

A Base de Cálculo do IPTU da Décima Urbana de 1808 até a EC n. 132/2023: uma Análise Histórica à Luz da Legalidade e da Isonomia

The Tax Base for Urban Property Tax (IPTU) from the 1808 “Décima Urbana” to Constitutional Amendment No. 132/2023: a Historical Analysis in Light of Legality and Equality

André Borges Coelho

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. Advogado em São Paulo e em João Pessoa.

Procurador do Município de João Pessoa e ex-Procurador do Estado de Sergipe.

Ex-Pesquisador e Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

E-mail: andreborgescoelho@gmail.com.

Recebido em: 21-5-2025 – Aprovado em: 22-7-2025

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.60.3.2025.2771>

Resumo

O presente artigo se dedica a analisar a inovação introduzida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, que alterou o regime jurídico do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no que concerne à atualização de sua base de cálculo. A partir de uma perspectiva histórico-evolutiva, que remonta à instituição da décima urbana em 1808 e percorre as diversas fases da legislação tributária brasileira, o estudo demonstra como a prática de fixação da base de cálculo concreta por ato normativo geral, inicialmente concebida como um instrumento de viabilização da arrecadação, consolidou-se ao longo do tempo, gerando, contudo, distorções significativas. Sob a óptica da legalidade e da isonomia, discutem-se as implicações das possibilidades disponíveis. Argumenta-se que a nova redação do art. 156, § 1º, III, da Constituição Federal, ao permitir a atualização da base de cálculo pelo Executivo, não apenas não atenta contra a legalidade, mas também promove a igualdade entre os contribuintes e corrige um equívoco histórico de interpretação jurisprudencial.

Palavras-chave: IPTU, base de cálculo, legalidade tributária, isonomia.

Abstract

This article analyzes the innovation introduced by Constitutional Amendment No. 132/2023, which modified the legal framework of the Urban Building and Land Tax (IPTU) regarding the update of its tax base. From a historical-evolutionary perspective – tracing back to the institution of the *décima urbana* in 1808 and following various phases of Brazilian tax legislation – the

study demonstrates how the practice of determining the concrete tax base through general normative acts, initially conceived as a tool to facilitate tax collection, gradually consolidated while generating significant distortions. From the standpoint of legality and equality, the implications of the available mechanisms are discussed. The article argues that the new wording of Article 156, § 1, III of the Federal Constitution, by allowing the Executive to update the tax base, not only complies with the principle of legality but also promotes taxpayer equality and rectifies a historical jurisprudential misinterpretation. *Keywords*: urban property tax, tax base, tax legality, tax equality.

1. Introdução

A Emenda Constitucional n. 132/2023, um dos marcos da Reforma Tributária do Consumo, introduziu uma alteração de grande relevância no regime jurídico do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). O art. 156, § 1º, III, da Constituição Federal, passou a prever, de forma expressa, a possibilidade de o Poder Executivo atualizar a base de cálculo do imposto, desde que essa atualização se dê em conformidade com os critérios estabelecidos em lei municipal.

Essa introdução normativa reacende um debate que se estende por décadas no cenário jurídico-tributário brasileiro: a questão dos limites da legalidade tributária na definição da base de cálculo do IPTU.

Este artigo se propõe a analisá-la sob uma perspectiva multifacetada, que parte da análise histórica, mas que a submete a juízo de compatibilidade com as normas sobranceiras de então e de hoje para se responder precisamente à indagação do papel da lei municipal na previsão da base de cálculo do IPTU.

Como se demonstrará, a prática de fixação concreta da base de cálculo em ato normativo geral, que inicialmente se justificava por razões de praticabilidade, acabou se consolidando e passando ao nível legal, mas não decorria de exigência constitucional, apesar da aparente orientação que tomou a jurisprudência mais tarde.

No percurso analítico, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) será examinada criticamente, bem como o serão as possíveis implicações da nova redação do art. 156, § 1º, III, da CF.

Quer-se responder ao fim do artigo às seguintes indagações que se interrelacionam: (i) se a base de cálculo dos tributos deve constar em lei, em que consiste exatamente a base de cálculo do IPTU e quais são os elementos mínimos para considerá-la prevista em lei; (ii) se o valor concreto de cada imóvel ou de seus componentes não se confundir com a base de cálculo, há necessidade de sua previsão em lei ou em Decreto, ou é possível avaliar em cada caso concreto?; (iii) há possibilidade de alteração infralegal de valor de imóvel ou de seus componentes em relação a anos anteriores; em caso afirmativo, por que vias?; (iv) há espaço para alteração infralegal de parâmetros de cálculo do IPTU?

2. Problema atual e origens da base de cálculo do IPTU

2.1. O problema atual: a rigidez da base de cálculo fixada em lei e suas consequências

A jurisprudência do STF e do STJ, ao longo de décadas, consolidou um entendimento que, a pretexto de resguardar o princípio da legalidade tributária, acabou por gerar um engessamento da base de cálculo do IPTU, não apenas no nível dos parâmetros de cálculo, mas no valor mesmo do imóvel ou de seus componentes.

Essa interpretação exige à primeira vista que a base de cálculo do imposto seja fixada em lei de maneira concreta, que chegue ao ponto de fixar o valor do metro quadrado de terreno e de construção, ainda que com variações pelas regiões da cidade e pelos padrões construtivos. Estabelecido o valor em lei, admite-se, por veículo infralegal, apenas a atualização monetária, nos termos do art. 97, § 2º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Resume-o bem a tese de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal (tema 211), no sentido de que: “A majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei em sentido formal, exigência que somente se pode afastar quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária”¹. Também o afirma há muito o enunciado n. 160 da súmula da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, *in litteris*: “é defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

Como se nota, compreende-se aparentemente que o valor venal dos imóveis, em concreto, deve estar previsto em lei em sentido formal e que qualquer alteração deste valor venal importa em *aumento da base de cálculo do tributo*. Assim, em lugar de admitir que a lei simplesmente preveja como base de cálculo abstratamente o valor do imóvel, impõe-se que a própria lei fixe parâmetros que, por meras operações aritméticas, permita determinar o valor, afastando-se, pois, avaliação que seja de mercado.

Transportada para outros impostos, este entendimento equivaleria a exigir que a lei preestabelesse, por exemplo, a renda de cada contribuinte para fins de imposto de renda, ou o valor de cada operação para fins de impostos sobre vendas, como o ICMS e o ISS. Ou que a lei estadual tivesse de também conter definição do valor de cada imóvel que fosse objeto de herança ou doação.

Tal exigência, esvaziaria substancialmente o conceito de lançamento tributário, previsto no art. 142 do CTN, que, por definição, inclui o cálculo do valor do tributo devido, com base na legislação aplicável e nos dados fáticos de cada caso concreto como abaixo se aprofunda.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 648.245 MG, Rel. Gilmar Mendes, Data de Julgamento: 01.08.2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 24.02.2014.

