

# ASPECTOS GERAIS DO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE E SUA APLICABILIDADE NOS TRIBUTOS: IR, IPTU E ITR

Ana Paula Alves FRIDRICH<sup>1</sup>  
Marciane da Silva BARBOSA<sup>2</sup>  
Solange Freitas dos SANTOS<sup>3</sup>  
Murilo Gasparini MORENO<sup>4</sup>

**RESUMO:** A Constituição Federal de 1988 traz em seu bojo princípios norteadores para elaboração das normas infraconstitucionais. Sendo os princípios utilizados, como proposições de valores que devem ser observados. Dessa forma, o Direito Tributário utiliza-se de princípios para aplicação de suas regras. Um dos princípios que se desdobra das normas tributárias é o princípio da progressividade, que cuida da incidência de alíquotas variadas com aumento gradual da alíquota a ser aplicada sobre determinada base de cálculo de alguns impostos. De tal forma, que deverá ser onerado o contribuinte conforme sua riqueza. Dentre os impostos existentes no sistema brasileiro de tributação, os que sofrem a incidência da progressividade são: Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, Imposto Predial e Territorial Urbano e o Imposto Territorial Rural. No presente trabalho serão abordados os aspectos gerais do princípio da progressividade, bem como, a sua aplicabilidade nos impostos supracitados.

**PALAVRAS-CHAVES:** Progressividade. Impostos. Tributos. Código Tributário Nacional. Constituição.

**ABSTRACT :** The Federal Constitution of 1988 brings with it the guiding principles for the development of infra-constitutional norms. Being the principles used, as propositions of values that must be observed. Thus, the tax law makes use of principles for the application of its rules. One of the principles unfolding of tax rules is the principle of progressivity, which takes care of the incidence of varying rates with gradual increase in the rate to be applied on a certain basis of some tax calculation. So, to be burdened taxpayers according to their wealth. Among the existing taxes in the Brazilian tax system, those who suffer the impact of progressivity are: Tax on income and earnings of any nature, property tax and urban land and rural land tax. In this work the general aspects of the principle of progressivity will be addressed, as well as their applicability in the above taxes.

**KEYWORDS:** Progressiveness. Taxes. Taxes. National Tax Code. Constitution.  
**INTRODUÇÃO**

---

<sup>1</sup> Acadêmica de Direito, Faculdades Integradas Santa Cruz. E-mail: paulinha. [fridrich@hotmail.com](mailto:fridrich@hotmail.com)

<sup>2</sup> Acadêmica de Direito, Faculdades Integradas Santa Cruz. E-mail: [marcianebarbosa@hotmail.com](mailto:marcianebarbosa@hotmail.com)

<sup>3</sup> Internacionalista. Acadêmica de Direito, Faculdades Integradas Santa Cruz. Pesquisadora das Relações Econômicas e Comerciais do Mercosul. E-mail: [freitasinternacionalista@gmail.com](mailto:freitasinternacionalista@gmail.com).

<sup>4</sup> Docente do curso de Direito, das Faculdades Integradas Santa Cruz, de Curitiba-PR. Juiz titular da 13ª Vara Cível do Foro Central da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba. Orientador do trabalho. [murilomoreno@hotmail.com](mailto:murilomoreno@hotmail.com)

O presente artigo propõe um estudo sobre os aspectos gerais do princípio da progressividade e sua aplicabilidade nos impostos de Renda e proventos de qualquer natureza, no Imposto Predial e Territorial Urbano e Territorial Rural.

O tema se justificativa para demonstrar a importância da interpretação dos princípios constitucionais, na elaboração das demais normas infraconstitucionais. O princípio da progressividade, previsto no artigo 145, da Constituição Federal de 1988 compõe um dos alicerces para implementação das regras do nosso sistema tributário nacional.

É relevante tratar do tema, pois a principal finalidade do princípio da progressividade é promover a justiça fiscal, bem como se justifica por questões morais, em que a tributação deve ser aplicada de forma a atender a capacidade econômica de cada contribuinte.

O objetivo do estudo é principalmente abordar as principais características do princípio da progressividade e, os impostos os quais recaem tal princípio.

O método utilizado neste trabalho foi da Pesquisa Bibliográfica. Nos ensinamentos de Eduardo de Oliveira Leite (2006, p.122) “é a pesquisa bibliográfica é o método por excelência de que dispõe o pesquisador, sem com isso esgotar as outras manifestações metodológicas”.

