

ARISTIDES PEDRO MARTINS JUNIOR

LIMITES JURÍDICOS PARA O  
AUMENTO DA BASE  
DE CÁLCULO DO IPTU





**Aristides Pedro Martins Junior**

**LIMITES JURÍDICOS PARA O  
AUMENTO DA BASE DE  
CÁLCULO DO IPTU**



**Fortaleza-CE  
2026**

© Copyright 2026 - Todos os direitos reservados.

**FICHA TÉCNICA:**

**Editor-chefe:** Vanques de Melo

**Diagramação:** Vanques Emanuel

**Capa:** Vanderson Xavier

**Produção Editorial:** Editora DINCE

**Revisão:** da autora

**CONSELHO EDITORIAL:**

Dr. Felipe Lima Gomes (Mestre e doutor pela UFC)  
Prof. e Ma. Karine Moreira Gomes Sales (Mestra pela UECE)

Francisco Odécio Sales (Mestre pela UECE)

Ma. Roberta Araújo Formighieri

Dr. Francisco Dirceu Barro

Prof. Raimundo Carneiro Leite

Eduardo Porto Soares

Alice Maria Pinto Soares

Prof. Valdeci Cunha

**DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)**

MARTINS JUNIOR, Aristides Pedro

LIMITES JURÍDICOS PARA O AUMENTO DA BASE DE CÁLCULO

DO IPTU

Editora DIN.CE 2026 – 60P

**ISBN: 978-85-7872-804-5**

**DOI: 10.56089/978-85-7872-804-57**

1. Direito Processual Penal. 2. Prisão. 3. Liberdade

Todos os direitos reservados. Nenhum excerto desta obra pode ser reproduzido ou transmitido, por quaisquer formas ou meios, ou arquivado em sistema ou banco de dados, sem a autorização de idealizadores; permitida a citação

**NOTA DA EDITORA**

As informações e opiniões apresentadas nesta obra são de inteira responsabilidade do(s) autor (es).

A DIN.CE se responsabiliza apenas pelos vícios do produto no que se refere à sua edição, considerando a impressão e apresentação. Vícios de atualização, opiniões, revisão, citações, referências ou textos compilados são de responsabilidade de seu(s) idealizador (es).

**Impresso no Brasil**

Impressão gráfica: **DIN.CE**

**CENTRAL DE ATENDIMENTO:**

Tel.: (85) 3231.6298 / 9.8632.4802 (WhatsApp)

Av. 2, 644, Itaperi / Parque Dois Irmãos – Fortaleza/CE

## AGRADECIMENTOS

À Maria Alaide Prado, minha mãe, expresso minha gratidão — como não poderia deixar de ser — pelo seu apoio incondicional. Alegro meu coração ver você se interessar por coisas novas, cultivar a curiosidade pelos exercícios físicos e preservar sua autonomia, física e intelectual.

À minha esposa, Bianca Ferreira Martins Gomes, deixo aqui meu agradecimento e minha devoção: você foi a força serena que sustentou cada passo até aqui. Hoje, olhando para trás, vejo que estamos chegando onde sempre quisemos — não por acaso, mas por tudo o que construímos com coragem, disciplina, paciência e amor.

## NOTA AO LEITOR

Este manuscrito analisa, sob a ótica constitucional e infraconstitucional, a validade de um aumento de base de cálculo do IPTU decorrente (i) de atualização cadastral da área construída e (ii) da criação, por lei municipal, de nova tipologia construtiva com valor por metro quadrado significativamente superior ao padrão anterior. O ponto sensível é que, na prática, a nova tipologia alcança um contribuinte específico — ou um conjunto extremamente restrito —, elevando o debate para além da mera liberdade legislativa de atualizar a Planta Genérica de Valores (PGV).

Para permitir a divulgação em formato de livro, foram removidos ou generalizados: (a) nomes de empresas, órgãos e pessoas; (b) município e estado; (c) números de processos e matrículas; (d) endereço do imóvel; (e) valores exatos e datas pontuais; (f) qualquer detalhe técnico que permita identificar, com alto grau de probabilidade, o caso concreto. Quando necessário, empregam-se rótulos como “Osório/RS”, “Contribuinte A”

(operador/arrendatário) e “Proprietária B” (titular dominial).

A tese central é simples: ainda que o aumento da base de cálculo seja formalmente veiculado por lei, a modelagem normativa que “fotografa” um contribuinte pode caracterizar lei de efeitos concretos, com violação da legalidade tributária em sua dimensão material, da isonomia e da razoabilidade, produzindo resultado anti-isonômico e hostil à liberdade de iniciativa. Como complemento, são examinados os ângulos da livre iniciativa e liberdade econômica, vedação ao confisco e propriedade/função social.

Ao final, propõe-se conclusão pragmática: a tese possui baixo grau de maturação jurisprudencial, mas apresenta coerência dogmática para sustentar a inconstitucionalidade material do aumento direcionado da base de cálculo, sobretudo à luz dos princípios da legalidade, isonomia e razoabilidade.



# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO ..... 15

CAPÍTULO 1 - IPTU, VALOR VENAL E PLANTAS  
GENÉRICAS DE VALORES: O QUE PODE MUDAR  
POR LEI..... 17

1.1. Base de cálculo do IPTU e valor venal ..... 17

1.2. Reserva legal e alteração de PGV ..... 18

1.3. Atualização cadastral e seus reflexos..... 19

CAPÍTULO 2 - LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A IDEIA  
DE “LEI DE EFEITOS CONCRETOS” .....21

2.1. Legalidade: dimensão formal e dimensão  
material .....21

2.2. Impessoalidade e generalidade como limites ao desenho da PGV .....	21
2.3. Lei tributária como ato administrativo disfarçado .....	22
CAPÍTULO 3 - Isonomia tributária e critérios de distinção: quando a tipologia vira discriminação .....	25
3.1. Isonomia: iguais e desiguais, e o problema do critério .....	25
3.2. A tipologia como critério: legitimidade e limites	26
3.3. Quando a distinção vira individualização indireta .....	27
3.4. Capacidade contributiva: sinal de riqueza não autoriza arbitrariedade .....	28

CAPÍTULO 4 - LIVRE INICIATIVA E LIBERDADE ECONÔMICA: TRIBUTAÇÃO E NEUTRALIDADE CONCORRENCIAL .....	29
4.1. A livre iniciativa como fundamento e limite .....	29
4.2. Neutralidade e risco de discriminação setorial.	31
4.3. Liberdade econômica e previsibilidade .....	32
CAPÍTULO 5 - VALOR VENAL E PARÂMETROS DE MERCADO: ART. 33 DO CTN E RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR .....	33
5.1. O confisco como limitação constitucional .....	33
5.2. A cautela necessária no caso de empresas com alta capacidade contributiva .....	34
5.3. Ainda assim: o confisco pode funcionar como argumento de reforço .....	35
5.4. Confisco transversal: interferência em planejamento da União.....	35

CAPÍTULO 6 - VEDAÇÃO AO CONFISCO: LIMITES E CAUTELAS NA SUA INVOCAÇÃO.....	39
6.1. Propriedade e função social como vetores da ordem econômica.....	39
6.2. A dificuldade de sustentar violação direta e a utilidade do argumento de tensão .....	40
CAPÍTULO 7 - PROPRIEDADE PRIVADA E FUNÇÃO SOCIAL: TENSÃO LEGÍTIMA E RISCO DE DESINCENTIVO.....	41
7.1. Razoabilidade como ponte entre legalidade e isonomia.....	41
7.2. Proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.....	41
7.3. Dever de motivação e transparência na política tributária local .....	44

CAPÍTULO 8 - ESTRATÉGIAS DE REAÇÃO: VIAS ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS, COM GESTÃO DE RISCOS .....	45
8.1. Contencioso administrativo: limites do controle de constitucionalidade .....	45
8.2. Contencioso judicial: baixa maturação jurisprudencial e risco estratégico .....	46
8.3. Pagamento, regularidade fiscal e repetição de indébito.....	47
8.4. Legitimidade ativa em estruturas de propriedade e operação (proprietária x operadora) e governança contratual.....	49
8.5. Recomendações de tomada de decisão.....	51
CAPÍTULO 9 - EFEITOS REFLEXOS: AUMENTO DE TAXAS VINCULADAS À METRAGEM CONSTRUÍDA (EX.: TCL).....	53

CONCLUSÃO.....55

---

## INTRODUÇÃO

O IPTU é imposto municipal cuja base de cálculo é o valor venal do imóvel. A avaliação do valor venal, em massa, costuma ser realizada por meio de Plantas Genéricas de Valores (PGV), que atribuem valores de metro quadrado conforme localização e características construtivas. Em geral, a atualização da PGV é vista como instrumento legítimo de recomposição de valores, de correção de distorções e de preservação da justiça fiscal na tributação da propriedade.

O caso aqui analisado, contudo, apresenta uma peculiaridade relevante: o aumento do IPTU decorre não apenas de ajustes gerais na PGV, mas da criação de uma nova tipologia construtiva desenhada para uma realidade fática singular (por exemplo, estruturas industriais de armazenamento), com valor de metro quadrado substancialmente superior ao anterior. Segundo a narrativa fática, tal tipologia passa a incidir, no território municipal, sobre um único contribuinte (ou sobre um conjunto

extremamente limitado), o que suscita dúvida sobre a generalidade e a abstração da norma.

A pergunta jurídica de fundo é: pode o legislador municipal, sob o manto de uma lei formalmente válida, desenhar critérios tão específicos que a norma, na prática, opere como ato administrativo individual — direcionando aumento de base de cálculo a um contribuinte determinado? E, se pode, quais são os limites constitucionais?

O debate será desenvolvido pelos seguintes eixos: (i) legalidade tributária (com ênfase na vedação a leis de efeitos concretos em matéria tributária); (ii) isonomia e capacidade contributiva; (iii) livre iniciativa e liberdade econômica; (iv) vedação ao confisco; e (v) propriedade privada e função social. Ao final, será apresentada conclusão alinhada à premissa de que o aumento direcionado, embora possa enfrentar resistência na jurisprudência, viola a legalidade, a isonomia e a razoabilidade, com repercussões sobre a liberdade de iniciativa.

# CAPÍTULO 1

## **IPTU, VALOR VENAL E PLANTAS GENÉRICAS DE VALORES: O QUE PODE MUDAR POR LEI**

---

### **1.1. Base de cálculo do IPTU e valor venal**

O art. 33 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup> estabelece que “a base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel”. A Constituição, por sua vez,<sup>2</sup> atribui aos Municípios a competência para instituir o IPTU e disciplinar sua cobrança, observadas as limitações constitucionais ao poder de tributar. A determinação do valor venal é, portanto, elemento central do critério quantitativo do tributo.