A rigidez da base de cálculo fixada em lei, decorrente dessa interpretação jurisprudencial, gera, na prática, dois problemas principais, que se inter-relacionam.

O primeiro deles é a potencial defasagem em relação ao valor de mercado dos imóveis. O mercado imobiliário é dinâmico e sujeito a flutuações constantes. Os valores dos imóveis variam ao longo do tempo, em função de diversos fatores, como a localização, a infraestrutura urbana, as condições econômicas e as tendências do mercado. A fixação de valores concretos em lei tende a se desvincular do mercado com o passar do tempo. Imóveis que se valorizaram significativamente acabam sendo tributados com base em valores muito inferiores aos seus valores reais de mercado, enquanto imóveis que se desvalorizaram podem ser tributados com base em valores superiores aos seus valores atuais.

O segundo deles é uma possível (e bastante provável) desigualdade entre contribuintes. A valorização imobiliária raramente é um fenômeno uniforme em toda a cidade. Diferentes bairros e regiões podem apresentar taxas de valorização muito distintas entre si, em função de suas características específicas e das dinâmicas urbanas. A fixação de valores em lei, por meio de uma Planta Genérica de Valores (PGV) que não acompanha essa heterogeneidade, pode levar a situações em que imóveis em áreas mais valorizadas no tempo paguem proporcionalmente menos imposto do que imóveis em áreas menos valorizadas, ou até mesmo desvalorizadas. Essa situação configura uma clara violação do princípio da isonomia tributária, que exige que contribuintes em situações equivalentes sejam tratados de forma igualitária, como abaixo se discute.

Embora a solidez da orientação jurisprudencial atual leve a crer que sempre foi assim, uma rápida passagem pelos 200 anos de história do IPTU demonstra o contrário e revela, inclusive, que a aparente firmeza jurisprudencial não é verdadeira, porquanto não se tenha fixado precisamente o conteúdo necessário da lei municipal, no que tange à base de cálculo do IPTU.

2.2. A história da base de cálculo do IPTU: da décima urbana à PGV

Para compreender de fundo o problema atual da base de cálculo do IPTU, é fundamental analisar a sua trajetória histórica, desde as suas origens até a consolidação da prática de fixação da base de cálculo concreta em lei.

O IPTU, em sua forma embrionária, surgiu no Brasil com a instituição da décima urbana, em 1808, por meio do Alvará de 27 de junho, com o objetivo de financiar a vinda da Corte Portuguesa para o Brasil, embora tivesse origens mais remotas já no fim do século XVIII². Ela incidia sobre o valor locativo dos prédios urbanos, estimado em 10% do aluguel efetivo ou presumido (no caso de imóveis próprios ou vazios, dito arbitrado³).

² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 243.

³ MARANINCHI, Fernando Castro da Silva. *O elemento material e a sujeição passiva do IPTU*. Dissertação.

Tratava-se, portanto, de uma base de cálculo intrinsecamente vinculada ao mercado, que acompanhava, de forma próxima, as variações dos valores dos imóveis. Se a base de cálculo correspondia a 10% do aluguel anual e se o preço do aluguel é ligado ao valor do imóvel, tinha-se, ao fim e ao cabo, um percentual (bastante menor que os 10% naturalmente) sobre o valor do imóvel.

Portanto, tinha-se uma base de cálculo de mercado e naturalmente alterável com o tempo de acordo com os padrões de mercado.

Antes do período republicano, consolidou as normas anteriores o Decreto n. 7.051, de 18 de outubro de 1878, cujo art. 3º previu: “Art. 3º O imposto é proporcional ao valor locativo, seja qual for a denominação, a forma, o uso e a matéria da construção e coberta do prédio. Compreende-se no valor locativo o do terreno anexo”.

A Constituição Republicana de 1891 previu a competência dos Estados para o imposto (art. 9º).

Já a Constituição de 1934, em seu art. 13 outorgou aos Municípios a exação, constitucionalizando como base de cálculo o valor locativo, apesar da nomenclatura de imposto patrimonial. O preceito refletia a tradição da décima urbana e mantinha a vinculação da base de cálculo ao mercado.

A partir da Constituição de 1946, a base de cálculo do IPTU deixou de ser expressamente mencionada no texto constitucional, constando apenas a competência municipal para instituir o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 29, I). Essa omissão abriu espaço para que os Municípios, no exercício de sua competência legislativa, definissem a base de cálculo do imposto, agora não mais necessariamente ligado a um percentual de renda efetiva (aluguel) ou presumida de uso próprio de imóvel.

Se até 1946 o parâmetro eram os aluguéis (tributava-se a propriedade imobiliária através da renda gerada pelo imóvel), a partir de então abriu-se a possibilidade de empregar o próprio valor do imóvel como base legal.

Tanto é assim que, desde 1946, a legislação municipal de São Paulo (Decreto n. 1.436, de 27 de setembro de 1951⁴) passou a prever um arbitramento individual para os imóveis sítos na cidade. Em outros termos, cada imóvel era individualmente avaliado pelo Fisco, de acordo com seu valor de mercado. Portanto, seguindo a tradição de mercado da décima urbana, a base de cálculo seguia estreitamente atrelada ao valor corrente do bem.

tação de Mestrado (UCAM). Rio de Janeiro: 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp037859.pdf>. Acesso em: 06 set. 2025.

⁴ MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Decreto n. 1.436, de 27 de setembro de 1951. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-1436-de-27-de-setembro-de-1951>. Acesso em: 13 maio 2025.

O preceito em questão já previa, contudo, limites para reavaliação dos imóveis com relação a anos anteriores (25% a mais do que no ano anterior). Este teto foi excetuado apenas caso a avaliação fosse feita com base em planta genérica de valores (PGV) que estabelecesse valores médios para cada setor da cidade (Lei Municipal de São Paulo n. 4.160, de 27 de dezembro de 1951).

É dizer: a partir de 1946, os imóveis eram avaliados individualmente, mas havia limitações de variação anual dos lançamentos, que apenas podiam ser superadas com base em PGV.

Como se nota, a PGV surgiu como um instrumento de praticabilidade, para superar a necessidade e a crescente complexidade de avaliar individualmente cada imóvel diante do tamanho das cidades e das vicissitudes do mercado⁵. Optava-se, assim, por fixar na PGV valores que abrangeriam áreas inteiras da cidade, para substituir o hercúleo trabalho de avaliação individual. Destaque-se que a primeira PGV do País, a da capital paulista, nem sequer constou de lei em sentido formal, mas veio anexada ao Decreto Municipal n. 2.066, de 27 de dezembro de 1952⁶.

