

## **Direito tributário: a regra matriz de incidência tributária (RMIT) e a progressividade do IPTU**

Rodolfo Rebolo Mendes de Oliveira<sup>1\*</sup>, Eber Coloni Meira da Silva<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Acadêmico do Curso de Direito do Centro Universitário São Lucas Ji-Paraná - JPR. E-mail: rebolorodolfo@gmail.com.

<sup>2</sup>Professor Orientador, Especialista em Direito Societário pela Fundação Getúlio Vargas (2015). Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Rondônia (2008). E-mail: ebercoloni@gmail.com.

\*Autor correspondente: Rodolfo Rebolo Mendes de Oliveira - Acadêmico do 10º período do Curso de Direito do Centro Universitário São Lucas Ji-Paraná – JPR. E-mail: rebolorodolfo@gmail.com.

Recebido: 06/06/2023 Aceito: 15/07/2023.

### **Resumo**

O objetivo deste estudo é refletir sobre as abordagens da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), que é uma norma de conduta que prescreve a obrigação de pagar tributo e a progressividade do IPTU. sobre as questões no direito tributário, incluindo a regra matriz de incidência tributária (rmit) e a progressividade do IPTU. “A questão é: quando e em que situações, cabe fazer uso da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) e a progressividade do IPTU, tendo em vista que a contribuição é compulsória e legal? A metodologia utilizada foi a qualitativa, referenciada com pesquisa bibliográfica, de forma descritiva, com levantamento de dados baseado em livros e artigos científicos, acerca da RMIT, a progressividade do IPTU e suas generalidades. Concluiu-se que a abordagem desse tema utilizou-se de escritos que referenciaram sobre o Direito Tributário, com ênfase na RMIT e a progressividade do IPTU.

**Palavras-chave:** Tributos. Regra Matriz de Incidência Tributária. Progressividade. IPTU.

### **Abstract**

The objective of this study is to reflect on the approaches of the Rule Matrix of Tax Incidence (RMIT), which is a rule of conduct that prescribes the obligation to pay tax and the progressiveness of the IPTU. on issues in tax law, including the matrix rule of tax incidence (rmit) and the progressivity of IPTU. “The question is: when and in what situations, should the Tax Incidence Matrix Rule (RMIT) and the IPTU progressivity be used, considering that the contribution is compulsory and legal? The methodology used was qualitative, referenced with bibliographical research, in a descriptive way, with data collection based on books and scientific articles, about the RMIT, the progressiveness of the IPTU and its generalities. It was concluded that the approach to this theme used writings that referenced Tax Law, with emphasis on RMIT and the progressivity of IPTU.

**Keywords:** Tributes. Tax Incidence Matrix Rule. Progressivity. IPTU.

### **1. Introdução**

É relevante observar que, no Brasil, a Constituição Federal estende aos princípios que norteiam e garantem a proteção ao contribuinte e os tributos são um instituto do Direito Tributário, referenciado por vários estudiosos. Portanto, tributo é algo que se adapta às várias formas políticas, reflete na economia e utiliza-se de diferentes técnicas para que seja executada a sua prática. No entanto, é na Carta Magna que se encontra a divisão competente das questões tributárias entre a União, os Estados Federados, os Municípios e o Distrito Federal.

Embora seja motivo de discussão, o assunto divide opiniões acerca das alíquotas progressivas no IPTU, e o mesmo deve ser analisado através do conjunto da carga tributária que o contribuinte suporta, pois afirmar que é, justo ou não, a cobrança de IPTU progressivo, pode ser um julgamento a pensar.

Quanto à progressividade, longe de ser um princípio tributário, apresenta-se como uma possibilidade de graduação de alíquotas, à medida que aumenta a base de cálculo de determinado imposto. Trata-se de “um princípio que consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota

aplicável, na medida em que há o aumento da base de cálculo”. Portanto, a proporcionalidade constitui-se em instrumento usado pelo legislador com a finalidade de instituir que o tributo tenha valor proporcional à capacidade contributiva do contribuinte e alíquota fixa. (ALMEIDA, 2015, p. 12).

Conforme De Plácido e Silva (1987, p. 469), “a progressividade caracteriza-se pelo aumento crescente da tarifa ou dos elementos, que servem de base à verificação do imposto, em razão do aumento da quota ou da riqueza, em que vai incidir.”