---

<sup>1</sup>CTN, art. 33

<sup>2</sup>CF/88, arts. 145, I, 150, I, e 156, I.

Na prática administrativa, a avaliação individual de todos os imóveis urbanos é inviável. Por isso, os Municípios adotam avaliação em massa, por critérios padronizados, e consolidam esses parâmetros em tabelas legais (PGV). A PGV cumpre função de praticidade e impessoalidade: define valores estimados, aplicáveis a classes de imóveis, a partir de fatores como localização, padrão construtivo e tipologia.

## **1.2. Reserva legal e alteração de PGV**

Por integrar a base de cálculo do IPTU, a PGV não pode ser majorada por ato infralegal. A instituição e majoração de elementos que compõem a base de cálculo submetem-se ao princípio da legalidade (reserva de lei), sob pena de nulidade. Sob esse ângulo formal, é comum que Municípios editem lei ordinária para atualizar tabelas e critérios de avaliação.

Isso não significa, entretanto, que toda alteração da PGV seja imune ao controle material. A própria ideia de avaliação em massa pressupõe generalidade, abstração e impessoalidade: a tipologia deve refletir padrões razoáveis do parque imobiliário local e estar respaldada por critérios objetivos, verificáveis e justificáveis em termos de política tributária.

### **1.3. Atualização cadastral e seus reflexos**

Além da PGV, a base de cálculo pode ser impactada por atualização cadastral: correção de área construída, reclassificação do padrão, identificação de edificações antes não cadastradas, entre outros. Em tese, a Administração pode revisar o cadastro imobiliário, desde que observe o devido processo administrativo, transparência e motivação — sobretudo quando a revisão implica aumento expressivo de tributação.

No caso estudado, a atualização cadastral e a alteração legal da tipologia caminham juntas e produzem efeito cumulativo: a área construída reconhecida no cadastro cresce e, simultaneamente, o valor de metro quadrado aplicável a determinada estrutura é elevado por lei, resultando em aumento substancial do IPTU e, por arrastamento fático, de taxa de serviço calculada pela metragem.

-

## CAPÍTULO 2

### LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A IDEIA DE “LEI DE EFEITOS CONCRETOS”

---

#### 2.1. Legalidade: dimensão formal e dimensão material

A legalidade tributária costuma ser lembrada em sua dimensão formal: não se pode exigir ou aumentar tributo sem lei<sup>3</sup> que o estabeleça. Em matéria de base de cálculo e alíquota, o requisito é particularmente rigoroso. Todavia, a legalidade também possui dimensão material: a lei tributária deve ter estrutura normativa compatível com o Estado de Direito, preservando atributos mínimos de generalidade e abstração.

A experiência constitucional brasileira convive com leis “em tese” e leis “de efeitos

---

<sup>3</sup>CF/88, art. 150, I; CTN, art. 97

concretos”. Enquanto as primeiras regulam situações futuras indeterminadas, as segundas, embora formalmente sejam leis, operam como atos administrativos individualizados, voltados a produzir resultado específico para destinatário identificável. O problema se agrava em Direito Tributário, em que a igualdade e a impessoalidade são pressupostos de legitimidade da tributação.

## **2.2. Impessoalidade e generalidade como limites ao desenho da PGV**

No desenho de tipologias construtivas, o legislador pode (e deve) buscar maior acurácia. Ocorre que a acurácia não pode se transformar em especificidade dirigida. Quando os critérios são tão estreitos que apenas um contribuinte consegue preenchê-los, a norma perde seu caráter geral e passa a “fotografar” uma situação concreta.

Exemplos típicos de especificidade incluem: tipologias atreladas a características técnicas raríssimas no território municipal; qualificadores que dependem de localização que só um imóvel possui; ou descrições de estruturas que apenas um empreendimento detém. Nesses casos, mesmo sem

citar nomes, a lei pode ser, no mundo fenomênico, individualizante.

### **2.3. Lei tributária como ato administrativo disfarçado**

Quando a lei assume feição de ato administrativo, surgem três frentes de controle: (i) violação da impessoalidade (porque o legislador atua contra destinatário identificável); (ii) violação da isonomia (porque a distinção não se sustenta em critério constitucionalmente justificado); e (iii) violação da razoabilidade (porque a solução normativa deixa de ser meio adequado e necessário para fins fiscais legítimos).

No contexto do IPTU, esse debate não pretende impedir a atualização da PGV, mas sim condicionar o legislador a não instrumentalizar a PGV como mecanismo de captura fiscal de um único contribuinte. A tributação da propriedade, embora relevante para a autonomia municipal, não pode degenerar em resposta fiscal dirigida a um ator econômico específico, sob pena de ruptura do pacto de neutralidade mínima entre poder tributante e contribuinte.



## CAPÍTULO 3

# ISONOMIA TRIBUTÁRIA E CRITÉRIOS DE DISTINÇÃO: QUANDO A TIPOLOGIA VIRA DISCRIMINAÇÃO

---

### **3.1. Isonomia: iguais e desiguais, e o problema do critério**

A Constituição veda tratamento desigual entre contribuintes<sup>4</sup> em situação equivalente. A igualdade, porém, é sempre relacional: exige um critério de comparação. Em matéria tributária, a capacidade contributiva é frequentemente utilizada como parâmetro, seja em sentido objetivo (sinais presuntivos de riqueza) seja em sentido subjetivo (aptidão econômica do contribuinte).

