com a devida alteração promovida pela Emenda Constitucional de 42/2003:

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, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

O fato gerador do IPTU, por ser um imposto de natureza real, também pode ser visto em relação ao seu aspecto objetivo da hipótese de incidência tributária. O imposto sobre a propriedade não apresenta aspectos subjetivos, porque não se presume, não se dimensionam ou quantificam, quer dizer não se leva em conta a condição econômico-financeira do sujeito passivo, ou seja, não se adstringem aos aspectos pessoais do contribuinte. Eles são aplicados diretamente sobre o bem imóvel (obrigação propter rem), no caso, sobre à propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, assim não se aplicando a características subjetivas do contribuinte, como quantidade de dependentes, gastos com educação, esporte e saúde destes, etc.

Ainda, quanto ao fato gerador do IPTU em relação à possibilidade de repercussão do encargo econômico financeiro, podemos afirmar que, ele é imposto direto, porque geram encargo diretamente à pessoa definida como sujeito passivo, não se permite a transferência responsabilidades para terceiros (não há repercussão).” Em sentido oposto, que quer dizer, que não se aplicam ao IPTU, é o que ocorre com os tributos indiretos, os quais permitem a

transferência das incumbências vinculadas, previstas em lei, a uma pessoa para outra diferente daquela que passa a ser contribuinte³³.

E por fim, o fato gerador do ITPU, somente por critério de curiosidade, em relação às bases econômicas de incidência³⁴. O imposto sobre a propriedade tinha o enquadramento na classificação das espécies de impostos sobre o patrimônio ou renda, e não era ajustado para os impostos das espécies classificadas sobre o comércio exterior ou sobre a produção e circulação bens ou valores e sobre a produção de bens.

33 Em seu livro o autor, comenta que “ademais, a inaplicabilidade de critérios econômicos para qualificação de um tributo como direito ou indireto é ponto pacífico na doutrinada jurisprudência do STJ (REsp 118.488).” (ALEXANDRE, 2017, p. 118)

34 “à classificação foi retirada do CTN e adaptada à atual nomenclatura dos impostos, excluindo-se o que já foi revogado do ordenamento jurídico”. (ALEXANDRE, 2017, p. 118)

4. BASE DE CÁLCULO

O que podemos inferir a respeito sobre a sua base de cálculo do IPTU é que esta, se materializa por meio valor venal do imóvel, em outras palavras, do lote, do terreno, da área da construção, dimensões do imóvel (art.33 do CTN e ar.23 da LC 082, de 2007), como previsto em lei, do Distrito Federal ou do Município competente, aprovado anteriormente em plano diretor. O parágrafo único, do mesmo artigo, afirma que para se determinar a base de cálculo do IPTU, não leva em consideração o valor dos bens contidos/mantidos, seja em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para fins de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade. Só pode ser cobrada anualmente em, de preferência em 1º de janeiro de cada ano, virtude do princípio da anualidade, previsto no art.150, inciso III, alínea “b” da CF/88³⁵.

A alíquota do IPTU dependerá de cada ente tributante, que poderá ou não ser cobrada, em razão de existir ou não o plano diretor, o qual é o instrumento básico da política de desenvolvimento urbano do município, etc. (art.1º LC 082, de 2007). O Município de Natal tem seu plano Diretor aprovado, por meio da Lei complementar nº 082, de 21 de junho de 2007.

Assim, como o imposto é calculado sobre o valor venal do imóvel, cada município tem as suas alíquotas a serem aplicadas, e além destas, e interessante pontuar que após a emenda constitucional 29/2000, a estes entes tributantes foi concedida a progressão deste imposto com previsão constitucional, cuja alíquota progressiva não deve ultrapassar os quinze por cento (parágrafo 1º do art.7 da Lei 10.257, de 2001).

Avaliação de imóveis se dão por meio de sua planta genérica de valores de terrenos e da tabela de preços de construção. A avaliação dos imóveis, por exemplo do município de Natal, para efeito de apuração do valor venal, é determinada por seu Poder Executivo, sendo realizada anualmente, e conforme prevê seu código tributário (Lei nº 3.882, de 1989), esta estabelece os valores unitários do metro quadrado de terreno por face de quadra dos logradouros públicos e por tipo de construção (art.24 da Lei 3.882, de 1989).

³⁵ MACHADO, C. Constituição Federal Interpretada - artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. 9ª edição atualizada de acordo com as Emendas Constitucionais ns.96 a 99. ed. Barueri - SP: Manole, 2018, p.816.