## **2. DO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE E SUA CONSTITUCIONALIDADE**

O Princípio da progressividade está descrito no art. 145, § 1º do Constituição Federal:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Em análise do dispositivo, observa-se que a ideia básica do legislador é a de que a “tributação não pode exigir mais do que a capacidade econômica

do contribuinte permite e não pode ir além de suas forças, sob pena de torná-la injusta ou mesmo confiscatória” (REGO, 2013, p.783).

Carrazza (imput FACFIN, 2011, p.24) “aponta quê a lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva” e “de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa”.

A expressão “sempre que possível” é uma questão um tanto qual extremamente controvertida, haja vista que “parcela da doutrina sedimentou entendimento no sentido de que sempre é possível levar e conta os elementos exigidos pela norma constitucional na graduação dos impostos”, entretanto o posicionamento majoritário que predomina na doutrina e na jurisprudência do STF é de que “somente deverão ser levados em consideração esses elementos quando a característica constitucional do imposto assim permitir” (REGO, 2013, p.783).

Ainda, para Martins ([s/a], [s/p]) essa expressão “vincula-se ao discurso dos tributos que não têm caráter pessoal (indiretos), visto que, nesta hipótese, as operações são tributadas e não as pessoas”, dificultando assim ofertar caráter pessoal a tal tributação.

Rego (2013, p.783) expõe que o “princípio impõe que à graduação dos impostos seja feita levando em consideração elementos pertinente à realização do contribuinte”, aplicando-se em última instância a pessoalidade na tributação.

Para Martins ([s/a], [s/p]) é o “clássico princípio ideológico que os economistas tentaram conformar como correspondente à justiça fiscal”.

Ainda, afirma Martins ([s/a], [s/p]) que o princípio da progressividade é, “por natureza, um princípio genericamente desestimulador, visto que pune a eficiência, desincentivando aqueles que começam a ser incididos pelas alíquotas mais elevadas a continuarem no processo produtivo”.

Segundo Bulos (2010, p.1455) o “princípio da progressividade é o que se reporta ao imposto sobre a renda e ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana”, pontuando ainda que, “diz-se progressivo o imposto cuja alíquota aumenta à proporção em que aumenta a base imponible”.

Para Rocha ([s/d] p. 313) “é um princípio que consagra a realização da justiça fiscal, impondo aos cidadãos de maior poder aquisitivo o pagamento de elevadas exações”, tendo em vista o “crescimento da carga tributária em virtude da majoração das alíquotas, na medida em que se dá o aumento da base de cálculo”.

Segundo Fraga ([s/d], p. 15) o princípio da progressividade pode ser usado para:

Atendimento de finalidades fiscais, elevando-se a exigência tributária à medida que aumenta a capacidade contributiva do contribuinte. Também pode ser usado com conotação extrafiscal, de forma que, com a elevação de alíquotas, se possa estimular ou desestimular determinados comportamentos.

O constituinte deixou livre para o legislador ordinário como critério a imposição da renda para a progressividade dos tributos, sendo que a Constituição Federal não dispõem sobre qualquer limitação (MARTINS, [s/d], [s/p]).

Assim, segundo ALMEIDA ([s/a], [s/p]) cumpre ressaltar que:

O Princípio da Progressividade não pode ser adotado de forma desmedida, desestimulando o desenvolvimento e inibindo o crescimento econômico, devendo ser limitado pelo princípio constitucional que veda o confisco, previsto no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Não se pode confundir progressividade com proporcionalidade. Segundo Fraga ([s/d], p. 16) “a progressividade implica a elevação proporcional de alíquotas de acordo com o aumento do valor de riqueza tributado”. Já a proporcionalidade, “ao contrário, a alíquota é invariável, alterando-se apenas o montante a ser pago na razão direta do aumento da riqueza tributada”.

No Direito Tributário brasileiro vigente, este princípio aplica-se ao IR (Imposto de Renda), ITR (Imposto Territorial Rural), IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano). (ALMEIDA, [s/d], [s/p]).

## 2.1 PRESSUPOSTOS DO PRINCIPIO DA PROGRESSIVIDADE

O princípio da progressividade deve obedecer a dois requisitos, os quais são assegurados pela Constituição Federal em seu art. 145, § 1º: “Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...)**”. (grifo nosso).