A distinção, portanto, não é proibida em si. O que se proíbe é a distinção arbitrária: aquela que não pode ser justificada por um critério

---

<sup>4</sup>CF/88, art. 150, II

constitucionalmente legítimo e por uma relação racional entre o critério eleito e o resultado alcançado.

### **3.2. A tipologia como critério: legitimidade e limites**

Tipologias construtivas podem ser critério legítimo porque refletem características físicas do imóvel e, em tese, correlacionam-se com valor venal. Todavia, para que a tipologia seja constitucionalmente aceitável, o Município deve demonstrar que: (i) a categoria possui existência social relevante no território (não é singular); (ii) o valor de metro quadrado decorre de metodologia minimamente objetiva (parâmetros técnicos, mercado, custo, ou critérios de avaliação aceitos); e (iii) a diferenciação não é, de fato, punição disfarçada por características do contribuinte ou de sua atividade.

### **3.3. Quando a distinção vira individualização indireta**

A individualização indireta ocorre quando o critério formalmente é objetivo, mas materialmente é escolhido para alcançar destinatário identificável. A lei não diz “Contribuinte A pagará mais”, mas cria um molde normativo que só o Contribuinte A consegue vestir.

Esse fenômeno viola a isonomia porque substitui a tributação impessoal por uma tributação de exceção, cuja justificativa costuma ser retórica (“estrutura especial”, “capacidade econômica evidente”), sem demonstração do nexo entre tipologia e valor venal.

Nesse cenário, o exame da isonomia exige duas perguntas: (i) por que essa estrutura deveria ter valor de metro quadrado tão superior a outras edificações industriais comparáveis? e (ii) por que o Município escolheu uma classificação que, no mundo dos fatos, não é replicável por outros contribuintes? Se a resposta depender de elementos externos ao imóvel (como o setor regulado, a relevância do empreendimento, ou a identidade do operador), a tipologia perde neutralidade e revela discriminação.

### **3.4. Capacidade contributiva: sinal de riqueza não autoriza arbitrariedade**

A capacidade contributiva, sobretudo em seu aspecto subjetivo, não pode funcionar como licença para “tributar o sujeito” em vez de tributar o fato. Em IPTU, tributa-se a propriedade urbana e seu valor venal estimado. A riqueza global da empresa pode explicar a capacidade de pagar, mas não explica, por si só, por que um metro quadrado de determinada estrutura valeria várias vezes mais que o padrão anterior.

Dá a importância do controle de razoabilidade: o Estado pode graduar impostos “sempre que possível” conforme capacidade econômica, mas não pode inventar categorias artificiais para majorar a carga de um único contribuinte, sob pena de desvio do princípio para fins de arrecadação direcionada.

## CAPÍTULO 4

# LIVRE INICIATIVA E LIBERDADE ECONÔMICA: TRIBUTAÇÃO E NEUTRALIDADE CONCORRENCIAL

---

### 4.1. A livre iniciativa como fundamento e limite

A livre iniciativa (art. 1º, IV) e a ordem econômica<sup>5</sup> fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa (art. 170, caput) integram o núcleo do constitucionalismo econômico brasileiro. Embora a tributação seja instrumento legítimo de financiamento estatal, ela também pode produzir efeitos de incentivo, desincentivo ou neutralização de comportamentos.

Quando a tributação incide sobre infraestrutura essencial a um setor, por exemplo, altamente regulado, intensivo em capital e de relevante interesse público reconhecido (ex.: transporte dutoviário de combustíveis), aumentos

---

<sup>5</sup>CF/88, arts. 1º, IV e 170, caput

abruptos e direcionados de IPTU podem afetar decisões de investimento, manutenção e expansão, com efeitos que extrapolam a relação fiscal bilateral.

Nesse cenário, a análise constitucional ganha densidade: não se trata de exigir “tributo baixo”, mas de impedir que a tributação seja usada como mecanismo de pressão econômica localizada, com potencial de reduzir eficiência e criar distorções em planejamento macroeconômico por parte da União.

Não custa recordar de que o planejamento feito pela União é determinante para o setor público, na forma da lei, conforme preleciona o art. 174 da Constituição da República<sup>6</sup>. É o caso do setor petrolífero (monopolístico da União<sup>7</sup>), principalmente do dutoviário, cujos terminais são bens imóveis por acessão artificial<sup>8</sup>.

Nessa senda, é de se questionar até que ponto a autonomia e competência tributária municipal pode ser exercida, sem que interfira no macroplanejamento de transporte de bens essenciais à coletividade brasileira.

---

<sup>6</sup> CF/88, art. 174, caput.

<sup>7</sup> CF/88, art. 177, IV.

<sup>8</sup> Código Civil Brasileiro, art. 79.

Ao fim e ao cabo, pode-se fazer uma correlação deste tópico com a vedação ao confisco, o que será feito abaixo.

## **4.2. Neutralidade e risco de discriminação setorial**

A neutralidade concorrencial — frequentemente associada ao princípio da livre concorrência e à lógica de não distorção — é um vetor útil para examinar aumentos direcionados. Se o Município escolhe uma tipologia que somente um operador local suporta, cria-se uma distorção assimétrica: o ônus tributário deixa de ser “de mercado” e passa a ser “de alvo”.