Embora o tema fosse certamente discutido, pelo menos até 1975 não se localizou qualquer decisão do Supremo Tribunal Federal em contrário, havendo, inclusive, arestos que expressamente chancelavam a possibilidade de, por atos infralegais, avaliar os imóveis e revisar periodicamente esta avaliação, respeitando a tradição sesquicentenária: “Imposto Predial e Territorial Urbano (I.P.T.U.). Base de cálculo. Lei municipal que dispõe sobre a reavaliação periódica do valor venal do imóvel. Contrariedade a Constituição não reconhecida. Autorização orçamentária no regime da Carta de 1967. Dispensa. II. Recurso extraordinário não conhecido, com aplicação também da Súmula 285.” (RE n. 80.561, Rel. Thompson Flores, Segunda Turma, julgado em 22.08.1975, *DJ* 26.09.1975, p. 06897, ement vol. 00998-02, p.00458, RTJ vol. 00078-03, p. 00886)⁷

Portanto, como se nota, no início da era da PGV, nem sequer havia fixação de valores de imóveis em lei, apenas remissão legal à avaliação de imóveis em PGV por ato infralegal como modo de racionalizar a atividade de avaliação dos imóveis, essencial ao lançamento do imposto. Este proceder contou com a chancela

⁵ MORAIS, Antão de. Parecer: Impôsto territorial urbano – valor básico – natureza e interpretação das leis tributárias. *Revista de Direito Administrativo* ano 45, 1956, p. 571-577.

⁶ MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. *Decreto Municipal n. 2.066, de 27 de dezembro de 1952*. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/decreto/1952/207/2066/decreto-n-2066-1952-aprova-para-efeitos-fiscais-inclusive-os-previstos-no-art-2-da-lei-4160-de-27-de-dezembro-de-1951-as-plantas-genericas-de-valores-de-terrenos-situados-nas-zonas-urbana-e-suburbana-do-municipio>. Acesso em: 10 maio 2025.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 80.561*. Rel. Thompson Flores. Segunda Turma. Julgado em 22 de agosto de 1975. Diário da Justiça, Brasília, DF, 26 set. 1975, p. 6897. Ementário, v. 998, n. 2, p. 458. *Revista Trimestral de Jurisprudência* v. 78, n. 3, p. 886.

jurisprudencial, bem como com o apoio de nomes de peso da doutrina tributária da época.

Com efeito, segundo Aliomar Baleeiro, não contrariava o CTN elaborar tabelas periodicamente ajustadas segundo dados relativos à localização, existência de serviços públicos, possibilidades de comércio e outros critérios razoáveis em cada área da zona urbana⁸. Na mesma direção, era permissível para avaliação administrativa, conforme Bernardo Ribeiro de Moraes, a elaboração de tabela ou planta de valores periodicamente ajustáveis com preços de terrenos e construções⁹.

A grande (aparente) quebra desta primeira orientação adviria da Suprema Corte, cujo Plenário, em 1979, esposaria a posição de que, para haver aumento do valor dos imóveis acima da inflação, era necessário previsão legal:

“Ementa – Imposto predial. Alteração do valor venal do imóvel mediante Decreto. § 2º do artigo 97 do Código Tributário Nacional diz respeito, somente, à correção monetária do valor venal do imóvel (base de cálculo do imposto predial), não alcançando a reavaliação mesma (reavaliação econômica) desse valor venal. – Para se atribuir outro valor venal ao imóvel, que não o decorrente do anterior mais a correção monetária, mister lei, não bastando, para isso, simples decreto. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE n. 87.763/PI, julgado em 7 de junho de 1979 pelo Tribunal Pleno)¹⁰

Apesar da afirmação de que o aumento do valor venal superior à correção monetária reclamaria lei, é de suma importância ressaltar essencial peculiaridade do caso do qual se originou esta *ratio decidendi*.

Com efeito, no Município de Parnaíba, Piauí, de onde se originou o mandado de segurança na origem, *o valor do metro quadrado e das construções havia sido efetivamente estabelecido por lei; e a própria lei, por razão de paralelismo, previa a submissão de alterações ao Legislativo*. Não bastasse isso: o Executivo teve projeto de aumento dos valores previstos em lei rejeitado pela Câmara Municipal.

Assim, diferentemente do que havia inicialmente em São Paulo, os legisladores de Parnaíba haviam optado por legalizar a PGV infralegal criada em São Paulo naquela ordem jurídica particular.

Como se nota, o Ministro Relator partiu da base de cálculo empregada pelo legislador local:

“Que é modificação de base de cálculo do tributo que importe em torná-lo mais oneroso? A meu ver, em se tratando de impostos como o predial – que é

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970. p. 148.

⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: RT, 1973. v. I, p. 418-419.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 87.763/PI*. Tribunal Pleno. Julgado em 7 de junho de 1979. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=181668>. Acesso em: 10 maio 2025.

o que interessa, no caso –, é a alteração relativa aos elementos que a lei emprega para determinar o valor venal do imóvel, que é a base de cálculo desse tributo. Assim, na espécie sob julgamento, unidade (m²) vezes valor (tanto por cada m²). Qualquer modificação, quer na unidade, quer no seu valor (por critério outro que não o da simples correção monetária), a qual implique aumento de imposto, é vedada pelo § 2º do artigo 97 do CTN.¹¹

Contudo, em julgados posteriores nos quais a base de cálculo concreta (valor do metro quadro por setores da cidade e das construções) não figurava em lei, mas meramente em regulamento, não se observou a distinção e decidiu-se, ainda assim, que o aumento dependia de lei, apesar do fato de que o estabelecimento do valor primevo não se dera por lei¹².

Esta visão se consolidou, embora não resistisse a uma primeira evidente objeção de que simplesmente não haveria sentido em exigir alteração do valor venal por lei se não se impunha a própria fixação inicial dos valores venais por este veículo normativo. Isto chegou a ser reconhecido pela Corte alguns anos depois do precedente de 1979, como se depreende do seguinte aresto:

“Imposto predial. Base de cálculo. Valor venal (majoração). Regulamento. Princípio da anualidade. – a fixação do valor venal pela administração segundo critérios postos em norma regulamentar, sob os parâmetros de lei precedente, a que se visa dar execução, não envolve alteração ou inovação da base de cálculo a comprometer o princípio constitucional da anterioridade da lei tributaria. recurso extraordinário conhecido e provido.”¹³

Pouco depois, em 1985, admitiu-se expressamente a possibilidade de delegação ao Decreto da fixação originária dos valores concretos dos imóveis:

“Imposto predial. Aumento que se fundou em lei vigente e entrou em vigor simultaneamente a nova lei municipal. Inocorrência de violação do artigo 97, par. 1., do Código Tributário Nacional. Dissídio jurisprudencial indemonstrado, diversas as hipóteses em confronto. Recurso extraordinário não conhecido.”¹⁴

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 87.763/PI*. Tribunal Pleno. Julgado em 7 de junho de 1979. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=181668>. Acesso em: 10 maio 2025.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 92.804*. Rel. Cordeiro Guerra. Tribunal Pleno. Julgado em 9 de outubro de 1980. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 28 nov. 1980, p. 10103. *Ementário*, v. 1194, n. 5, p. 1120. *Revista Trimestral de Jurisprudência* v. 96, n. 3, p. 908.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 95.973*. Rel. Rafael Mayer. Primeira Turma. Julgado em 11 de maio de 1982. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 4 jun. 1982, p. 5462. *Ementário*, v. 1257, n. 2, p. 456. *Revista Trimestral de Jurisprudência* v. 102, n. 1, p. 436.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 107.646*. Rel. Oscar Corrêa. Primeira Turma. Julgado em 13 de dezembro de 1985. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 21 fev. 1986, p. 1717. *Ementário*, v. 1408, n. 2, p. 308.