5. CONSTITUCIONALIDADE DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS, EXTRAFISCAIS E DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS DO IPTU

Apesar da singela forma de como este trabalho vindo sendo desenvolvido e debatido, ficou comprovado até agora que o IPTU é um imposto real, e não pessoal. E por ser um imposto real possui características que estão ligadas sua própria essência que levam em considerações aspectos objetivos (34 do CTN/66), não levam em conta aspectos subjetivos³⁶. Assim, com todo esse substrato, fica por demais fácil visualizar e desmistificar controvérsias com campo jurídico tributário, no que se refere ao IPTU, quanto a sua não progressividade. E o fato de a constituição prever alíquotas progressivas, sejam elas fiscais, em razão do valor venal do imóvel, ou sejam elas extrafiscais, em razão do tempo, não faz com que o IPTU se torne um imposto progressivo. O professor Ricardo Alexandre, afirma que a progressividade extrafiscal se diferencia da progressividade fiscal pelos seguintes motivos:

[...]tem objetivo extrafiscal, pois o escopo da regra é estimular o cumprimento da função social da propriedade por meio de um agravamento da carga tributária suportada pelo proprietário do solo urbano que não promove seu adequado aproveitamento. A arrecadação advinda de tal situação é mero efeito colateral do tributo. [...] o parâmetro para a progressividade não é o valor do imóvel, mas sim, o passar do tempo sem o adequado aproveitamento solo urbano. Logo, na progressividade fiscal prevista no art.156, §1.º, I, da CF/1988, quanto mais valioso o imóvel, maior a alíquota incidente. Já na progressividade extrafiscal, prevista no art.182, §. 4º, II, da CF/1988, quanto mais tempo mantida a situação agressiva à finalidade social da propriedade, maior será a sua a alíquota aplicável no lançamento do IPTU. (ALEXANDRE, 2017).

Será detalhado mais à frente, nos tópicos que se seguem, sobre a aplicação de alíquotas progressivas fiscais, extrafiscais e diferenciadas sobre o IPTU.

5.1. À aplicação de alíquotas progressivas extrafiscais do IPTU

Não obstante, do até agora defendido, sobre o IPTU ser um tributo de natureza real, cabe informar que a própria CF/88 sempre trouxe em seu corpo à aplicação das alíquotas progressivas extrafiscais. Isso, desde a sua entrada em vigor, por escolha própria do constituinte originário, com o fito de se atingir a realização da função social da propriedade e de igual maneira efetivar o direito de moradia, possibilitando a aplicação de alíquotas progressivas no tempo. Contudo, surge à Emenda Constitucional nº 3 de, 1993 que veio revogar esta disposição legal, contida no § 1º do art.156 da CF de 1988.

³⁶ Presente em essência em impostos pessoais, com a presença de direito pessoais, etc.

Deste modo, o constituinte derivado do IPTU (imposto real), como entendemos, trouxe com a Emenda Constitucional de 29, de 2000, o caráter extrafiscal de tributo, permitindo a aplicação de alíquotas progressivas extrafiscal, sendo que razão do tempo (art.156, §1). Com esta previsão constitucional, ele permitiu aos entes tributantes municipais, que as instituíssem em lei municipal, em consonância com a lei federal nº10.257, de 10 de julho de 2001 – Estatuto das cidades - (art.182, §4 da CF), para obterem recursos de outras fontes tributárias arrecadatória, não estritamente fiscais, afim de ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais de suas cidades, e bem como de garantir o bem-estar dos seus habitantes (art.182, *caput*), isto, pelo tempo em que perdurarem à inadimplência do encargo tributário do contribuinte frente ao Estado³⁷.

Assim, os municípios, hoje, podem conforme dito acima, desde que instituídos seus planos diretores, sob pena de inconstitucionalidade, exigir do proprietário, do titular do domínio útil ou do possuidor a qualquer título de solo urbano não edificado, subutilizado, ou não utilizado, que realizem o adequado aproveitamento do bem imóvel urbano, afim de evitar a incidência da alíquotas progressivas em razão do tempo. Não realizada a devida adequação, o Poder Público municipal, pode para garantir o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e o bem-estar de seus habitantes, utilizar-se de outros institutos como previsto no §4 do art.182 CF/88, em seus incisos I, II e III, consistindo eles em parcelamento ou edificação compulsória, em aplicação do IPTU progressivo no tempo, e bem como a desapropriação comum³⁸ do bem imóvel(art.5, inciso XXIV), sendo assegurado o seu valor real de indenização e os juros legais.