Mesmo que o contribuinte possua elevada capacidade econômica, a Constituição não autoriza tributação “personalizada” para capturar margem de lucro específica. A tributação deve dialogar com fatos tributáveis e com critérios gerais, sob pena de comprometer o ambiente de previsibilidade e segurança jurídica indispensável ao investimento.

### **4.3. Liberdade econômica e previsibilidade**

Liberdade econômica não se resume à ausência de tributos, mas inclui previsibilidade institucional. Uma alteração de PGV ou de tipologia que eleva expressivamente o custo tributário de um empreendimento específico, sem transição, sem motivação técnica e sem generalidade, compromete a confiança legítima do contribuinte na estabilidade mínima do sistema. Esse déficit de previsibilidade reforça a crítica de irrazoabilidade e de violação da legalidade material.

## CAPÍTULO 5

# VEDAÇÃO AO CONFISCO: LIMITES E CAUTELAS NA SUA INVOCAÇÃO

---

### 5.1. O confisco como limitação constitucional

A Constituição veda a utilização de tributo com efeito de confisco<sup>9</sup>. Trata-se de limitação aberta, cuja concretização depende de análise do caso, da espécie tributária e do impacto econômico global.

Em matéria de impostos patrimoniais, os tribunais costumam ser cautelosos, tanto por reconhecerem a competência municipal quanto pela ausência de parâmetro matemático único.

---

<sup>9</sup>CF/88, art. 150, IV

## **5.2. A cautela necessária no caso de empresas com alta capacidade contributiva**

No caso aqui examinado, não se vislumbra a priori violação à vedação ao confisco pelo aumento de base de cálculo de empresas com evidente capacidade contributiva subjetiva, ainda que tal aumento de exação diminua os lucros do empreendimento.

Essa conclusão provisória decorre de duas razões. Primeiro, a discussão do confisco costuma exigir demonstração de que a carga tributária tornou inviável a manutenção do patrimônio ou o exercício da atividade, ou absorveu parcela substancial e desproporcional da riqueza, o que demanda prova econômica robusta. Segundo, em cenários de contribuição de empresas economicamente relevantes, é frequente que o Judiciário entenda que o aumento de ônus, por si, não configura confisco, especialmente quando não há evidência de inviabilização da atividade.

### **5.3. Ainda assim: o confisco pode funcionar como argumento de reforço**

Ainda que a tese de confisco seja difícil, ela pode atuar como argumento de reforço em conjunto com a isonomia e a razoabilidade, sobretudo se o aumento for abrupto, concentrado em um único contribuinte e descolado de critérios de valor venal. Nesse caso, o “efeito excessivo” pode ser lido como indício de que a norma perdeu proporção e aderência aos fins fiscalmente legítimos.

### **5.4. Confisco transversal: interferência em planejamento da União**

Ainda, o confisco pode ocorrer de maneira transversal se interferir em planos de gestão empresarial da União no tocante a atividade que monopoliza: o transporte, por meio de condutos, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem.

Tal atividade econômica tem evidente interesse coletivo, evidenciado por meio da Lei n.º

9.478/1997<sup>10</sup>, que, em seu art. 65, comanda a constituição de uma subsidiária com atribuições específicas de construção e operação de dutos, terminais e embarcações para transporte de petróleo, seus derivados e gás natural.

Como se sabe a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei., na forma do art. 173, da Carta da República<sup>11</sup>.

Nessa senda, conclusão outra não há que a operacionalização de tal aspecto tão relevante para a economia nacional, por isso reconhecida como monopólio federal desde a promulgação do texto originário da Constituição, é de indubitável interesse da coletividade,

Também é de tranquila visualização a soberania nacional, afinal, o controle de todas as etapas de uma grande ativo brasileiro como o petróleo é importante tanto para assegurar a posição geopolítica e econômica da República Federativa do Brasil no cenário internacional, quanto para evitar

---

<sup>10</sup> Art. 65. A PETROBRÁS deverá constituir uma subsidiária com atribuições específicas de operar e construir seus dutos, terminais marítimos e embarcações para transporte de petróleo, seus derivados e gás natural, ficando facultado a essa subsidiária associar-se, majoritária ou minoritariamente, a outras empresas.

<sup>11</sup> CF/88, art. 173.

conflitos internos causados por problemas relacionados ao desabastecimento.

Os terminais dutoviários, centrais onde se localizam e administra o fluxo, remessa e recebimento de combustíveis, são bens imóveis por acessão artificial. São bens que sofrem incidência, por sua natureza, do IPTU.

Daí é possível depreender que, se há aumento confiscatório ou discriminatório injustificado sobre tal imposto real, há quebra da lealdade federativa da edilidade tributante, que, em aparente exercício legítimo de sua competência tributária e capacidade tributária ativa, onera excessivamente atividade econômica de relevância nacional.



## CAPÍTULO 6

# **PROPRIEDADE PRIVADA E FUNÇÃO SOCIAL: TENSÃO LEGÍTIMA E RISCO DE DESINCENTIVO**

---

### **6.1. Propriedade e função social como vetores da ordem econômica**

A Constituição protege a propriedade privada<sup>12</sup> e, ao mesmo tempo, condiciona seu exercício à função social. A tributação da propriedade é, tradicionalmente, instrumento apto a induzir usos socialmente desejáveis (por exemplo, desestimular ociosidade). O IPTU, inclusive, pode assumir feição extrafiscal em hipóteses específicas (como o IPTU progressivo no tempo).