Nesse contexto, explica Sousa (1964, p. 135-6), “progressivos são os impostos cuja alíquota é fixada na lei em porcentagem variável conforme o valor da matéria tributável.” Portanto, ressalta-se que o imposto progressivo é, na realidade, um imposto proporcional, cuja proporção aumenta à medida também acresce o valor da matéria tributada

Vale ressaltar que, com o advento da EC 29/2000, a doutrina dividiu-se.

(...) uma parte passou a questioná-la alegando-lhe inconstitucionalidade; outra parte diz ser ela absolutamente constitucional. Os primeiros apregoam que os impostos estão classificados em dois tipos primordiais: reais e pessoais. O IPTU teria caráter real, não podendo, portanto, incidir sobre ele características de impostos pessoais, tais como os princípios da capacidade contributiva e da progressividade fiscal, já analisados alhures, e dispostos no § 1º do art. 145 da CF/88, que se fundamenta em: sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (METTA, 2011, p. 04)

De acordo com Carraza (2003, p. 346), “em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos, porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.” A questão é: quando e em que situações, cabe fazer uso da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) e a progressividade do IPTU, tendo em vista que a contribuição é compulsória e legal ?

A justificativa do tema encontra-se baseada, a princípio, pelas aulas de Direito Tributário, que impulsionaram o autor a ter um interesse por ler mais a respeito e, através deste trabalho, explorar e detalhar com mais propriedade esse assunto.

A metodologia utilizada foi a qualitativa, referenciada com pesquisa bibliográfica, de forma descritiva, com levantamento de dados baseado em livros e artigos científicos, acerca da RMIT, a progressividade do IPTU e abordagens correlatas.

A apresentação desse estudo foi organizada, para que se encadeassem as ideias e melhore o entendimento com a sequência lógica dos assuntos, iniciando com abordagem sobre o sistema constitucional tributário e à progressividade do IPTU; seguido da abrangência à Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) e à aplicabilidade da alíquota progressiva no IPTU. Por fim, a apresentação das Considerações Finais com a finalização das ideias desenvolvidas no decorrer do trabalho.

O objetivo deste estudo foi abordar sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), haja vista que é uma norma de conduta que prescreve a obrigação de pagar tributo e à progressividade do IPTU.

## 2. Metodologia

A metodologia utilizada nesta pesquisa pode ser classificada, quanto à abordagem, como qualitativa, sendo uma pesquisa bibliográfica, tratando especificamente de uma possível ressocialização do apenado e sua eficácia.

### 3. Desenvolvimento

#### 3.1 Tributos: Conceito

Dentre as maneiras de gerar receitas, o Estado tem na cobrança de tributos a sua principal e substancial forma. De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, encontram-se as três principais características do instituto analisado: conforme Cassone (2008, p. 23): "compulsoriedade, legalidade e a atividade administrativa plenamente vinculada".

- a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda);
- b) a compulsoriedade dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias;
- c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos;
- d) a origem legal do tributo (como prestação 'instituída em lei'), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária;
- e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo. (AMARO, 2006, p. 18).

Portanto, vale observar que o conceito de tributo encontra-se baseado nesses elementos citados pelo autor, que são

considerados indispensáveis, representados através do caráter pecuniário, ao se pagar o tributo em moeda; da compulsoriedade, que é a imposição feita pela lei; da prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; que não se constitua sanção de ato ilícito (maus tratos ao imóvel); que seja instituída em lei, que é a legalidade do tributo, inserida no contexto de que nenhum tributo pode ser cobrado, sem que esteja na forma da lei e mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Vale ressaltar o que reza o art. 121 da Lei 5.172/1966 do Código Tributário Nacional.

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

**Parágrafo único.** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

- I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
- II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Dessa forma, considera-se o sujeito passivo como aquele que realiza o fato imponible, ou que mantenha alguma relação a respeito; o segundo, assegura que é aquele que está apto, juridicamente, a apresentar-se como pretensor do crédito tributário.

É a parte do direito financeiro que estuda as relações jurídicas entre o Estado (fisco) e os particulares (contribuintes), no que concerne à instituição, arrecadação, fiscalização e extinção de tributos. É direito autônomo, pois rege por princípios e normas próprias. (CASSONE, 2008, p. 23).