O Município de Natal, em consonância a Lei Federal de nº10.257 de 10 julho de 2001- Estatuto das Cidades-, instituiu, por meio da Lei Complementar nº 082 de 21 de julho de 2007, o seu plano diretor. E nele, assim como o art.7 da Lei 10.257, de 2001, em seu art.73, em seus parágrafos §1º§2º e §3º, definiu como se deve agir diante da aplicação do IPTU progressivo no tempo, constituindo, desde a aplicação de alíquotas progressivas incidentes sobre os imóveis, sendo de 2% (dois por cento) no 1º ano a partir da vigência da Lei, de 3% (três por cento) no 2º ano, de 5% (cinco por cento) no 3º ano, de 8% oito por cento), no 4º ano, de 15% (quinze por cento) a partir do 5 ano³⁹, vendando ainda a concessão de isenções ou de anistias, e ainda

³⁷ ALEXANDRE, R. DIREITO TRIBUTÁRIO. Conforme Novo CPC. 11ª rev, atual e ampl. ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p.743.

³⁸ Diverge da desapropriação-sanção, que visa a punir o proprietário pelo não cumprimento de obrigação ou ônus. (MACHADO, 2018, p. 956)

³⁹ respeitando o §1 do art.7 da lei 10.527, de 2001, diz: “§ 1o O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5o desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.”

após o 5º ano da cobrança do tributo em tela, sem manifestação do sujeito passivo da obrigação tributária (reincidentes⁴⁰), seja nos cumprimentos do devido parcelamento, de edificação, adequada utilização do imóvel urbano, o município de Natal poderá promover a sua prerrogativa, de desapropriação, igualmente prevê o artigo 8 da Lei 10.257, de 2001, que prevê:

Art. 8º Decorridos cinco anos de cobrança do IPTU progressivo sem que o proprietário tenha cumprido a obrigação de parcelamento, edificação ou utilização, o Município poderá proceder à desapropriação do imóvel, com pagamento em títulos da dívida pública.

E esta desapropriação-sanção, não pode ser vista como um confisco ao bem imóvel do contribuinte, haja vista ser vedado (art.150, inciso IV da CF/88⁴¹), não só a União, mais também aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, utilizar um tributo com efeito de confisco. Apenas sendo aplicada ao sujeito passivo da obrigação tributária, ao qual teria sido dada todas as oportunidades de dar o devido cumprimento da função social da propriedade, objeto constitucional, meta tão almejada pela entidade competente onde esteja situado a propriedade de solo urbano, e este não o faz.

E finalmente, a finalidade da aplicação da alíquotas progressividade extrafiscais é aquela trazida pelo legislador de estimular condutas positivas e/ou desestimular condutas negativas dos nossos contribuintes, assim como ocorre com outros tributos, por exemplo: Com o II – Imposto de Importação; IE- Imposto de Exportação, IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (mais conhecido como operações financeiras), IPI- Imposto de Produtos Importados, sendo que dentro de suas particularidade, com objetivo único de estimular o cumprimento da função social.

5.2. A alíquota progressiva fiscal do IPTU

Antes da Emenda Constitucional n.º29, de 13 de setembro de 2000, não existia regulamentação constitucional a respeito das alíquotas progressivas fiscais do IPTU, em razão do valor venal do imóvel.

Apenas existia a previsão constitucional do art.156, inciso I da CF/88, dispositivo que permitia a criação do tributo pelo município. Desse modo, somente com o plano diretor municipal em vigor, estando estabelecidas todas as diretrizes e quanto a suas alíquotas, a respeito do IPTU, é que este poderia ser cobrado do contribuinte, mas esta não se dava em razão do

⁴⁰ Conforme o §2 do art.7 da Lei 10.275, de 2001, prevê: “Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8o.”

⁴¹ A vedação do art.150, inciso IV da CF/88, dispõe: “utilizar tributo com efeito de confisco”.

valor do imóvel. Mesmo, com toda previsão em vigor, e com o surgimento do fato gerador do IPTU, a este não poderiam ser aplicadas as alíquotas progressivas fiscais.