Com a expressão “sempre que possível” podemos afirmar que nem sempre o imposto terá caráter pessoal, pois dependerá de sua natureza jurídica. Entretanto, o princípio da capacidade contributiva “sempre” será aplicado nos imposto, até mesmo nos impostos reais.

Para Ximenes (2011, [s/p]) o princípio da capacidade contributiva é a “capacidade que o sujeito passivo tem de contribuir com a manutenção do Estado, é a possibilidade que tem o contribuinte de sujeitar-se à tributação”. No entanto, “a pessoalidade é a relação que o fato gerador do tributo tem com as características pessoais do contribuinte”.

## 2.3 DA PESSOALIDADE

O dispositivo constitucional já assegura que sempre que possível o imposto terá caráter pessoal, não tendo essa característica como regra. Paoliello (2003, [s/p]) dispõem que:

O caráter pessoal que deve ser revestido o imposto refere-se à aptidão de poder relacionar-se à pessoa do sujeito passivo da obrigação tributária, considerando a sua condição econômica levando em conta indícios que possam sugerir a existência de riqueza tributável. É uma técnica adotada para aferir a capacidade econômica.

O princípio da pessoalidade busca identificar condições pessoais do contribuinte, assim também ensina Alves (1997, [s/p]) “o caráter pessoal, da Constituição, significa que a pessoa tributada tenha o imposto incidente nas suas características pessoais, que não possa ele, pessoa, transferir, repassar a terceiros”.

Nesse passo, Regina Helena Costa elucida “como princípio informador dos impostos, a capacidade contributiva imprime a tendência de personalização dos mesmos”. Deste modo, quando for instituir um imposto deverão ser consideradas as condições pessoais dos contribuintes.

Sobre a distinção entre impostos pessoas e impostos reais Ximenes (2011, [s/p]) disciplina:

É importante traçar a distinção entre impostos pessoais e impostos reais. Os impostos pessoais são aqueles atingidos pelo princípio da pessoalidade, de modo que a tributação, de modo geral, leva em consideração aspectos subjetivos do sujeito passivo. É o caso do Imposto de Renda, onde se leva em conta, por exemplo, gastos com dependentes, previdência e etc. para fins de dedução do imposto. Já os impostos reais são aqueles onde as características pessoais são irrelevantes para configuração do fato gerador. A manifestação de riqueza, objeto da tributação, relaciona-se a um bem, na forma de sua aquisição ou transmissão, por exemplo. É o caso do IPTU, IPVA, ITCMD e ITR.

Segundo os ensinamentos de Amaro (2002, p.138) a personalização é a tradução adequada do gravame fiscal às condições de cada contribuinte. Ele ainda afirma que “é óbvio que não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência”, para que quando ocorrer à aplicação dos impostos as “características dos indivíduos seja levado em consideração para efeitos de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta”.

Finalmente, Amaro (2002, p.138) ensina que “a personalização do imposto pode ser vista como uma das faces da capacidade contributiva, à qual sem dúvida, o imposto pessoal deve ser adequado”.

Assim a imposição tributária levará em consideração as características pessoais do contribuinte, em atendimento ao princípio da pessoalidade tributária, como forme prevê a Constituição Federal de 1988 e, que deve ser observado pelo legislador ordinário.

## **2.4. DA CAPACIDADE PASSIVA**

O princípio da capacidade contributiva está disciplinado no art. 126, do Código Tributário Nacional:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: I - da capacidade civil das pessoas naturais; II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios; III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

A capacidade tributária passiva consiste na aptidão do sujeito para figurar no polo passivo da relação jurídico-tributário, por ter realizado o fato gerador previsto na norma de incidência do tributo, o qual independe da capacidade civil. (VASQUES, 2016, [s/p])

Para Paoliello (2003, [s/p]) “toda pessoa que possui capacidade contributiva possui capacidade para ser sujeito passivo tributário”. Ainda, ensina que “o tributo é um dever e tem como finalidade captar recursos para os cofres públicos, tem natureza econômica, patrimonial”. Assim, todos “os cidadãos devem contribuir para a manutenção do Estado, para que este possa atingir os seus fins, devendo esta contribuição operar-se na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades”.

Para Alexandre (apud VASQUES, 2016, [s/p]) “capacidade tributária passiva é a aptidão para ser sujeito passivo da relação jurídico-tributária”.

Ainda, a capacidade tributária passiva pode ser concedida a qualquer pessoa, física ou jurídica, que se enquadre nas hipóteses prevista na norma para realizar o fato gerador do tributo.