A tergiversação da primeira metade dos anos 1980, contudo, não durou. Em 1986, já se decidiu novamente que não podia o Decreto fixar os referidos valores e nem aumentá-los por índice superior ao inflacionário:

“– Imposto Predial e Territorial Urbano. Mesmo depois da alteração do art. 170 do Código Tributário Municipal de Belo Horizonte, pela Lei n. 3.681-83, persiste a ilegitimidade da majoração do valor venal do imóvel, mediante ato do Poder Executivo, em montante superior ao apurado com aplicação do índice de correção monetária. Recurso extraordinário provido.”¹⁵

Haveria um abrandamento em relação à mesma Lei de Belo Horizonte, primeiramente pela Primeira Turma e em seguida pelo Plenário, tendo a Suprema Corte passado a fazer a distinção entre a planta genérica que estabelece critérios para o cálculo de valor em concreto e a que estabelece o valor de cada imóvel, podendo apenas esta última ser veiculada por Decreto:

“IPTU. Majoração do imposto. Lei 3.681/83, do Município de Belo Horizonte. Planta genérica de valores. A planta genérica de valores, decorrente da Lei municipal 3.681/83 e de sua regulamentação (Decreto 4.626/83), representa a identificação dos valores de cada imóvel, em concreto, à vista dos parâmetros da lei, como exato procedimento preliminar do lançamento do tributo. *Nada tem de identidade conceitual com aquela ‘planta genérica de valores’, malsinada pela jurisprudência da Corte por pretender substituir-se a lei com a fixação de critérios genéricos de apuração de valores. Inexistência de afronta ao art. 153, par-29 da constituição e art. 97, par-1. do CTN: RE não conhecido.*”¹⁶

“– IPTU. Reavaliação dos valores venais dos imóveis. Lei 3.681/83, do Município de Belo Horizonte. Art. 153, parágrafo 29, da CF; art. 97, parágrafo 1, do CTN. Reavaliação dos valores venais dos imóveis sujeitos ao IPTU que se faz a base de critérios e parâmetros imediatamente vinculantes da administração no achado da estimativa concreta de cada bem tributável não colide com o art. 97 do CTN. Não se equipara as plantas genéricas de valores, malsinadas pela jurisprudência da corte, porque baixadas por decretos sem fulcro em lei, a chamada planta básica de valores, editada, no caso, pela municipalidade, representando a identificação e a individualização dos valores de cada imóvel, em concreto, a vista dos parâmetros da lei, como exato procedimento preliminar do lançamento, posto à disposição do contribuinte para exame e impugnação. Recurso extraordinário não conhecido.”¹⁷

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 109.100. Rel. Octavio Gallotti. Primeira Turma. Julgado em 9 de maio de 1986. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 20 de junho de 1986, p. 10934. *Ementário*, v. 1424, n. 4, p. 577.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 108.774. Rel. Néri da Silveira. Relator para o acórdão: Rafael Mayer. Primeira Turma. Julgado em 25 de fevereiro de 1988. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 15 maio 1992, p. 6785. *Ementário*, v. 1661, n. 3, p. 413. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. 137, n. 2, p. 838.

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 111.431. Rel. Néri da Silveira. Tribunal Pleno. Julgado

Foi esta a última palavra do Plenário da Corte Maior sobre a base de cálculo do IPTU antes da égide da Constituição Federal de 1988. Não necessariamente deveria haver em lei a fixação do valor de cada imóvel e nem do metro quadrado. Para que não restem dúvidas sobre aquilo que o Supremo Tribunal Federal considerou como parâmetros legais suficientes, transcreve-se do voto do Ministro Relator sua citação da lei da capital mineira:

“Os critérios proporcionados pelos arts. 189 e 214 da lei municipal consistem em que ‘o valor venal do prédio será o que constar do cadastro imobiliário, para cálculo do qual se levará em conta:

I – Quanto à edificação: a) o preço médio da construção por metro quadrado no exercício em que se fizer o lançamento, segundo os vários tipos especificados no Código de Obras, apurado com base nos valores estabelecidos nos contratos de construção celebrados nos últimos três meses e os relativos às últimas transações imobiliárias; b) a área edificada; c) o número de pavimentos; d) o estado de conservação; e) o ano da construção; f) os serviços públicos ou de utilidade pública existentes na via ou logradouro público; g) o índice de valorização ou desvalorização, correspondente ao logradouro, quarteirão ou zona; II – Quanto ao terreno: a) índices de valorização ou desvalorização conforme a situação; b) características do terreno; c) o preço dos terrenos próximos, nas últimas transações de compra e venda; d) outros dados; III – O valor venal será o da venda do imóvel, se realizada no exercício anterior, valor que será de 80% da venda se se tratar de imóvel residencial.”

Como se percebe, não se impunha a prefixação legal de valores de m² de terreno ou de construção, mas apenas definição de parâmetros para que fosse fixado o valor concreto a cada ano, este dependente do mercado. A maioria dos Ministros (8 x 3) considerou que assim ficava satisfeita a legalidade constitucional e que a individualização a partir destes critérios podia ser feita por meio de Decreto.

Após hiato de 25 anos sem manifestações relevantes, o Plenário da Suprema Corte, novamente julgando caso concreto de Belo Horizonte, fixou a citada tese de repercussão geral, compreendendo que o IPTU não pode ser majorado em percentual superior à inflação sem lei. Ei-la: “É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais”¹⁸.

em 23 de junho de 1988. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 12 ago. 1988, p. 19516. *Ementário*, v. 1510, n. 4, p. 613.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 648.245. Rel. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Julgado em 1º de agosto de 2013. Acórdão eletrônico. Repercussão geral – mérito. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, n. 38, divulgado em 21 de fevereiro de 2014, publicado em 24 de fevereiro de 2014.

A tese expressada carece de detalhamentos imprescindíveis à compreensão do seu âmbito de aplicação. Se há lei que estabelece valores de metros quadrados e há aumento superior à inflação destes valores, então naturalmente há uma ofensa à legalidade; contudo, não sendo este o caso, a majoração infralegal do valor dos imóveis, ainda que superior à inflação, não necessariamente ofende a legalidade, como havia sido decidido em 1988 pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Percebeu-o com clareza o Ministro Luís Roberto Barroso, que apontava ser a tese de repercussão geral meramente de hierarquia (decreto não pode revogar lei), de modo que, se a lei efetivamente fixa valores concretos, estes não podem ser mais do que corrigidos monetariamente.