No entanto, a partir da Constituição Federal estão elencados os tributos de cada ente político, que determina através de lei

complementar, a disposição dos conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e diante disso, é coerente abordar o sistema constitucional tributário a partir do Direito Tributário.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são pessoas jurídicas de direito público que possuem competência tributária, ou seja, possuem o poder de tributar. Mas ao mesmo tempo a Constituição Federal traça limites ao tal poder. (LIMA, 2019, 239-55).

Também, apresentam-se as limitações constitucionais ao poder de tributar e, de acordo com o art. 146 da CF, estabelecem normas gerais em matéria de legislação tributária. Sobre as limitações ao ato de tributar, em conformidade com os precedentes do STF, “as limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas “fora dos artigos 150 a 152 da Constituição Federal podem ser dotadas de eficácia limitada, uma vez que não se configuram direitos e garantias” individuais. (LIMA, 2019, p. 239-55).

#### 4. Sobre As Questões Tributárias

Conforme o art. 6º da Constituição Federal de 1988, que trata dos direitos sociais e definiu que a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados constituem direitos sociais dos cidadãos. Portanto, é dever do Estado, e a população assim o espera, a promoção do bem-estar de toda a sociedade sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade ou qualquer outra forma de discriminação, atendendo-a principalmente nas suas necessidades básicas como saúde, educação, trabalho e segurança. Nesse contexto, encontram-se os impostos,

considerados o custo de funcionamento que se paga para garantir uma sociedade civilizada, sendo que é através da arrecadação dos impostos que os governos poderão realizar as atividades para as quais foram constituídos. (LIMA, 2019, 239- 55).

Pode-se assegurar que os tributos constituem uma forma de transferência de recursos da sociedade para o governo; influenciam no comportamento dos agentes econômicos, ou seja, nas decisões desses agentes no que diz respeito ao uso de seus recursos, podendo causar, por vezes, ineficiência na alocação dos recursos. Dessa forma, a carga tributária tem sua relação com a ideia de sacrifício, na qual o consumo é compulsoriamente reduzido em troca da provisão de bens públicos e nem sempre atendem de maneira satisfatória aos mesmos contribuintes. (LIMA, 2019, 239-55).

De acordo com estudos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) a carga tributária brasileira saltou de 7,00% em 1920, para 38,95% em 2005. De 1920 a 1958, a carga tributária acumulou aumento de mais de 170% passando de 7% para 19% do PIB. Nesse período, houve crescimento das tributações domésticas, dos tributos diretos e a criação de impostos sobre o consumo e a renda (IR, criado em 1924 e o Imposto sobre Vendas e Consignações - atual ICMS, criado em 1934), que passaram a se constituir nas principais fontes de receita. A reforma de 1934 concedeu competência tributária aos municípios, criando-se o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o imposto sobre as profissões. A partir daí o imposto de importação tornou-se um instrumento de política comercial.

Portanto, a obrigação tributária será sempre decorrente de um fato gerador, surgindo sempre que um fato real, previsto em lei, vier a ocorrer. O crédito tributário torna-se

líquido através de um lançamento (art. 142, CTN) por meio de ofício (art. 149, CTN), por declaração (art. 147, CTN) e por homologação (Art. 150, CTN).

Tendo por base as questões tributárias no Brasil, encontram-se sustentadas pela sua elevada carga, das distorções induzidas e do impacto das políticas tributárias no desenvolvimento (ou não) dos territórios e setores. Nessa direção, nas discussões sobre a reforma tributária, devem ser consideradas o mínimo esforço e o custo investido nesse processo, além do descrédito do poder público, desestímulo do contribuinte e, por consequência, o risco da sonegação. No Brasil, mais de 50% da arrecadação de impostos incide sobre bens e serviços, o que impacta diretamente o consumo e por consequência as empresas responsáveis pela produção, distribuição e comercialização. Nesse sentido, ter uma carga tributária alta no setor produtivo impacta a cadeia de produção e conseqüentemente, a geração de emprego, o consumo e a produção, gerando uma ação em cadeia que voltará a comprometer a receita (ou a despesa) do Estado. (TORRES, 2022, p. 08). Nessa direção, para que se tenha uma política tributária inteligente e adequada é preciso entender que uma política que tenha como foco, apenas, a geração de receita para o Estado acaba desconsiderando outros impactos que acabam por criar problemas na cadeia produtiva, frustrando a própria receita esperada. (VILLAS - BOAS, 2015, p. 02).