Deste modo, devido à ausência de previsão legal, destas no plano constitucional, e em razão de várias municipalidades efetuarem a sua cobrança a pretexto de estarem cumprindo o estabelecido no §1º do art.145 da CF, dispositivo que traz o princípio da capacidade contributiva, surge diversas controvérsias, as quais tiveram seu fim com a edição da sumula de nº 668 pelo STF, que previu: “é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”⁴².

Então, o IPTU, tributo cuja finalidade seria estritamente arrecadatória, após à Emenda constitucional, passou a ter, em respeito ao princípio da legalidade, previsão constitucional tanto para alíquotas progressivas, em razão do valor do imóvel (art.156, inciso I da CF/88), como também para alíquotas diferenciadas, em razão de sua localização e do uso do imóvel (art.156, inciso II da CF/88). E por ter alíquotas progressivas, em razão do valor imóvel, isso, significa dizer que o IPTU, passa a quantificar o imposto. O Estado poderá cobrar do contribuinte, valor mais expressivo, mais caro, na medida em que, este possuir imóvel urbano mais oneroso, respeitando o princípio da isonomia⁴³.

Rematando, a respeito da progressividade das alíquotas, o professor Ricardo Alexandre, pontua que, além da previsão constitucional, com base no valor venal do imóvel, temos que observar alguns requisitos e características:

- a) somente é legítima a partir do advento da Emenda Constitucional 29, de setembro de 2000; b) tem objetivo fiscal, pois, ao aumentar as alíquotas incidente sobre os imóveis mais valiosos – presumivelmente pertencentes a pessoas de maior capacidade econômica – visa a incrementar a arrecadação, retirando mais de quem pode pagar; c) Deve-se ater mais limites do razoável, sob pena de incidir em efeito confiscatório, vedado pelo art.150, IV, da CF/1988

Destes comentários, temos que tirar a lição, de que, não devemos fazer a leitura de forma isolada de um dispositivo tributário, e sim uma leitura do todo, de forma harmonia entre dispositivos constitucionais, códigos, e demais dispositivos legais tributários para evitar efeitos não desejáveis.

⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmulas 668, 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 29 agosto 2019.

⁴³ ALEXANDRE, R. DIREITO TRIBUTÁRIO. Conforme Novo CPC. 11ª rev, atual e ampl. ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p.743.

5.3. As alíquotas diferenciadas do IPTU

As alíquotas diferenciadas não são progressivas, e no IPTU, elas ocorrem em razão do uso ou em razão da localização do imóvel urbano, por escolha do próprio legislador (art.156, inciso II da CF, de 1988). Segundo o autor Kiyoshi, a sua aplicação precípua, tende a ser com imóveis que esteja em zonas de expansão urbana ou urbanizáveis⁴⁴.

Assim difere da aplicação da alíquota progressiva fiscal do IPTU, em razão do valor imóvel, que tem seu crescimento aumentando, na medida, em que o valor do bem imóvel cresce. Bem, como difere da aplicação da alíquota progressiva extrafiscal, em razão do tempo, em virtude de que o valor a ser pago pelo contribuinte cresce à medida que o tempo passa. Já quanto à alíquota diferenciada, esta tem seu acontecimento, “em razão de um percentual fixo sobre o valor venal”⁴⁵, seja em virtude da localização do imóvel, ou seja, em virtude do uso do imóvel.

É importante pontuar que, apesar da previsão das alíquotas diferenciadas na constituição, somente ocorre após à Emenda Constitucional n°29, de 2000 (art.156, inciso II da CF, de 1988), o STF já possuía entendimento sumulado neste sentido. Assim, se referindo ao uso do imóvel, veja à súmula de n° 539 do STF que diz: “é constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre o imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro.”⁴⁶.

⁴⁴ HARADA, K. Artigos Progressividade e distinção das Alíquotas do IPTU. Harada Advogados, 2014. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/progressividade-e-distincao-das-aliquotas-do-iptu/>>. Acesso em: 29 agost. 2019.

⁴⁵ HARADA, K. Artigos Progressividade e distinção das Alíquotas do IPTU. Harada Advogados, 2014. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/progressividade-e-distincao-das-aliquotas-do-iptu/>>. Acesso em: 29 agost. 2019.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 539**, 1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=539.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 29 agost. 2019.