Os Ministros Marco Aurélio, Cármen Lúcia, Teori Zavascki e Luiz Fux bem esclareceram, conforme manifestações orais registradas, que não havia óbice a que a lei previsse apenas critérios de apuração do valor venal e que, no caso concreto, o Decreto, por outro lado, modificava critérios da própria lei.

Portanto, apesar da tese de repercussão geral inespecífica por não afirmar o que exatamente estava considerando como majoração (mudança de critérios legais de cálculo, e não aumento de valores de acordo com os mesmos critérios perenes legais), verifica-se que o tribunal não mudou seu entendimento de 25 anos antes em relação ao mesmo Município, ao admitir que a lei apenas precisava carregar critérios de determinação de valores individuais, mas não estes mesmos.

Em 2023, ao firmar a mencionada tese de repercussão geral, o voto vencedor do Ministro Barroso, inclusive, interpretou de modo autêntico a tese de 2013 a partir da situação fática subjacente:

“Quanto ao mérito, cabe ressaltar que a controvérsia posta nestes autos não guarda semelhança com aquela debatida no julgamento do RE 648.245-RG (Tema 211), da relatoria do Ministro Gilmar Mendes. No mencionado paradigma, discutia-se a constitucionalidade de decreto do Município de Belo Horizonte que reajustava a PGV do IPTU em percentual superior aos índices oficiais de atualização monetária. *Não obstante houvesse lei prevendo que os valores venais dos imóveis urbanos constantes na PGV somente poderiam ser atualizados pela variação inflacionária, o decreto municipal inovou na ordem jurídica ao prever outros critérios de atualização, que não o da simples correção pela inflação acumulada. Dessa forma, houve o aumento dos valores venais em concreto fora dos parâmetros estabelecidos em lei. Por essa razão, o Plenário desta Corte negou provimento ao recurso do Município.*”

Percebe-se, pois, que expressamente se afirmou ser a tese de 2013 a respeito da impossibilidade de o Decreto contrariar um critério de atualização previsto na própria lei municipal.

Em linha com esta orientação, admitiu-se a possibilidade de avaliar individualmente imóveis não incluídos na PGV de acordo com critério legais, pois, conforme se demonstrou, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pelo

Plenário, pelo menos desde 1988, acolheu a orientação de que a lei não precisa necessariamente fixar os valores concretos de metros quadrados, podendo limitar-se a estabelecer parâmetros para a eles chegar.

Eis a tese fixada em 2023¹⁹:

“É constitucional a lei municipal que delega ao Poder Executivo a avaliação individualizada, para fins de cobrança do IPTU, de imóvel novo não previsto na Planta Genérica de Valores, desde que fixados em lei os critérios para a avaliação técnica e assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório.”

A partir do inteiro teor, percebe-se, contudo, que, conquanto nada se diga sobre a impossibilidade de que da lei constem apenas parâmetros de cálculo, até porque se admite avaliação concreta, aponta-se que, se o Município optar por estimar valores venais por região, isto deve ser feito por lei, sob o argumento de que se “estabelece um valor provável”. Confirmam-se os exatos termos do Tribunal:

“Daí a importância da PGV, instrumento que determina o valor do metro quadrado dos imóveis em cada região. Isto é, a PGV é uma estimativa do valor venal dos imóveis nas diversas regiões do Município, quando se mostra impraticável a sua avaliação detalhada. Por ser uma avaliação que estabelece um valor provável, deve ser veiculada mediante lei, facultada ao Poder Executivo a atualização monetária dos valores, de acordo com os índices oficiais inflacionários.”

Assim, em mais um movimento da jurisprudência sobre o tema, aparentemente afirma-se atualmente que, ou bem há avaliações absolutamente individuais de cada imóvel a partir de critérios legais, ou então há valores de metro quadrado em lei, desconsiderando-se a possibilidade de os valores genéricos serem determinados por decreto, de acordo com parâmetros legais previamente estabelecidos, como se entendera em 1988 expressamente e implicitamente em 2013.

A modificação constitucional de 2023 aparentemente adere ao pensamento anterior da Suprema Corte, de que pode haver uma avaliação genérica periodicamente atualizada, não necessariamente até o limite da inflação, pelo Executivo, desde que os parâmetros de cálculo estejam devidamente previstos em lei.

3. Análise jurídica sob os aspectos da legalidade e da isonomia

3.1. Legalidade tributária: a distinção fundamental entre base de cálculo e lançamento

O princípio da legalidade tributária, consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal, é um dos pilares do Estado Democrático de Direito e da segurança

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE n. 1.245.097. Rel. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Julgado em 5 de junho de 2023. Processo eletrônico. Repercussão geral – mérito. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, s/n, divulgado em 26 de julho de 2023, publicado em 27 de julho de 2023.

jurídica. Ele exige que nenhum tributo seja instituído ou majorado senão em virtude de lei. O art. 97 do CTN, por sua vez, especifica os elementos essenciais que devem constar da lei tributária, incluindo a definição do fato gerador, da base de cálculo, da alíquota e do sujeito passivo (incisos III e IV).

A grande discussão, portanto, é a da determinação do que é a base de cálculo do IPTU.

Conforme Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo desempenha “três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”²⁰. As duas primeiras revelam que a dimensão quantitativa do próprio fato não está necessariamente já na base de cálculo legal, que servirá para medi-la e que a determinação da dívida não coincide com a previsão da base de cálculo, que a antecede.

Rejeita este artigo, pois, a interpretação de que a base de cálculo legal (não o número concreto de cada lançamento) inclua necessariamente a definição do metro quadro de cada terreno ou construção. Este valor corresponde ao resultado da concretização individual da base de cálculo legal.

A nosso juízo, uma visão contrária assim confundiria, pois, dois conceitos fundamentais do Direito Tributário: a base de cálculo legal e o lançamento tributário.

A base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual incide a alíquota para se chegar ao valor do tributo devido. Ela é um elemento abstrato, definido em lei, que serve de parâmetro para a quantificação do tributo. No caso do IPTU, a base de cálculo prevista em lei nacional desde 1966 é o valor venal do imóvel (art. 33 do CTN), ou seja, o seu valor de mercado.

O lançamento tributário, por sua vez, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142 do CTN). O lançamento, portanto, é um ato administrativo concreto, individualizado, que aplica a lei tributária a um caso específico, determinando o valor do tributo devido por um determinado contribuinte em relação a um determinado imóvel.

O art. 148 do CTN, ao tratar do lançamento por arbitramento, admite expressamente que o cálculo do tributo envolva a avaliação do valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos. Isso demonstra que a legalidade tributária não exige que a lei pré-defina o valor exato de cada bem ou serviço para fins de tributação. O que se exige é que a lei estabeleça a base de cálculo (no caso do

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 364.

IPTU, o valor venal) e os critérios para a sua apuração, o que inclui, evidentemente, a possibilidade de avaliação do imóvel segundo determinados critérios.