Entretanto, quando a propriedade é utilizada em empreendimento produtivo com potencial interesse coletivo — como infraestrutura relevante

---

<sup>12</sup>CF/88, art. 5º, XXII e XXIII

para cadeias econômicas essenciais —, o aumento brusco e direcionado do custo tributário pode gerar tensão entre a proteção da propriedade produtiva (em sua dimensão funcional) e a busca arrecadatória local.

## **6.2. A dificuldade de sustentar violação direta e a utilidade do argumento de tensão**

Também aqui o argumento é mais difícil de sustentar em sentido forte: o aumento de IPTU, isoladamente, raramente é visto como violação direta do direito de propriedade. Ainda assim, vale registrar a tensão: se o Município, por lei dirigida, eleva custos de modo desproporcional a uma propriedade que cumpre função social relevante, pode produzir efeito desincentivador, com impacto indireto sobre a coletividade.

Esse raciocínio não pretende imunizar grandes empreendimentos, mas enfatizar que a função social não é critério para onerar seletivamente. Ao contrário: o cumprimento da função social deve reforçar a exigência de racionalidade e previsibilidade na tributação, sob pena de o tributo operar como penalidade econômica não declarada.

## CAPÍTULO 7

# **RAZOABILIDADE, PROPORCIONALIDADE E MOTIVAÇÃO: O CONTROLE DO EXCESSO**

---

### **7.1. Razoabilidade como ponte entre legalidade e isonomia**

A razoabilidade opera como parâmetro de controle das escolhas do legislador e da Administração. Em matéria tributária, ela funciona como ponte entre legalidade (forma e estrutura da norma) e isonomia (justificativa do tratamento diferenciado). Uma lei pode ser formalmente válida, mas materialmente irrazoável se adota meios inadequados ou excessivos para fins arrecadatórios.

## 7.2. Proporcionalidade: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito<sup>13</sup>

Aplicar proporcionalidade ao desenho de tipologias implica perguntar: (i) a criação da tipologia é adequada para aproximar o valor venal do valor de mercado ou de avaliação? (ii) era necessária, ou existiam meios menos restritivos (por exemplo, revisão geral do setor industrial, metodologia uniforme, ou reavaliação individual com transparência)? (iii) o custo imposto ao contribuinte é proporcional ao ganho de justiça fiscal?

Quando a tipologia é singular e eleva substancialmente o valor de metro quadrado sem justificativa técnica publicizada, o teste falha: o meio parece calibrado para produzir arrecadação dirigida, e não para aperfeiçoar avaliação em massa.

Explica-se. No primeiro item, se o valor venal tiver sido aumentado de forma a distorcer uma verdadeira aproximação mercadológica, não é sequer adequada ao fim a que se destina.

---

<sup>13</sup> **ALEXY, Robert.** *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. (ISBN: 978-8574209930).

Se, no segundo tópico, for adequada à aproximação do valor venal, existir meio de atualizar a base de cálculo para fazer frente à inflação sem efetivamente majorá-la sem critérios econômicos, não é necessária. Usualmente é o caso em que não houve flutuações, mesmo que especulativas, a respeito do preço de um determinado bem. Ora, tal variação é fenômeno que se encontra em bens imóveis, sim, mas com mais frequência em centros urbanos, com destinação residencial ou econômica restrita.

Não costuma ser o caso de ativos de caráter industrial, ao menos não sem contexto mercadológico de disputa empresarial pelo bem. De igual modo, não é o caso dos terminais petrolíferos, cuja venda em si é regulada pela ANP, controlada pela União e pode ser precedida de autorização legislativa, desafetação, avaliação formal e procedimento licitatório, na forma das Leis n.º 13.303/2016 ou 14.133/2021<sup>14</sup>, a depender da titularidade do bem (se do ente central ou da própria Petrobras) e do regime jurídico respectivo.

Tal paradigma, no mercado de óleo e gás, é restrito a certas localidades e movido por interesses políticos de âmbito nacional, o que serve de argumento para afastar a presunção de constitucionalidade de tal lei tributária em domínios territoriais municipais.

---

<sup>14</sup> Lei n.º 14.133/2021, Art. 76, I.

Por fim, se o ônus tributário majorado é mais prejudicial ao ordenamento jurídico e ao ideal de distribuição equânime do dever de contribuir com as despesas públicas, será desproporcional em sentido estrito.

### **7.3. Dever de motivação e transparência na política tributária local**

Ainda que não se exija, para toda lei, motivação no sentido estrito administrativo, a transparência na política tributária é condição de legitimidade democrática. Alterações relevantes de PGV e tipologias deveriam, num mundo ideal de respeito absoluto ao Estado de Direito, vir acompanhadas de estudo técnico, audiência pública, exposição de metodologia e, idealmente, transição. A ausência desses elementos não torna a lei automaticamente inválida, mas reforça a suspeita de direcionamento e arbitrariedade.

## CAPÍTULO 8

# **ESTRATÉGIAS DE REAÇÃO: VIAS ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS, COM GESTÃO DE RISCOS**

---

### **8.1. Contencioso administrativo: limites do controle de constitucionalidade**

Em muitos regimes de processo administrativo tributário, o órgão julgador tende a se limitar ao controle de legalidade, não afastando norma por inconstitucionalidade. Assim, teses centradas em isonomia e legalidade material podem enfrentar barreiras institucionais na via administrativa, especialmente quando o lançamento está formalmente alinhado à lei municipal vigente.