Não sintonizado com o movimento internacional, as ideias e interesses presentes no debate da reforma tributária brasileira não acompanham o movimento de renovação do pensamento dominante na mesma proporção. Essa revisão da tributação tem se dado também nas proposições de organismos multilaterais, em relação à progressividade tributária, com foco na tributação sobre a

pessoa física, em especial nos rendimentos não relacionados com o trabalho, rendimentos do trabalho e de aposentadorias (SILVEIRA et al., 2018, p. 216).

## 5. A Extrafiscalidade

Ao abordar a extrafiscalidade, pode-se pressupor que a utilização de instrumentos tributários para a realização de objetivos que ultrapassem à realização das finalidades intrínsecas do sistema tributário. Nesse contexto a realização de princípios orientadores da atividade tributária - como a capacidade contributiva - é mitigada em favor da concretização de outros valores integrantes do ordenamento jurídico. A proporcionalidade surge como procedimento lógico-dialético para a conformação dos princípios em aparente conflito (BALTHAZAR, PINHEIRO; BASSO, 2020, p. 287-308).

No sentido restrito, é possível que a abrangência da extrafiscalidade fique em torno apenas na incidência tributária, especificamente de impostos, com o fim de desestimular condutas e os benefícios fiscais que adotam a forma de exoneração tributária, capazes de estimular condutas, limitadas a realização de certos valores constitucionais, excluindo vários institutos de Direito Tributário, muitas vezes, sem explicação sob o aspecto da fiscalidade. (GOUVEA, 2006, p. 02).

Em contrapartida, o autor complementa que em seu conceito amplo permite-se ver a extrafiscalidade na destinação específica do produto arrecadado pelos tributos classificados como "contribuições", em benefícios fiscais como o SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte), no REFIS (Programa de Recuperação

Fiscal) e em outras formas de parcelamento e nas leis de incentivo a cultura, entre outros institutos que não buscam estimular condutas, mas realizar diretamente qualquer valor constitucional. Portanto, no tributo extrafiscal, o poder de regular é um fim que se esboça, seja na esfera política, econômica, social; e a arrecadação do dinheiro é um meio, por ser a ferramenta utilitária estatal para chegar à realização de uma determinada política. (GOUVEA, 2006, p. 02).

Consiste em inserir, nos critérios da regra-matriz do tributo, um tratamento mais benevolente quando o legislador quer estimular determinada atividade, e mais gravoso, quando quer orientar a conduta do contribuinte aos objetivos desejados pelo ente público tributante. (CARVALHO (2007, p. 27).

Nessa direção, importa a representatividade dos princípios constitucionais em matéria tributária, que são dispositivos específicos para a compreensão do direito tributário, indissociável do Direito Constitucional. A significância dada aos princípios tributários, previstos na Constituição Federal, faz-se necessária, porque eles existem para que haja a manutenção dos mecanismos de defesa do contribuinte frente à veracidade do Estado no campo tributário.

## 6. Os Princípios Fundamentais

De forma geral, os tributos são regidos por quatro princípios fundamentais, relacionados diretamente aos preceitos Democráticos e dos Direitos Humanos, por serem amplos, indivisíveis e universais. São deles a seguridade e impedimento para que não se cometam abusos de forma a proteger o contribuinte. Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder. São esses ensinamentos que fazem parte do entendimento da Carta Magna, que os entes

devem seguir todos os princípios que nela constam, sob pena de serem rejeitados pelo Supremo Tribunal Federal, dado ao seu descumprimento ser considerado inconstitucional. (MACHADO, 2009, p. 70).