No preciso âmbito deste artigo, sustenta André Mendes Moreira que a lei, eminentemente abstrata e geral, “não poderá conter todas as decisões individualmente aplicáveis a cada caso, mas tão somente os parâmetros ou padrões ou critérios objetivos que permitam tanto aos contribuintes como ao Poder Executivo orientar a sua conduta”²¹.

A interpretação que exige a fixação prévia e detalhada do valor de cada imóvel em lei, portanto, vai além do que exige o princípio da legalidade tributária e acaba por esvaziar o conceito de lançamento, transformando-o em um mero ato de homologação de valores previamente definidos em lei. Chegar-se-ia ao absurdo já citado de exigir-se da lei prever a renda de cada pessoa.

Isto nunca se exigiu para imposto algum, nem mesmo para aqueles outros que também dependam da determinação prévia do valor de um bem ou direito, como o ITCMD, o IPVA e o ITBI.

Tome-se o exemplo do IPVA. É absolutamente pacífica a desnecessidade de a lei prever com antecedência o valor de cada automóvel, havendo mera remissão à tabela FIPE, que reflete preços de mercado²².

Na hipótese do ITBI, inclusive, tem a jurisprudência precisamente rejeitado a fixação de valores prévios, como aquele previsto na legislação para fins de IPTU²³.

Deste modo, decididamente se deve afastar a exigência de que a lei necessariamente preveja valores por metro quadro de terreno ou de construção, podendo limitar-se, como reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal há décadas, embora com tergiversações, a prever critérios seguros de apuração.

Do fato de não ser exigível que o valor do imóvel e, portanto, do lançamento, seja predito pela lei, contudo, não decorre que a lei possa deixar de oferecer determinação segura do objeto da tributação. A estrita legalidade, especialmente firme em matéria tributária, não o consentiria, pois a tributação não é meramente “em virtude de lei” (art. 5º, II) mas estabelecida por lei (art. 150, I, da CF)²⁴.

E, em se tratando de imposto, este mister deve ser exercido nacionalmente por lei complementar, que deve fixar a base de cálculo (art. 146, III, *a*, da CF). Portanto, deveria, a rigor, a própria lei complementar nacional estabelecer os

²¹ MOREIRA, André Mendes. A base de cálculo do IPTU e sua fixação por decretos. *Revista Direito Tributário Atual* n. 50. São Paulo: IBDT, 2022, p. 60-75, p. 73-74.

²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS n. 8.309/RJ. Rel. Min. Laurita Vaz. Segunda Turma. Julgado em 28 de agosto de 2001. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 8 de outubro de 2001, p. 189.

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.937.821/SP. Rel. Min. Gurgel de Faria. Primeira Seção. Julgado em 24 de fevereiro de 2022. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 3 mar. 2022.

²⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 261-262.

critérios a serem levados em conta, as fontes de mercado que devem ser consideradas, a ponderação entre elas ou critérios de prevalência. Não cumpriria sua função a lei complementar (como a atual) que se limitasse a afirmar que a base é o “valor venal ou de mercado do imóvel”.

A segurança jurídica²⁵, por esta grande variação de condutas que permitiria à Administração Tributária, não seria atendida, pois não seria possível compreender concretamente o comando legal (cognoscibilidade) e nem haveria calculabilidade, já que poderia haver mudanças bruscas dada a falta de critérios seguros e objetivos.

Assim, ao modo da legislação validada pelo Supremo Tribunal Federal em 1988, deve a lei complementar nacional estabelecer os critérios, ainda que alternativos, idôneos.

A lei ordinária poderá refinar ainda mais estes critérios e, querendo, a partir deles fixar valores concretos, embora, na realidade, a isonomia, de que se trata no tópico a seguir, recomende fortemente evitar os valores fixos em lei e que só poderiam ser majorados acima da inflação por lei (art. 97, § 2º, do CTN).

A partir dos critérios legais, poder-se-á elaborar tabela, preferencialmente via Decreto, em razão da publicidade, que concretize os valores por segmento da cidade e por tipo de construção, naturalmente respeitando-se o menor valor daquele segmento ou tipo.

Também se deve admitir o contraditório aos interessados e a entidades representativas para garantir que os valores sejam formados após amplos debates e consideração de plúrimos subsídios e elementos. Assim como em qualquer lançamento, deve ser admitida a impugnação do sujeito passivo, para que eventualmente alegue a incorreção da base de cálculo empregada, mesmo da legal, devendo a lei que fixe o valor prever a possibilidade de redução, se não guardar mais relação com os valores de mercado.

Portanto, compreende-se que a base de cálculo legal do IPTU deve ser veiculada por lei nacional que não necessariamente preveja o valor venal como ponto de partida, mas que concretize os parâmetros pelos quais se apura este valor, podendo a lei ordinária eleger dentro as ferramentas eleitas. Naturalmente, o Decreto terá de aderir fielmente a estes parâmetros quando da determinação de valores.

3.2. Isonomia tributária e a desigualdade gerada pela PGV fixa no tempo

O princípio da isonomia tributária, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal exige que contribuintes que se encontrem em situações equivalentes se-

²⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 532-534.

jam tratados de forma igualitária pela lei tributária. A igualdade é a relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade²⁶; e este critério, na tributação, é, por excelência, a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Se, na hipótese do IPTU, ela se mede precisamente pelo valor do imóvel, então a manutenção de uma PGV com valores fixos, sem atualização real que reflita a valorização imobiliária, gera, como já foi mencionado, desigualdades significativas entre os contribuintes à luz da métrica tributária da capacidade contributiva.

Imóveis em áreas que se valorizaram mais, ao longo do tempo, acabam ensejando lançamentos proporcionalmente menores do que imóveis em áreas que se valorizaram menos, ou até mesmo se desvalorizaram.

Essa situação configura uma clara violação dos estados ideais constitucionais referidos, pois contribuintes com imóveis de valores de mercado semelhantes (e, portanto, com capacidade contributiva semelhante) são tributados de forma desigual.

Pense-se numa cidade litorânea em que os imóveis localizados no centro, que historicamente tiveram uma valorização menor desde a última PGV aprovada por lei antes do ano 2000, podem ter valores venais na PGV semelhantes aos de imóveis localizados na orla marítima, que tiveram uma valorização de mercado muito superior no mesmo período. Essa situação resulta em uma tributação desproporcional, em que os proprietários de imóveis no centro da cidade, com menor valor de mercado, acabam pagando, proporcionalmente, mais IPTU do que os proprietários de imóveis mais próximos da orla marítima.

Por este motivo, além de não colidir em nada com a legalidade, a fixação de valores concretos de imóveis que acompanhe a realidade de mercado, seja por Decreto genérico, atualizado em curta periodicidade, ou por avaliação individualizada anual, é um reclamo da isonomia tributária.