6. CONCLUSÃO

De todo o exposto, cabe aqui afirmar que percorreu, desde, as considerações preliminares sobre ser o tributo, instituto e instrumento fundamental, para o desenvolvimento da política urbana municipal, utilizado pelo poder público, em conformidade com as diretrizes preestabelecidas em lei, como também de ser parte complementar do nosso sistema constitucional e bem ainda, de termos localizado o seu respeitado tratamento, em nosso ordenamento jurídico.

Na sequência tecido de maneira aprofundada e de acordo com a doutrina atualizada, o conceito acerca dos tributos, conforme o comando constitucional determina, e em consonância com o Código tributário Nacional, estabelecido em seu artigo 3, de 1966, como também de suas características, desde o seu caráter compulsório, pecuniário, em moeda ou valor, em que a prestação possa assumir, além da sua previsão em lei, ainda que não seja uma sanção derivada de um ato ilícito, e por fim que seja cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Houve a edificação do conceito do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, com também foi tratada a sua nomenclatura, a sua correta localização no ordenamento jurídico, seja ela na Constituição Federal, de 1988, seja no Código tributário Nacional, de 1966, sejam nas leis com status constitucionais, leis complementares, leis infraconstitucional, em leis municipais. Além disso, foi tratado igualmente sobre os seus fatos geradores, desde a propriedade predial e territorial urbana, sobre o domínio útil, e da mesma forma sobre a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, afim de que pudéssemos uni-los com os critérios da localização (geográfico), com o critério da destinação econômica do bem separando o que sofre de vez a incidência do IPTU, imposto pertencente a esfera municipal, do fato gerador que sofre incidência do ITR, imposto de alçada Federal.

Prosseguindo, foi estabelecido a elucidação a respeito da competência tributária, que difere da competência legislativa plena, ainda sobre os conflitos de competência e as explicitamos as limitações constitucionais ao poder de tributar do ente tributante, e bem como da capacidade tributária ativa e passiva, em respeito ao princípio da legalidade, por conseguinte foi desenvolvido toda a temática dos sujeitos passivos da relação tributária do IPTU, trabalhou-se, inicialmente com o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil, e ainda o possuidor a qualquer título e dos que não comportam essa incidência por não possuírem (*animus domini*).

Além disto, o neste artigo foi abordada natureza jurídica da espécie tributária do imposto predial e territorial urbano, o clímax desta obra, classificando o IPTU espécie tributária, a partir

da análise do Tributo, gênero. Em imposto não vinculado (contributivo), impositivo, privativo, fiscal, não extrafiscal, não parafiscal, de arrecadação não vinculada, aspectos objetivos ligados a coisa (ao bem imóvel), real, direto, e em relação às bases econômicas o enquadramento sobre o patrimônio.

De forma sucinta laborou-se sobre base de cálculo do IPTU afirmando que este se concretiza por meio do valor venal, do valor do terreno, ou mesmo da sua área de construção, conforme aprovado, anteriormente, no plano diretor do município competente, e também, se falou sobre a avaliação destes imóveis por meio de sua planta genérica de valores de terrenos e da tabelas de preços de construções.

E por fim foi discutido de forma ampla a constitucionalidade do IPTU quanto as suas alíquotas progressivas fiscais e extrafiscais. Sendo, por demais demonstrada que a própria constituição federal após à Emenda constitucional nº 29, de 2000, as coloca-las em seu corpo, tornando-as, norma de substancia constitucional, podendo assim, serem aplicadas, pelas municipalidades, que as instituí-las, em seus planos diretores, conforme o estatuto da cidade determina.

Contudo, apesar da previsão, como foi debatido neste trabalho, o próprio legislador na oportunidade, em momento algum, ele modificou a natureza do IPTU. Assim, o fato de a própria CF, de 1988, prever a progressividade de alíquotas para o IPTU, seja razão do valor venal do imóvel (PF), ou seja, em razão do tempo (PEF), não quer dizer que o legislador derivado tornou o IPTU em progressivo. Pode-se, dizer, apenas, que ele trouxe exceções à regra, possibilitando aos entes tributantes, de serem mais incisivos, de terem a sua disposição, mais ferramentas que possam usar para estimular, o contribuinte recalcitrante em condutas negativas para com a propriedade, para realizarem a sua função social da propriedade, conforme seus planos diretores aprovados, e não só como instrumentos arrecadatários.

E finalmente, apenas como bônus, este trabalho trouxe de forma abreviada a possibilidade igualmente, prevista na CF, de 1988, a permissão que coube aos município competentes de utilizarem às alíquotas diferenciadas, seja em razão do uso ou da localização do imóvel, para alcançar àquele imóveis aprovados por órgãos competentes, que estão em áreas de expansão urbana ou de desenvolvimento urbano.

7. REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. **DIREITO TRIBUTÁRIO. Conforme Novo CPC**. 11ª rev, atual e ampl. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

BRASIL. DECRETO-LEI Nº 57, DE 18 DE NOVEMBRO DE 1966. 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., 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0057.htm>. Acesso em: 18 ABRIL 2019.

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., 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 15 abril 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 539**, 1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=539.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 29 agosto 2019.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988., 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 15 abril 2019.

BRASIL. LEI No 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002. Institui o Código Civil., 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 18 Abril 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmulas 668**, 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=668.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 29 agosto 2019.

BUZACHI VIVIAN, W. D. A. Estatuto da cidade. Função social dos instrumentos urbanísticos parcelamento, edificação e utilização compulsória. **Jus**, 2015. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/35597/estatuto-da-cidade-funcao-social-dos-instrumentos-urbanisticos/2>>. Acesso em: 28 agosto 2019.

GONÇALVES, C. R. **Direito Civil Brasileiro Direito das coisas**. 7ª. ed. São Paulo: Saraiva, v. 5, 2012.

HARADA, K. Artigos Progressividade e distinção das Alíquotas do IPTU. **Harada Advogados**, 2014. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/progressividade-e-distincao-das-aliquotas-do-iptu/>>. Acesso em: 29 Agosto 2019.

HARADA, K. DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO. In: HARADA, K. **DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**. 26ª Revista, atualizada e ampliada. ed. São Paulo: Atlas Ltda, 2017.

JR., W. D. G. Competencia Tributária. **Jurisway Sistema Educacional Online**, 2012. Disponível em: <https://www.jurisway.org.br/concursos/dicas/dica.asp?id_dh=7634>. Acesso em: 15 abril 2019.

JUTIÇA, P. P. S. T. D. Superior Tribunal de Justiça STJ - RECURSO ESPECIAL : REsp 1091198 PR 2008/0219692-5. **Jusbrasil**, 2011. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21116407/recurso-especial-resp-1091198-pr-2008-0219692-5-stj>>. Acesso em: 10 abril 2019.

MACHADO, C. **Constituição Federal Interpretada - artigo por artigo, parágrafo por parágrafo**. 9ª edição atualizada de acordo com as Emendas Constitucionais ns.96 a 99. ed. Barueri - SP: Manole, 2018.

MALTINTI, E. R. **DIREITO TRIBUTÁRIO**. 3ª.(Coleção Estudos direcionados: perguntas e respostas). ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MINARDI, J. **Direito Tributário**. 5ª. revista, ampliada e atualizada. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, L. J. E. S. D. M. **"Impostos" Federais, Estaduais e Municipais**. 7 Edição revista e atualizada. ed. [S.l.]: [s.n.], 2012.

PAULSEN, L.; MELO, J. E. S. D. **Imposto Federais, Estaduais e Municipais**. 7ª revista e atualizada. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RIBEIRO, A. o que significa erga omnes? **Jusbrasil**, 2019. Disponível em: <<https://advogadaandriaribeiro.jusbrasil.com.br/artigos/396398504/o-que-significa-erga-omnes>>. Acesso em: 25 agosto 2019.

ROESLER, Á. D. R. A cláusula "pecunia non olet" em Direito Tributário. **Jus.com.br**, 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/13631/a-clausula-pecunia-non-olet-em-direito-tributario>>. Acesso em: 18 abril 2019.

SABBAG, E. **MANUAL de Direito Tributário**. 9ª. ed. atualizada com as mais recentes decisões do STF e do STJ. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, M. L. D. Considerações sobre o IPTU e seus sujeitos passivos. **Jusbrasil**, 2015. Disponível em: <<https://dramoncaleite.jusbrasil.com.br/artigos/191860530/consideracoes-sobre-o-iptu-e-seus-sujeitos-passivos>>. Acesso em: 6 Abril 2019.

SILVA, V. P. D. Origem da cobrança do IPTU. **Imposto IRPF**, 2016. Disponível em: <<https://www.impostoirpf.com.br/2016/07/28/origem-da-cobranca-do-iptu/>>. Acesso em: 30 agosto 2019.

STF. Aplicação das Súmulas no STF. **SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**, 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>>. Acesso em: 21 abril 2019.