Conclui o autor supramencionado, para que alguém venha a ser considerado sujeito passivo de obrigação tributária, basta que a lei tributária assim o defina e, que ocorra o fato gerador da respectiva obrigação, não sendo obrigada a observância das regras de capacidade civil.

### **3. FINALIDADE DO PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO**

A tributação segundo Andréa Lemgruber Viol (RECEITA FEDERAL [s/d], [s/p]) é um poder conferido ao Estado, que deve ser entendido como necessário ao bem comum da sociedade, pois é por meio dele que o Estado garante uma melhor qualidade de vida a sua coletividade e protege aos interesses individuais,

Isto é, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida. É precisamente a possibilidade de restrição da renda e da

propriedade.

A mesma autora também defende que a tributação tem como “finalidade primordial da tributação é o financiamento do Estado, pois sem recursos o Estado não pode exercer suas atribuições mínimas.” Sendo assim, o Ente Público, ganha um “corpo” e traz uma hierarquização entre “governantes e governados”.

O princípio da progressividade é um princípio constitucional, com caráter diretivo sobre aplicação de alguns tributos que possuem elevação de maneira gradual, assim previsto no artigo 145, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O referido princípio pode ser usado para atendimento de finalidades fiscais, elevando-se a exigência tributária à medida que aumenta a capacidade contributiva do contribuinte.

Para Luciano Amaro (2002, p.136), “essa elevação importa no aumento do imposto a recolher e decorre do aumento da medida de riqueza tributada, ou seja, os mais ricos pagam proporcionalmente mais do que os mais pobres”.

Deve-se buscar uma tributação que seja justa dentro da capacidade de cada contribuinte, assevera José Afonso da Silva (1982, p.158): “A justiça tributária é ainda um ideal a ser alcançado, não por si só, mas em conexão com um sistema de justiça econômica e social”

Em suma, o princípio da Progressividade visa atender a justiça fiscal, não permitindo que haja uma cobrança de alíquota muito elevada para determinados contribuintes e nem que o inverso ocorra, alíquota extremamente baixa para aqueles com maior acúmulo de riqueza, atendendo assim uma questão moral e social.

#### **4. ESPÉCIES DE IMPOSTOS PROGRESSIVOS**

Tendo por base que o imposto progressivo é aquele cujo percentual vai aumentando conforme a capacidade econômica do contribuinte, Dr. Agenor da Silva Junior, (OAB/SC, [s/d], [s/p]) “Os impostos que recaem sobre a pessoa serão progressivos. Os impostos que recaem sobre a “coisa” (impostos reais) só poderão ser progressivos quando exista previsão constitucional e tenham um caráter extrafiscal”.

São impostos progressivos: IR (imposto sobre a renda), ITR (imposto territorial rural) e IPTU (imposto predial e territorial urbano).

#### **4.1. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA (IR)**

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza vem de uma evolução histórica, em 1843 foi instituído o Imposto sobre vencimentos, extinguindo-se dois anos após sua vigência e posteriormente voltou a ser cobrado com nova nomenclatura, como Imposto sobre Dividendos e em seguida Imposto sobre lucros. Em 1922 foi criado o Imposto Geral sobre a Renda instituído por meio da Lei 4.625, que orçou a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil. (RECEITA FEDERAL, [s/d],[s/p])

Em 1988 com a promulgação da Constituição Federal foi definida como competência da União instituir impostos sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), conforme artigo, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; **III - renda e proventos de qualquer natureza**; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar. (grifo nosso)

Preleciona Eduardo Sabbag (2012, p.119), que o imposto de renda será criado por meio de lei ordinária, sendo considerado como imposto direto, aquele que é suportado pelo próprio contribuinte por ter dado ensejo ao fato e ainda como pessoal, pois levarão em conta as condições particulares de cada sujeito passivo, ou seja, é imposto de caráter subjetivo.

Na visão de Hugo de Brito Machado (2013, p.194), o Código Tributário Nacional não adotou a referida classificação dos tributos em diretos e indiretos, considera que a classificação trazida pela doutrina, sendo cabível ao estudo da Ciência das Finanças, e não tendo dentro do Direito Tributário, o que não impõe relevância do ponto vista jurídico. Porém, o autor entende que o tributo é direto, quando o ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte; cabendo questionamento, já que não existe critério determinante para identificar quando um tributo tem o ônus transferido à terceiro, e quando este é suportado pelo próprio contribuinte. Ilustra sua afirmativa através do imposto de renda, que é classificado como imposto direto; entretanto, sabe-se que nem sempre o seu ônus é suportado pelo contribuinte.