4. A nova previsão da EC n. 132/2023

A EC n. 132/2023, ao incluir o inciso III no § 1º do art. 156 da Constituição Federal, introduziu uma mudança significativa no regime jurídico do IPTU, prevendo expressamente a possibilidade de o Poder Executivo atualizar a base de cálculo do imposto, desde que essa atualização se dê em conformidade com os critérios estabelecidos em lei municipal.

Como visto, a previsão se afina com a orientação do Plenário do Supremo Tribunal Federal de 1988 e com a compreensão oral dos ministros quando do julgamento de 2013 sob a sistemática da repercussão geral.

²⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2025, p. 45 e ss.

A redação do novo dispositivo constitucional é notavelmente semelhante à tese deste último julgado do Supremo (RE n. 648.245/MG – Tema 497 da Repercussão Geral), no que admitiu a avaliação individualizada de *imóveis novos, não previstos na PGV*, pelo Poder Executivo. Essa semelhança sugere a intenção do constituinte derivado de superar a interpretação restritiva da legalidade tributária aparentemente adotada em 2023, que admitiu a solução aparentemente apenas para imóveis novos, mas que havia exigido, pelo menos em *obiter dictum*, previsão em lei para valores genéricos.

Apesar da semelhança de palavras com a tese, é de se lamentar a perda da oportunidade de, mediante a escolha de expressões mais bem determinadas, evitar controvérsias graves, agravadas pela histórica tergiversação jurisprudencial relatada.

Primeiramente, diante da aparente compreensão do Supremo de 2023 de que apenas avaliações individualizadas podem ser feitas mediante critérios legais e que valores genéricos teriam de ser previstos necessariamente em lei, o dispositivo poderia ser mais claro a respeito da função conferida ao Decreto.

Compreende-se que, como o preceito não se referiu ao valor dos imóveis (concreto), mas à base de cálculo (abstrata), há uma maior aproximação com valores genéricos de metro quadrado da tradição nacional.

Se não houve na previsão a limitação a imóveis específicos, mas à inteira base de cálculo do imposto, e, sendo inviável sua fixação individualizada na quase totalidade dos Municípios brasileiros, tornar-se-ia o dispositivo completamente desprovido de efeitos se permitisse apenas o cálculo individual.

A eleição do termo “atualizada” para se referir à alteração da base de cálculo pelo Poder Executivo pode também ser fonte de importante conflito interpretativo. Ele pode ser entendido como mera atualização monetária, ou seja, uma simples correção do poder de compra da moeda (o que já era aceito pela jurisprudência mesmo na hipótese de previsão de valores em lei), e não como uma alteração da base de cálculo para refletir o valor de mercado do imóvel.

Conquanto haja esta possibilidade interpretativa, a compreensão mais adequada do novo dispositivo constitucional é aquela que o considera como uma autorização para que o Poder Executivo (de maneira individual no lançamento ou mediante planta genérica de valores concretos infralegal) atualize a base de cálculo do IPTU para refletir o valor de mercado dos imóveis, e não apenas a correção monetária. Essa interpretação se baseia em duas razões principais:

1. A menção a “critérios estabelecidos em lei municipal”: o dispositivo constitucional não se refere a um simples índice de correção monetária, mas sim a “critérios estabelecidos em lei municipal”. Isso indica que a atualização da base de cálculo deve se basear em critérios técnicos e objetivos, definidos pelo legislador municipal, que permitam apurar o valor de

mercado dos imóveis, pois se o objetivo fosse apenas assegurar a correção monetária, isto teria sido dito e haveria mera remissão a índice de oficial de correção monetária.

2. A finalidade da norma: a finalidade da EC n. 132/2023, no que se refere ao IPTU, é claramente superar a rigidez da base de cálculo fixada em lei e permitir que o imposto acompanhe a evolução do mercado imobiliário. O contexto histórico de negociação de alguma benesse jurídica para os Municípios em troca da centralização promovida pelo fim do ISS, assim como a recência do julgamento do Supremo Tribunal Federal em 2023, o indicam. Uma interpretação restritiva, que limitasse a atualização à mera correção monetária, frustraria essa finalidade e manteria os problemas de defasagem e desigualdade que a emenda constitucional buscou corrigir. Não teria utilidade prática alguma a previsão de mera correção de valores legais pela inflação, porquanto já pacificamente aceita há décadas.

É importante ressaltar, contudo, que a atualização da base de cálculo do IPTU pelo Poder Executivo não pode ser feita de forma arbitrária ou discricionária. A lei municipal deverá estabelecer critérios objetivos e técnicos para a avaliação dos imóveis, que garantam a segurança jurídica e o direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, na forma sobredita. Esses critérios podem incluir, por exemplo, a utilização de métodos comparativos de avaliação, a consideração de características específicas dos imóveis (como localização, área construída, padrão de acabamento etc.).

Em razão do princípio federativo, é de se compreender que o novel preceito não faz prescindir do estabelecimento de critérios em lei nacional, como normas gerais do art. 146, III, *a*, da CF; mas apenas permite que, dentro deles, estabeleça a lei municipal seus critérios.

Devem-se observar, ainda, os parâmetros referidos no tópico 3 no que atine à necessidade de observar o contraditório, a observância do menor valor de metro para o setor da cidade em questão e a suavidade das mudanças, exigida pela segurança jurídica.

Uma possível solução para evitar aumentos abruptos e excessivos do IPTU, decorrentes da atualização da base de cálculo, seria a combinação de uma base de cálculo atualizada, que reflita o valor de mercado dos imóveis, com alíquotas baixas. Se, por exemplo, a base de cálculo do IPTU corresponder, em média, a 20% do valor de mercado dos imóveis e a alíquota for de 1%, a atualização da base de cálculo para 100% do valor de mercado, acompanhada da redução proporcional da alíquota para 0,2%, manteria a carga tributária inalterada, em termos médios.

Essa solução teria a vantagem de preservar o poder de controle do Poder Legislativo sobre a arrecadação tributária, pois qualquer aumento sensível do

IPTU dependeria da aprovação de uma nova lei, que elevasse a alíquota do imposto. Ao mesmo tempo, permitiria que a base de cálculo do IPTU acompanhasse a evolução do mercado imobiliário sem grande impacto para os contribuintes, diante da baixa alíquota, promovendo maior justiça fiscal, pela igualdade horizontal entre contribuintes e eficiência arrecadatória. Eventual aumento substancial seria discutido pelo Legislativo de maneira transparente, pois, partindo-se de uma base efetiva de mercado, a discussão se concentraria na alíquota que politicamente se julga adequada para aplicação sobre o valor real dos imóveis.

5. Conclusão

A EC n. 132/2023, ao introduzir a possibilidade de o Poder Executivo atualizar a base de cálculo do IPTU, representa um avanço significativo na modernização do sistema tributário brasileiro à luz da legalidade e da igualdade constitucionais. A nova redação do art. 156, § 1º, III, da Constituição Federal, busca superar a rigidez da base de cálculo fixada em lei, que, ao longo do tempo, gerou defasagem em relação ao valor de mercado dos imóveis e desigualdade entre os contribuintes.