## **8.2. Contencioso judicial: baixa maturação jurisprudencial e risco estratégico**

No Judiciário, a tese de lei de efeitos concretos em matéria de tipologia de PGV pode ser percebida como inovadora. Há risco de deferência ao legislador municipal, particularmente quando o debate exige incursão em metodologias de avaliação e prova econômica. Por isso, ainda que a tese seja dogmaticamente defensável, o prognóstico de êxito pode ser conservador.

Uma tese que pode ser explorada é a violação do art. 33 do CTN, e, por conseguinte, do art. 146, III, “a”, da Constituição da República.

A premissa seria demonstrar, através de robusto conjunto probatório documental e pericial, que o valor venal de uma determinada edificação não realmente corresponde ao erigido pela lei tributária, superando-o, sem justificativa técnica.

Assim é que não haveria mais arbitramento da base de cálculo pelo legislador, mas sim verdadeira arbitrariedade na base imponível, totalmente desvinculada da quantia que seria oferecida pelo bem em condições normais e competitivas de mercado.

Transgredido o art. 33 do CTN – norma geral sobre o aspecto quantitativo do IPTU – da mesma forma haveria desrespeito ao comando constitucional que dá à lei complementar nacional o papel de regulamentar a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição Federal.

### **8.3. Pagamento, regularidade fiscal e repetição de indébito**

Em cenários de risco relevante e de necessidade de manter regularidade fiscal (certidões, contratações, operações), é comum avaliar o pagamento do tributo com eventual desconto e, depois, discutir a restituição (repetição de indébito). Trata-se de estratégia que reduz risco de sanções e constrições, mas transfere o debate para a via de recuperação, que pode exigir prova reforçada.

Isso porque, no contencioso administrativo, há limites institucionais que impactam estratégia e prognóstico: os órgãos administrativos em regra não apreciam a constitucionalidade de leis.

Como exemplos mais conhecidos, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a

inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2) e, em linha semelhante, o contencioso administrativo-tributário fluminense (CCERJ) veda o afastamento de ato normativo vigente por inconstitucionalidade (Súmula CCERJ nº 1).

Esses enunciados ajudam a explicar por que teses constitucionais — como a crítica a leis de efeitos concretos — frequentemente precisam ser levadas ao Judiciário<sup>15</sup>.

Este, por sua vez, pode efetuar o controle difuso e concreto de constitucionalidade em qualquer instância, respeitada, em segundo grau, a cláusula de reserva de plenário<sup>16</sup> e o procedimento de incidente de arguição de inconstitucionalidade, na forma dos artigos 948 a 950 do Código de Processo Civil Brasileiro.

Dessa maneira, ao reconhecer a nulidade de uma determinada norma, o provimento jurisdicional julga aquele crédito tributário discutido igualmente *null and void*, pois constituído com fundamento em lei incompatível com a Constituição da República.

---

15Súmula CARF nº 2; Súmula CCERJ nº 1

<sup>16</sup> CF/88, art. 97.

#### **8.4. Legitimidade ativa em estruturas de propriedade e operação (proprietária x operadora) e governança contratual**

Este tópico reflete situações práticas recorrentes na advocacia tributária empresarial: é comum que o IPTU e taxas correlatas sejam suportados economicamente por quem opera o imóvel (locatário, arrendatário, comodatário ou operador), enquanto o cadastro fiscal indica como sujeito passivo o proprietário ou titular do domínio útil. Essa dissociação — jurídica de um lado, econômica de outro — costuma gerar dúvidas sobre quem pode litigar e quem deve formalizar a outorga de poderes.

A orientação do Superior Tribunal de Justiça, consolidada na Súmula 614, é no sentido de que o locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos. Por analogia, a mesma lógica tende a alcançar arrendatários e demais possuidores sem *animus domini*, ainda que suportem o ônus econômico<sup>17</sup>.

Além disso, convenções particulares de repasse do encargo (cláusulas contratuais de

---

<sup>17</sup>STJ, Súmula 614

reembolso, rateio ou assunção do pagamento) são, como regra, inoponíveis à Fazenda Pública para fins de sujeição passiva, nos termos do art. 123 do CTN: tais ajustes produzem efeitos apenas interpartes e não alteram a definição legal do sujeito passivo<sup>18</sup>.

Nessa toada, há inúmeros contratos de arrendamento ou locação em que o débito deve ser arcado pelo possuidor direto do bem. Nesse tipo de arranjo, construções dialógicas pautadas na governança da tomada de decisão são imprescindíveis, podendo conter estruturação no próprio negócio ou em acordo posterior.

Como um mínimo de procedimentalização, propõe-se que o gerente do contrato de uma das empresas deve expor fundamentadamente a celeuma para que sua parceira comercial releve o aumento tributário, deixando de cobrar o ressarcimento, com a documentação da iniciativa e instrução do pleito com todos os estudos técnicos relativos ao valor venal do bem, além da metodologia de cálculo utilizada pelo Fisco tributante.

Para isso, a parceira pode se comprometer a ajuizar a ação visando ao ressarcimento ou mesmo absorver o custo adicional como risco inerente ao

---

18CTN, art. 123

negócio de sua responsabilidade, nada pleiteando frente ao Judiciário.