O Decreto-Lei nº 3.000, de março de 1999, traz a regulamentação quanto à tributação da pessoa física, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Conforme o referido decreto será considerado contribuinte toda pessoa física domiciliada ou residente no país e que sejam titular econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza e ainda as pessoas físicas que



perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor, não haverá distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão. Também está incluído como sujeito passivo aquele que provem renda no Brasil, porém reside no exterior.

Tem como fato gerador a renda do trabalho ou da combinação de ambos.

A base de cálculo será feita sobre a diferença entre todos os rendimentos percebidos durante o período respectivo à contribuição, excetuando-se os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva e das deduções relativas ao somatório dos valores de que tratam a Contribuição Previdenciária (art. 74), Despesas Escrituradas no Livro Caixa (art. 78) Pensão Alimentícia (art. 75), Despesas Médicas (art. 80) Despesas com Educação (art. 81), e as contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual – FAPI (art. 82) e ônus com dependentes.

As alíquotas são progressivas e variáveis para as pessoas físicas. Segundo Eduardo Sabbag (2016, p.310) “há uma progressividade do IR, mesmo que insuficiente, prevê a variação positiva da alíquota do imposto à medida que há aumento da base de cálculo”.

Tabela: a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.903,98	–	–
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15,0	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Receita Federal

O Imposto de Renda Pessoa Física incide basicamente sobre os vencimentos percebidos pelos trabalhadores e a renda dos profissionais liberais.

Portanto, deve-se compreender que o Imposto de Renda sobre proventos de qualquer natureza, considerando suas características é uma questão de justiça social, atendendo as expectativas de um Estado Democrático, assim a progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, deve verificar a realidade social da coletividade, além dos princípios e fundamentos que trazem a nossa Carta Magna.

## **4.2. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)**

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, denominado IPTU, é um tributo, e de acordo com o Código Tributário Nacional, assim é os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Baleeiro, (1999, p.243) afirma que “o IPTU é um imposto antigo na competência dos Municípios brasileiros, pois, com o nome de “décima urbana”, tributava imóveis edificados”.

Para este autor, o IPTU, na forma que é conhecido hoje surgiu em 1808, no Brasil. Entretanto, há alusão a esse imposto já em 1799, em carta da Rainha D. Maria endereçada ao Governador da Bahia, datada em 19 de maio daquele ano, para instituir a cobrança da décima urbana.

Na Constituição Republicana de 1891, o IPTU figurava como um imposto de competência dos Estados - Membros e lá permaneceu até a Constituição de 1934. Com a promulgação da nova Constituição o IPTU, criou dois impostos distintos o imposto predial e o imposto territorial urbano, passando estes a serem de competência dos Municípios.

A unificação desses impostos só veio com a Constituição de 1946, que passou a denominá-lo de Imposto Predial e Territorial Urbano, nos termos do artigo 29, inciso I.

A Constituição de 24 de janeiro de 1967 -, em seu artigo 24, inciso I, também previa o IPTU. Atualmente, repetindo a tradição expressa e consagrada desde a Carta Magna de 1934, o IPTU está previsto no artigo 156, inciso I, da Constituição da República de 1988.

Hugo de Brito (2013, p. 23) ensina que:

O artigo 32 do CTN nos explica que o imposto (IPTU) é de competência dos Municípios sobre a propriedade predial e territorial urbana, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na Zona Urbana do município.

Para compreender o que é a Zona Urbana, o artigo 32 §1º do CTN, explica claramente que se entende como:

Zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo poder público: I- meio fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais. II- abastecimento de águas, III- sistemas de esgotos sanitários, IV- rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar, V- escola primária ou posto de saúde a

uma distancia máxima de três quilômetros do imóvel considerado.” Ainda cabe aqui também destacar o §2º do artigo 32 do CTN: “§2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados a habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Como se vê, o CTN traz dois entendimentos acerca da incidência do IPTU, sendo que na área urbana deverá ser definida em lei municipal e a existência de no mínimo dois dos cinco incisos previstos no artigo 32 § 1º. Já o segundo entendimento é que a Lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou que estão em expansão urbana como os loteamentos que são aprovados pelos órgãos competentes, sendo assim não necessitariam dos cinco requisitos.