São eles:

- **Legalidade** - (ou o Respeito ao Estado de Direito): significa dizer que não é permitido cobrar tributos (sua hipótese de incidência, fato gerador e alíquota) bem como estabelecer-se benefícios (imunidades e isenções) e punições (pela falta de pagamento e/ou sonegação), sem que haja previsão legal (Constituição, Leis, Decretos, etc);

- **Liberdade** - (Proibição de Confisco): É vedado ao Estado cercear à liberdade e as garantias fundamentais (livre iniciativa, propriedade, direito de ir e vir, entre outros) pela cobrança desarrazoada e desproporcional (ou seja exagerada) de tributos;

- **Anterioridade** - Arelada ao princípio da Legalidade, impede que o Estado institua a cobrança de tributos sem respeitar um prazo para o início de sua vigência, de forma a surpreender os cidadãos.

- **Igualdade** - (ou Capacidade Contributiva): significa dizer que a cobrança de tributos deverá respeitar a igualdade entre os cidadãos, analisando-se suas diferenças sociais e econômicas. (CARVALHO, 1999, p. 139).

Vale ressaltar que o Princípio da Igualdade também tem a opinião mais aprofundada, conforme descrição abaixo:

a) Se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados (princípio da generalidade);

b) O critério de igualação ou desigualação há de ser a riqueza de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas; assim, pagarão todos os que tenham riqueza; localizados os que têm riqueza devem todos estes ser

tratados igualmente – ou seja – tributados identicamente na medida em que possuïrem igual riqueza (princípio da igualdade tributária);

c) Essa “riqueza” só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto ou fundamento do tributo);

d) Essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou até mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita nem retirar do contribuinte parcela substancial de propriedade (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério de graduação e limite da tributação). (OLIVEIRA, 1988, p. 47).

Tendo a igualdade como princípio fundamental, o autor sinaliza para que a tributação tenha “sempre que possível”, adequar o caráter pessoal dos impostos, a fim de graduá-los conforme a capacidade econômica do contribuinte, sem que o desfavoreça e prejudique, prestando atenção, também, ao que reza o princípio da capacidade contributiva. (OLIVEIRA, 1988, p. 47).

## 7. Regra Matriz de Incidência Tributária

Sobre o conceito da Regra Matriz de Incidência Tributária, encontra-se bem didática a seguinte explanação:

É regra-matriz de incidência porque é norma (**regra**), contendo apenas um mínimo de informações construídas em um processo lógico de abstração dos textos jurídicos legislados, necessárias à

apreensão e aplicação, pelo intérprete, como um padrão (**matriz**) na construção das normas individuais e concretas. Operação está realizada para uma melhor apreensão e controle de validade do conteúdo normativo legislado a ser aplicado (**incidência**) no seio da sociedade. (ALVES, 2013, p. 04)

A Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), teoricamente, serve como um parâmetro para a criação de normas que são criadas para definir a incidência de um determinado tributo, o que significa que é uma teoria que tem como objetivo servir de parâmetro para a criação de uma norma tributária. A RMIT seria como um espelho, com uma sequência de passos para que se crie uma norma de direito tributário e, através dessa, institua-se um determinado imposto; o que pode indicar que é uma fórmula a seguir. (CARVALHO, 2012, p. 362).

Nesse viés, continua Carvalho (2018), no que diz respeito ao seu entendimento: “chamamos de ‘regra-matriz de incidência’ as normas padrões de incidência, aquelas produzidas para serem aplicadas em casos concretos, que se inscrevem entre as regras gerais e abstratas podendo ser de qualquer ordem.” Portanto, cabe ao Estado respeitar a Regra Matriz de Incidência Tributária, por ser de direito do contribuinte, atento para com o cuidado de avaliar o que diz o conceito legal de tributo, suas características, origem e natureza. Assegura ainda que “sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição”. (CARVALHO, 2018, p. 237). Portanto, pode se observar que a regra matriz de incidência tributária é a forma que o legislador utiliza para instituir um tributo, de

maneira equânime e sem a possibilidade de cometer erro que comprometa a eficácia da norma tributária por ele instituída, baseada na constitucionalidade da cobrança, uma vez que cabe à Constituição dispor o ente com competência para a instituição de determinados tributos, limitando os legitimados aptos para instituir e realizar a cobrança.