Como visto, embora, bem analisada, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tenha autorizado a fixação – e atualização – infralegal, não limitada à inflação, a partir de critérios legais de cálculo, relevante número de Municípios simplesmente optou, por segurança, por prever em lei valores concretos, que naturalmente só podem ser alterados por lei, em razão do paralelismo imposto pela legalidade, ressalvada a atualização monetária.

A interpretação que motivou esta prática, de que a base de cálculo do IPTU deveria ser fixada em lei de forma precisa e detalhada, confundia, a nosso ver, os conceitos de base de cálculo e de lançamento tributário, e ia além do que exige o princípio da legalidade. Impunha-se à lei instituidora de base de cálculo, essencialmente genérica, prever valores concretos de imóveis.

A nova previsão constitucional, ao permitir a atualização da base de cálculo pelo Poder Executivo, desde que observados os critérios estabelecidos em lei municipal, está em consonância com os princípios da legalidade e da isonomia tributária, e com a jurisprudência histórica do STF.

Nada disto significa que a lei, inclusive a complementar, possa prescindir da necessidade de efetivamente orientar a atuação estatal e dos contribuintes pela previsão de critérios seguros para determinação dos valores concretos, seja individualmente, seja via Decreto.

É fundamental que os Municípios regulem a atualização da base de cálculo do IPTU de forma criteriosa e responsável, estabelecendo critérios objetivos e técnicos para a avaliação dos imóveis, a partir de parâmetros nacionais a serem estabelecidos em lei complementar.

Deve-se garantir, ainda, o direito ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, e evitando aumentos abruptos e excessivos do imposto.

A combinação de uma base de cálculo atualizada, que reflita o valor de mercado dos imóveis, com alíquotas baixas, pode ser uma solução para garantir a justiça fiscal e a eficiência arrecadatória, sem onerar excessivamente os contribuintes e sem renunciar ao Poder do Legislativo na criação e no aumento da tributação.

Responde-se agora às indagações iniciais:

A base de cálculo legal do IPTU não consiste no valor exato do imóvel ou de componentes seus. Para considerá-la prevista em lei devem constar do instrumento normativo legal critérios que permitam aferir de maneira segura os valores, bem como sua ponderação e preferência se plurais (valores de transações com o imóvel e similares, as fontes admissíveis etc.), assim como os procedimentos e participações que assegurem a observância destes critérios.

O valor concreto de cada imóvel não precisa figurar na lei e deve preferencialmente estar em Decreto, embora também seja possível a avaliação em cada caso concreto.

A alteração de valores concretos de imóveis em relação a lançamentos anteriores pode ser feita individualmente ou via Decreto; mas não os critérios de cálculo.

Os parâmetros de determinação da base de cálculo só podem ser modificados por lei, conforme o caso via lei complementar nacional ou por lei municipal.

6. Referências

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2025.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 87.763/PI*. Tribunal Pleno. Julgado em 7 de junho de 1979. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=181668>. Acesso em: 10 maio 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 92.804*. Rel. Cordeiro Guerra. Tribunal Pleno. Julgado em 9 de outubro de 1980. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 28 nov. 1980, p. 10103. *Ementário*, v. 1194, n. 5, p. 1120. *Revista Trimestral de Jurisprudência* v. 96, n. 3, p. 908.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 95.973*. Rel. Rafael Mayer. Primeira Turma. Julgado em 11 de maio de 1982. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 4 jun.

- 1982, p. 5462. *Ementário*, v. 1257, n. 2, p. 456. *Revista Trimestral de Jurisprudência* v. 102, n. 1, p. 436.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 107.646*. Rel. Oscar Corrêa. Primeira Turma. Julgado em 13 de dezembro de 1985. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 21 fev. 1986, p. 1717. *Ementário*, v. 1408, n. 2, p. 308.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 108.774*. Rel. Néri da Silveira. Relator para o acórdão: Rafael Mayer. Primeira Turma. Julgado em 25 de fevereiro de 1988. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 15 maio 1992, p. 6785. *Ementário*, v. 1661, n. 3, p. 413. *Revista Trimestral de Jurisprudência* v. 137, n. 2, p. 838.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 109.100*. Rel. Octavio Gallotti. Primeira Turma. Julgado em 9 de maio de 1986. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 20 jun. 1986, p. 10934. *Ementário*, v. 1424, n. 4, p. 577.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 111.431*. Rel. Néri da Silveira. Tribunal Pleno. Julgado em 23 de junho de 1988. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 12 ago. 1988, p. 19516. *Ementário*, v. 1510, n. 4, p. 613.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 648.245*. Rel. Gilmar Mendes. Tribunal Pleno. Julgado em 1º de agosto de 2013. Acórdão eletrônico. Repercussão geral – mérito. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, n. 38, divulgado em 21 de fevereiro de 2014, publicado em 24 de fevereiro de 2014.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE n. 80.561*. Rel. Thompson Flores. Segunda Turma. Julgado em 22 de agosto de 1975. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 26 set. 1975, p. 6897. *Ementário*, v. 998, n. 2, p. 458. *Revista Trimestral de Jurisprudência* v. 78, n. 3, p. 886.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE n. 1.245.097*. Rel. Roberto Barroso. Tribunal Pleno. Julgado em 5 de junho de 2023. Processo eletrônico. Repercussão geral – mérito. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, s/n, divulgado em 26 de julho de 2023, publicado em 27 de julho de 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RMS n. 8.309/RJ*. Rel. Min. Laurita Vaz. Segunda Turma. Julgado em 28 de agosto de 2001. *Diário da Justiça*, Brasília, DF, 8 out. 2001, p. 189.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n. 1.937.821/SP*. Rel. Min. Gurgel de Faria. Primeira Seção. Julgado em 24 de fevereiro de 2022. *Diário da Justiça Eletrônico*, Brasília, DF, 3 mar. 2022.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 364.
- MARANINCHI, Fernando Castro da Silva. *O elemento material e a sujeição passiva do IPTU*. Dissertação de Mestrado (UCAM). Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp037859.pdf>. Acesso em: 06 set. 2025.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário*. 1. ed. São Paulo: RT, 1973. v. 1.

- MORAIS, Antão de. Parecer: Impôsto territorial urbano – valor básico – natureza e interpretação das leis tributárias. *Revista de Direito Administrativo* ano 45. Rio de Janeiro, 1956, p. 571-577.
- MOREIRA, André Mendes. A base de cálculo do IPTU e sua fixação por decretos. *Revista Direito Tributário Atual* v. 50. São Paulo: IBDT, 2022, p. 60-75, p. 73-74.
- MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. *Decreto n. 1.436, de 27 de setembro de 1951*. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-1436-de-27-de-setembro-de-1951>. Acesso em: 13 maio 2025.
- MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. *Decreto Municipal n. 2.066, de 27 de dezembro de 1952*. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sp/s/sao-paulo/decreto/1952/207/2066/decreto-n-2066-1952>. Acesso em: 10 maio 2025.