Assim, se faz importante destacar a Súmula 397 do STJ que explica que o contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço, sendo tal ato suficiente para notificá-lo do lançamento tributário.

O artigo 33, do CTN, identifica que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, cumpre destacar ainda que o artigo 33 parágrafo único nos orienta que na determinação da base de cálculo do IPTU não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

#### **4.2.1. COMPETÊNCIA SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO DO IPTU**

A Constituição Federal, (1988, [s/p]) assim dispõe:

Art.156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I- propriedade predial e territorial urbana; II- 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 à sua aquisição; III- serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155,II, definidos em lei complementar.

Portanto, o Município é o detentor da competência tributária e sujeito ativo, tanto para instituir o imposto, como para cobrar daqueles que incidirem no fato gerador.

Já o sujeito passivo nos orienta o ilustre autor Sabbag (2012, p. 28), é o contribuinte, e este como preconiza o CTN art. 34 é: “o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

Sendo assim pode-se afirmar que o fato gerador do IPTU, não é só a propriedade, mas também o domínio útil ou a posse de bem imóvel por

natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na Zona Urbana do Município.

#### **4.2.2. PROGRESSIVIDADE DO IPTU**

O princípio para a aplicação da progressividade tributária encontra respaldo normativo n artigo 145, § 1º, da CRFB/88, que prevê a possibilidade de graduação dos impostos, tendo como motivação o princípio da capacidade contributiva:

Art. 145 [...] § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, de acordo com Machado (2008, p. 392), a progressividade das alíquotas deve estar ligada a base de cálculo do objeto tributado, ou seja, na medida em que aumentar o valor da base de cálculo tributada, maior deverá ser a alíquota aplicada. Neste sentido a progressividade poderá ter caráter fiscal ou extrafiscal.

A Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000 (EC 29/2000), estipulou que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana teria características de progressão ("IPTU Progressivo"), determinando que assim que o imposto: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Houve assim, modificação na redação do artigo 156, § 1º, da Constituição Federal de 1988, é importante mencionar os Princípios Constitucionais relacionados: Isonomia Tributária; Capacidade Contributiva; Proporcionalidade Tributária; Progressividade Tributária e Justiça fiscal. (SABBAG, 2012. p. 145).

Alguns doutrinadores consideram ser o IPTU um imposto de natureza real, ao qual não se devem aplicar alíquotas progressivas, mas sim proporcionais. A progressividade não é um princípio tributário, mas uma possibilidade de graduação de alíquotas à medida que aumenta a base de cálculo de determinado imposto.

Segundo Barbosa (2007, p. 192) somente é possível aplicar progressividade gradual no IPTU, pela Constituição Federal, como dispõe o “artigo 182, § 4º, II, o imposto IPTU previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel”. Neste diapasão, Barbosa ainda explícita que, o imposto progressivo não pode ser excessivamente oneroso, sob pena de ser considerado um imposto confiscatório.

Ainda se discute a constitucionalidade da EC 29/2000 que, para alguns, ofenderia o art. 145, da CF/88, o qual prevê a aplicação destas alíquotas somente nos impostos pessoais, e não em impostos reais.

Desta forma, o STF declarou a natureza real do IPTU, afirmando a inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da progressividade. A Corte Suprema entende que as leis anteriores à Emenda são inconstitucionais, mas as elaboradas após são passíveis de aplicação.

O STF já adequou seu entendimento por meio da Súmula 668, que diz: “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 urbana”.

Assim, em 2011 o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário (RE 602.347), declarou inconstitucional a progressividade de alíquota tributária, sendo reconhecido que é devido o tributo calculado pela alíquota mínima estabelecida de acordo com a destinação do imóvel. A maioria dos ministros afastou a progressividade do imposto devido, e concluíram subsistir o dever de pagamento do IPTU, mas sempre por sua menor alíquota.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 602.347 – Repercussão Geral:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL PREDIAL URBANO - IPTU. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. ALÍQUOTA MÍNIMA. MENOR GRAVOSIDADE AO CONTRIBUINTE. PROPORCIONALIDADE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 1. Tese de repercussão geral fixada: “Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época”. 2. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sumulado no sentido de que “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 urbana.” Súmula 668 do STF. Precedente: AI-QO-RG 712.743, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 8.5.2009. 3. É constitucional a cobrança de IPTU, referente a período anterior à Emenda Constitucional 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em Tribunal de Justiça local. Função da alíquota na norma tributária. Teoria da divisibilidade das leis. Inconstitucionalidade parcial. 4. O IPTU é exigível com base na alíquota mínima prevista na lei municipal, de

modo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária seja proporcional e o menos gravoso possível ao contribuinte. Precedentes. 5. Recurso extraordinário provido. (STF, 2011, [s/p]).