## 8. Aplicabilidade de Alíquotas Progressivas no IPTU

Quanto à aplicabilidade da regra matriz de incidência tributária, é necessário entender *a sua utilidade enquanto instrumento científico, conforme sua esquematização formal, assim como de extraordinária fertilidade e riqueza para a identificação e conhecimento aprofundado da unidade irreduzível, que define a fenomenologia básica da imposição tributária*. Para melhor compreender a aplicabilidade da regra-matriz, é necessário realizar um processo de “desformalização” da norma, que visa substituir todos os símbolos e termos genéricos da regra, o que torna isso um trabalho semântico, pelo vocábulo que se utiliza no direito positivo, e também à sua aplicabilidade aos casos concretos, aos comportamentos dos indivíduos que encontram-se estabelecidos nas normas. (CASSONE, 2008, p. 23).

Vale ressaltar, no tocante à base de cálculo, o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 97 do CTN, conforme segue:

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Sobre as alíquotas deste imposto, não há restrição na Constituição Federal vigente,

referente ao quanto das alíquotas do IPTU, na medida em que não prevê qualquer limite, revestindo-se, portanto, o legislador municipal, de grande autonomia, pois tem a competência para a fixação das mesmas. (BONES, 2006).

### Sobre as alíquota:

A alíquota pode ser expressa em forma de percentagem ou em valor monetário e serve para graduar o montante devido pelo sujeito passivo, em observância ao princípio da capacidade contributiva. As alíquotas do IPTU deverão ser fixadas pelo Município, inexistindo qualquer limitação constitucional ou infraconstitucional, no caso, estabelecida pelo CTN, cabendo apenas a legislação municipal respeitar os princípios constitucionais tributários, já trabalhados no primeiro capítulo desta pesquisa. Diante dessa citação, a autora acrescenta que pode-se considerar que: “a alíquota representa uma fração do valor venal, na qual a multiplicação da alíquota pelo valor venal do imóvel ensejará o respectivo valor devido, apto a ser cobrado.” (CARVALHO, 2014, p. 238).

Abaixo, seguem modelos de construção da RMIT.

Segundo Coelho (2003): Regra-matriz de incidência tributária do IPTU – art. 32, do CTN

### Hipótese

- Critério material: ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor de bem imóvel por natureza ou por acessão física localizado na zona urbana do Município.

- Critério espacial: zona urbana do município, de acordo com o art. 32, §1º do CTN.

- Critério temporal: depende da legislação de cada Município. A regra geral é o dia primeiro de janeiro de cada ano.

### Consequente

- Critério pessoal: Sujeito ativo são os Municípios e o Distrito Federal, conforme disposição do artigo 156, I, da CF. Sujeito passivo é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do bem imóvel localizado na zona urbana.

**- Critério quantitativo:**

A base de cálculo é o valor venal do imóvel. No imposto sobre bens imóveis edificados, a base de cálculo é composta pela somatória do valor venal do imóvel com o valor venal da construção. Já no imposto sobre bens imóveis não-edificados, a base de cálculo é composta, exclusivamente, pelo valor venal do imóvel.

**A RMIT do IPTU antes da EC nº 29/2000 será:**

**Antecedente**

Critério Material – ser proprietário de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, ou ser o seu titular de domínio útil ou da posse (art. 156, I da CF c/c o art. 32, *caput* do CTN).

Critério Espacial – localizado na zona urbana do Município (art. 32, *caput, in fine*, do CTN).

Critério Temporal – 1º de Janeiro de cada ano (art. 150, III, *b* da CF).

**Conseqüente**

Critério subjetivo:

Sujeito Ativo: o Município (art. 156, I da CF c/c art. 32 do CTN);

Sujeito Passivo: o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN).

Critério quantitativo:

Base de cálculo – valor venal do imóvel (art. 33 do CTN).

Alíquota – percentual fixa (art. 156, *caput* da CF).”

**A RMIT do IPTU após a EC nº 29/2000:**

**Antecedente**

Critério Material – ser proprietário de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, ou ser o seu titular de domínio útil ou da posse (art. 156, I da CF c/c o art. 32, *caput* do CTN). Critério Espacial – localizado na zona urbana do Município (art. 32, *caput, in fine*, do CTN). Critério

Temporal – 1º de Janeiro de cada ano (art. 150, III, *b* da CF).

**Conseqüente**

Critério subjetivo: Sujeito Ativo: o Município (art. 156, I da CF c/c art. 32 do CTN);

Sujeito Passivo: o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (art. 34 do CTN)

Critério quantitativo: Base de cálculo – valor venal do imóvel (art. 33 do CTN).