Com esse julgado o STF, resolveu vários processos similares que discutiam acerca da matéria.

Para compreender o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana se faz importante conhecer suas características e peculiaridades, tanto do ponto de vista social como econômico, embasando sua natureza jurídica dentro do princípio da progressividade e sua adequação ao direito tributário.

### **4.3. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL**

O imposto Territorial Rural surgiu no Brasil através da Constituição Republicana de 1891, a responsabilidade estadual para a cobrança do imposto perdurou até a Carta de 1946. Com a promulgação da Emenda Constitucional n.º5, o ITR passou para a responsabilidade dos Municípios. Já em 1964 a Emenda Constitucional n.º 10, transferiu a competência da cobrança para a União.

Atualmente o Imposto Territorial Rural está previsto constitucionalmente no artigo 153 inciso VI da Constituição Federal, e sua apuração é anual e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

Segundo Campos (2000, p. 49) o ITR não incide sobre pequenas glebas rurais, quando estas são exploradas por só uma pessoa ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Para efeito de pequenas glebas o Artigo 2º da Lei 9.393/96 dispõe que,

Art. 2º Nos termos do art. 153, § 4º, in fine, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a :

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Neste aspecto as glebas rurais gozam de imunidade não havendo a incidência do ITR. Mais ainda importante salientar, que a lei ainda traz os casos de isenção do ITR disposto no artigo 3º d lei quais sejam:

I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos:

a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção;

b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior;

c) o assentado não possua outro imóvel.

II - o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados no parágrafo único do artigo anterior, desde que, cumulativamente, o proprietário:

a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;

b) não possua imóvel urbano.

Assim o ITR é um tributo incidente, z em seu bojo a possibilidade da imunidade, incidindo também como função social.

#### 4.3.1 A PROGRESSIVIDADE DO ITR

A Emenda Constitucional nº 42/2003, trouxe em seu arcabouço a previsão expressa que o ITR teria a progressividade expressa na Constituição Federal, na forma do art. 153, § 4º, I.

Assim Alexandrino e Paulo (2006, p. 176), dispõem que:

Antes da EC nº 42/2003 o texto constitucional não determinava expressamente a obrigatoriedade de adoção da **progressividade** (grifo nosso). Exigia, apenas, que as alíquotas fossem fixadas visando a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Teoricamente, o legislador ordinário poderia adotar algum outro critério de fixação de alíquotas que não a progressividade, desde que fosse apto a atingir o fim determinado pela Carta Política. Agora não existe mais essa opção. A adoção da progressividade das alíquotas é obrigatória, conforme expressamente prevê o inciso I do § 4º do art. 153.

Essa determinação traz uma inovação na progressividade do ITR, e assegura a função social da propriedade rural.

Portanto, conclui-se que o ITR, dentro do princípio da progressividade assume um papel de suma importância e traz como principal propósito o fomento da propriedade produtiva.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.**

Neste trabalho, buscou-se tratar da progressividade tributária com enfoque principiológico das legislações pertinentes ao tema do princípio da progressividade tributária.

Ao analisar as principais características do princípio da progressividade tributária e diante de tudo eu fora exposto fica evidente que este instituto do direito tributário apresenta relevante importância, dado ao fato que o princípio da progressividade, constitui em uma valiosa ferramenta ao poder de tributar do Estado, ao mesmo tempo em que busca a isonomia da justiça fiscal.

É relevante ainda mencionar que a progressividade diante dos tributos possui graduação específica para cada categoria e tem o condão de graduar mais gravosamente aqueles que têm riqueza tributável maior para assim atingir a sua finalidade, relacionando assim com o princípio da isonomia e da capacidade contributiva. Entretanto, esse princípio não pode ser confundido e utilizado de forma desproporcional, para não gerar a ilegalidade constitucional do confisco. Dessa forma, o princípio da progressividade contribui para o impacto distributivo do sistema fiscal.

Conclui-se, assim, que a instituição do princípio da progressividade é corolário da justiça distributiva, sempre que observado a pertinência da aplicação de tal instituto.

## **REFERÊNCIAS**

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Tributário**. 3 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.