Alíquota – percentual progressiva (art. 156, §1º, I da CF).” (COELHO.

Vale ressaltar, de forma mais detalhada, que a alteração feita pela emenda constitucional deu-se apenas na base de cálculo, onde se substituiu a adoção de uma alíquota fixa e percentual por uma aplicação de alíquotas percentuais crescentes, ditas progressivas.

Isso denota que há um diferencial entre um e outro, que se situa no impacto da progressividade sobre a base de cálculo, que dimensionará o *quantum* da prestação que o contribuinte está devendo. O que vale é considerar a presunção de capacidade econômica que grava o imóvel na mesma base de cálculo da renda e/ou do preço do imóvel.

**9. A Progressividade**

Entende-se por progressividade, pela própria etimologia da palavra, algo que progride, o que incorre também no direito tributário, quando um imposto for progressivo, algum aspecto da hipótese de incidência terá uma variação para maior e o valor a ser pago também será progressivamente maior.

Nesse contexto:

Ao tratar da progressividade exalta: a progressividade é constitucionalmente postulada, tanto a de caráter fiscal (inerente ao próprio tributo) como a extrafiscal (promoção de uma igualação social – eliminação das desigualdades), o

favorecimento dos desvalidos, a criação de empregos, o desenvolvimento econômico, a melhoria nas 66 condições de vida, a proteção ao meio ambiente, etc., são valores que mereceram do contribuinte especial encômio. (ATALIBA, 1996, p. 49)

A progressividade tributária ingressou no direito brasileiro com a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, que em seu artigo 128 a previu nos impostos sobre heranças e legados, ao estabelecer “Art 128 - Ficam sujeitas a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado.” Posteriormente, somente com a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 é que o assunto retornou aos dispositivos constitucionais, mais precisamente com a estipulação da progressividade para o Imposto de Renda – IR, conforme artigo 153, III, § 2º, I; através de alíquotas fixadas como forma de desestimular as propriedades improdutivas no Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR, artigo 153, VI, § 4º; a progressividade do IPTU para assegurar o cumprimento da função social da propriedade, artigo 156, I, § 1º e, ainda, a progressividade no tempo do IPTU, artigo 182, § 4º, II. (BRASIL, 1934).

Portanto, trata-se de uma característica atribuída a determinados impostos pela Constituição Federal e tem a serventia de assegurar maior arrecadação aos entes federados competentes pela instituição destes tributos, ou ainda, como forma de promoção do desenvolvimento econômico, eliminando desigualdades sociais, ou seja, tem a finalidade de atingir a função fiscal e/ou a extrafiscal dos impostos.

#### 4. Considerações Finais

Foi na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que o sistema

tributário brasileiro teve seu marco, e através de normas e princípios fez valer a sua maneira de impor limites e sistematizar o poder de tributar, com vistas a impedir as arbitrariedades e os abusos inadmissíveis no Estado Democrático de Direito.

É seguro considerar tributos, após a Constituição de 1988, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e o empréstimo compulsório, tendo cada um sua respectiva hipótese de incidência e o seu fato gerador. O IPTU incide sobre a propriedade, posse e domínio útil, de bem imóvel localizado em zona urbana, embora não conste no direito tributário definições e conceitos para cada instituto.

Vale ressaltar que o IPTU fiscal veio com o advento da EC 29/00, que deu nova redação ao artigo 156 da Constituição Federal, na qual os municípios passaram a cobrar o IPTU com alíquotas progressivas de acordo com o valor, uso e localização do imóvel.

Este estudo teve como objetivo tratar detalhadamente a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) e a progressividade do IPTU, de forma organizada, a começar pela abordagem sobre o sistema constitucional tributário e o IPTU, desde a sua base, e como o Direito Tributário anda em compasso com o Direito Constitucional, com a mesma finalidade de impor ordem legal na forma de tributar.

Na continuidade, os princípios fundamentais, que servem para harmonizar e evitar cobranças excessivas, e por isso, devem ser respeitados; assim como as limitações ao direito de tributar. Também as particularidades do IPTU progressivo e da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMTI), inclusive a aplicabilidade da alíquota progressiva no IPTU.