ALMEIDA, Carolina Guerra de. **O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente.** Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=1876>>. Acesso: 06/09/16 as 19:02.

ALVES, Alberto Monteiro. **Alcance do Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145 §1º CF).** Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1294/alcance-do-principio-da-capacidade-contributiva-art-145-1-cf>> Acesso em: 13/10/2016.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 12. ed. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU** – São Paulo: Editora Pilares, 2007

BRASIL, Constituição (1988), **Constituição Republicana Federativa do Brasil.** Brasília,DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988..

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.000(1999).** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)> Acesso em 06 set. 2016

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 de outubro de 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.430 (1996).** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm)> Acesso em 06 set. 2016.

BULOS, Uadi Lammêgo, **Curso de direito constitucional,** 5. Ed. rev. e atual. de acordo com e Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Saraiva. 2010.

CAMPOS. Ozeias J. Dos embargos na execução fiscal: **IPI ICMS, IPTU, ISS, ITR, TAXAS. Teoria, legislação e jurisprudência.** 2ª Ed. SP. Lawbook. 2000.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva;** 3ª edição; Malheiros Editores; 1996; página 107.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário:** constituição e código tributário nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014

FACCIN, Renata Matos Cabral. **Progressividade das alíquotas do IPTU:** Algumas Considerações. Disponível em: <[http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias\\_publicadas/K217489.pdf](http://www.avm.edu.br/docpdf/monografias_publicadas/K217489.pdf)>. Acesso: 06/09/16.

FRAGA, Henrique Rocha. **O Princípio da Progressividade no Ordenamento Jurídico Brasileiro.** Disponível em: <[http://www.rochaefraga.com.br/publicacoes/o\\_principio\\_da\\_progressividade\\_no\\_ordenamento\\_juridico\\_brasileiro.pdf](http://www.rochaefraga.com.br/publicacoes/o_principio_da_progressividade_no_ordenamento_juridico_brasileiro.pdf)>. Acesso: 06/09/16.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **Monografia Jurídica.** Revista dos Tribunais. São Paulo. 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 34<sup>a</sup> Ed. 2013, Malheiros.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As limitações constitucionais ao princípio da progressividade para o IPTU** - Inconstitucionalidades da lei municipal 10.805/89 de São Paulo - Os efeitos de confisco vedados pela carta magna – parecer. Disponível em: <[www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/.../0128-90.doc](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/.../0128-90.doc)> Acesso: 06/09/2016

ROCHA, Sofia Laprovitera. **Os Princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade nos Impostos Reais à Luz da Constituição Federal de 1988 e da Decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o ITCD.** Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/367-revista-controle-volume-xii-n-2-dezembro-2014/2558-artigo-17-os-principios-da-capacidade-contributiva-e-da-progressividade-nos-impostos-reais-a-luz-da-constituicao-federal-de-1988-e-da-decisao-do-supremo-tribunal-federal-sobre-o-itcd?Itemid=0>> Acesso: 06/09/2016 as 17:40.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. **O Princípio da Capacidade Contributiva.** Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>> Acesso em: 13/10/2016.

REGO, Alexandre. **Constituição Federal interpretada:** artigo por artigo, parágrafo por parágrafo/ Costa Machado, organizador; Anna Candida da Cunha Ferraz, coordenadora. 4 ed. Barueri-SP: Manole, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito tributário-** 4<sup>o</sup> ed. São Paulo Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

VASQUES, Lécio José de Oliveira Moraes. **Capacidade Tributária Passiva.** Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,capacidade-tributaria-passiva,55262.html>> Acesso em: 13/10/2016.

XIMENES, Fernando Braz. **O Princípio da Capacidade Contributiva e sua Relação com os Princípios que Implementam a Justiça Fiscal.** Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-princ%C3%ADpio-da-capacidade-contitutiva-e-sua-rela%C3%A7%C3%A3o-com-os-princ%C3%ADpios-que-implementam-justi>> Acesso em: 13/10/2016.

BRASIL, Constituição (1988), **Constituição Republicana Federativa do Brasil**. Brasília,DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

\_\_\_\_\_, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>.

Acesso em: 09 de set. de 2016.

SABBAG. Eduardo. **Manual de Direito tributário**- 4º ed. São Paulo Saraiva, 2012.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 62.347. É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional (EC) 29/2000. **Imposto Territorial Urbano IPTU- Progressividade das Alíquotas**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em: 09 de set. de 2016.