É importante constar que o tributo é uma forma incontestável de limitação legal à

liberdade e à propriedade privada, e cabe somente ao Poder Legislativo, criar, modificar ou extinguir a espécie tributária.

É dessa legalidade que, exclusivamente ao Estado pertence o poder de criar tributos que só poderão ter efetividade na forma da lei.

Este trabalho teve como tema um assunto que aqui não se esgotou, devendo futuramente ser atualizado com mais estudos que fortaleçam as idéias aqui desenvolvidas, assim como possa de servir de pesquisa para outros acadêmicos e também pessoas que se interessam por ele.

## 5. Declaração de conflitos de interesses

Nada a declarar.

## 6. Referências

ALMEIDA, Carolina Guerra de. **O princípio da progressividade no direito tributário brasileiro vigente**. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 4, nº 251. Disponível no site: <<https://www.boletimjuridico.com.br>>. Acesso em: 20. 04. 2023.

ALVES, [Rogério Salviano](#). **A regramatrix de incidência tributária e sua aplicabilidade**. Publicado em 09/2013. Disponível no site: <<https://jus.com.br>>. Acesso em: 20. 03. 2023.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick & BASSO, Bruno Bartelle. (2020). **Transação Tributária e Extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de**

**proporcionalidade**. *Sequência (florianópolis)*, (85), 287–308. Disponível no site: <https://doi.org>. Acesso em 20. 04. 2023. BONES, Thiago Fernando Fasolo. [A aplicação de alíquotas progressivas no IPTU](#). Revista Jus Navigandi, Teresina, [ano 11, n. 1144, 19ago. 2006](#). Disponível no site: <<https://jus.com.br>>. Acesso em: 20. 04. 2023.

BRASIL. código tributário nacional: art. 3 do código tributário nacional - lei 5172/66. Brasil.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003a.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. 1934. Disponível no site :<<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 06. 04. 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, 05 out. 1988**. Diário da República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, DF, p. 1, col. 1, anexo, 05 out. 1988.

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. Disponível no site: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20. 04. 2023.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação. 2018. Disponível no site:

<<https://www.migalhas.com.br>>. Acesso em: 18. 04. 2023.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2008.

CAVALCANTE, Elton Emanuel Brito. **A progressividade tributária e o princípio da capacidade contributiva no Brasil**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 23, n. 5589, 20 out. 2018. Disponível no site: <<https://jus.com.br>>. Acesso em: 20. 03. 2023.

COELHO, Werner Nabiça.  **IPTU associado à progressividade fiscal resulta em bitributação**. Publ. 01. 06. 2003. Disponível no site: <<http://www.buscalegis.ufsc.br>>. Acesso em: 20. 04. 2023.

DE PLÁCIDO e SILVA, Oscar Joseph. **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1987.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. **Um estudo obre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer**. Interações (Campo Grande) [Internet]. 2019Jan;20(1):239–55. Disponível no site: <<https://doi.org>>. Acesso em : 20. 03. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

METTA, Victor Sarfatis.  **IPTU e o princípio da progressividade**. Disponível no site: <<http://www.ambito-juridico.com.br>>. Acesso em: 23. 4. 2023.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Capacidade contributiva: Conteúdo e Eficácia do Princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

SILVEIRA, F. G., Passos, L. & Guedes, D. R. (2018). **Reforma tributária no Brasil: Por onde começar?** Saúde em Debate, 42(Spec. 3), 212-225. Disponível no site: <<https://doi.org>>. Acesso em: 26. 04. 2023.

SOUZA, Assenheimer de; RÉA, Ricardo Roginski. **A extrafiscalidade, o princípio da capacidade contributiva e suas efetivações pela progressividade e pela seletividade**. Publicado em 02/2009. Disponível no site: <<http://www.jus.com.br>>. Acesso em: 26. 04. 2023.

TORRES, Leonardo Corselle. (2022). **Imposto sobre bens e serviços com o valor acrescentado a desburocratização sobre o ato de comercialização**. Universidade São Judas Tadeu – Mooca- São Paulo- SP.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. (2015). **A teoria da tributação ótima aplicada ao sistema brasileiro: O trabalho de Peter Diamond e James Mirrlees**. Direito UNIFACS-Debate Virtual, (181). Disponível no site: <<https://revistas.unifacs.br>>. Acesso em: 20. 03. 2023.