A recusa em dialogar em situações como essa pode ser visto por críticos como espécie de violação da boa-fé objetiva<sup>19</sup>, sem dúvidas incidente no curso da execução de contratos continuados, apta a gerar discussões cíveis e condenação por perdas e danos.

Nesse sentido, propõe-se que a empresa parceira, titular do domínio do imóvel, avalie o custo adicional não como sendo somente de responsabilidade do locatário/arrendatário, mas sim um passivo compartilhado, imprevisível.

Sem desbordar muito ao tema, não seria estranho se pensar em pleito de reequilíbrio contratual em determinadas hipóteses.

## **8.5. Recomendações de tomada de decisão**

Quando a discussão envolve grupos econômicos, além do que já exposto acima, a

---

<sup>19</sup> Código Civil Brasileiro, art. 422.

estratégia jurídica deve dialogar com governança corporativa: definição de quem litiga, quem assina procurações, quem assume custos e como se decide sobre riscos.

Uma tese constitucionalmente interessante pode ser economicamente desaconselhável se comprometer regularidade fiscal, previsibilidade e custos transacionais, mormente em conglomerados empresariais de grande dimensão.

Ao mesmo tempo, a ausência de reação pode estimular novas leis individualizantes. Por isso, recomenda-se abordagem integrada: solução de curto prazo para evitar riscos (pagamento/depósito) e avaliação de médio prazo para contencioso estratégico e prevenção institucional.

## CAPÍTULO 9

### **EFEITOS REFLEXOS: AUMENTO DE TAXAS VINCULADAS À METRAGEM CONSTRUÍDA (EX.: TCL)**

---

O aumento do IPTU, quando associado a atualização cadastral da área construída, pode gerar efeitos reflexos em taxas municipais cuja base se relaciona, direta ou indiretamente, à metragem construída (por economia predial ou por faixas de área). Embora IPTU e taxas tenham naturezas jurídicas distintas, é comum que o mesmo dado cadastral (área construída) alimente ambos os lançamentos.

Isso é especialmente relevante para a Taxa de Coleta de Lixo (TCL) em certos municípios, cuja cobrança pode ser estruturada por faixas de metragem ou por fórmula proporcional baseada em m<sup>2</sup>. Assim, uma revisão cadastral que reconheça maior área construída — ou que reclassifique edificações como ‘construídas’ para fins fiscais — pode ampliar não apenas o IPTU (via valor venal), mas também a TCL e outras taxas de serviços urbanos (via m<sup>2</sup>), multiplicando o impacto econômico total.

Do ponto de vista dogmático, esse ‘efeito cascata’ reforça a necessidade de (i) devido processo e contraditório na revisão cadastral; (ii) transparência quanto aos critérios utilizados; e (iii) possibilidade de impugnação específica de cada lançamento, porque o vício pode ser comum (área cadastrada) ou específico (metodologia de cálculo).

No caso concreto, recomenda-se mapear: (a) quais exações usam o dado “metragem construída” (ou economia) como base; (b) se houve alteração cadastral material (nova medição) ou apenas reclassificação; (c) se o contribuinte teve acesso aos memoriais e plantas de cálculo; e (d) se a Administração aplicou corretamente as faixas/tabelas legais. Esse diagnóstico costuma ser decisivo para calibrar estratégia: impugnação administrativa segmentada, ação judicial concentrada, ou ambas.

## CONCLUSÃO

A alteração legislativa de parâmetros da PGV e a revisão cadastral são, em tese, instrumentos ordinários e legítimos de apuração do valor venal e, portanto, de composição da base de cálculo do IPTU; o ponto de ruptura, porém, está no modo como essas duas frentes se combinam no caso analisado: de um lado, reconhece-se (ou reclassifica-se) maior área construída; de outro, cria-se por lei uma tipologia construtiva nova com valor por metro quadrado substancialmente superior ao padrão anterior, produzindo um efeito cumulativo que não se limita a “atualizar” valores, mas recalibra o tributo de forma abrupta e concentrada.

A própria racionalidade da avaliação em massa — que pressupõe generalidade, abstração e impessoalidade — passa a ser testada quando a tipologia é desenhada com tal especificidade que, no mundo dos fatos, alcança um contribuinte determinado (ou um universo ínfimo), aproximando-se de uma norma “individualizante” sob roupagem de lei.

É aí que se localiza o núcleo da invalidade: ainda que formalmente exista lei, a legalidade tributária também exige estrutura normativa compatível com o Estado de Direito, preservando um mínimo de generalidade; quando a lei “fotografa” uma situação concreta, ela opera como ato administrativo disfarçado, com três consequências dogmáticas centrais: (i) quebra da impessoalidade e da generalidade no desenho da PGV; (ii) violação da isonomia, porque a distinção deixa de ser justificável por critério constitucionalmente legítimo e por nexo racional com o valor venal; e (iii) irrazoabilidade/desproporcionalidade, quando a tipologia singular funciona mais como mecanismo de captura arrecadatória dirigida do que como aperfeiçoamento de metodologia objetiva de avaliação.

Nessa chave, a capacidade contributiva não autoriza “tributar o sujeito” nem converter uma categoria física do imóvel em critério de exceção: em IPTU, o centro de gravidade permanece sendo o valor venal do bem e a coerência do método que pretende estimá-lo em massa.

Os demais vetores atuam como reforço. A vedação ao confisco e a tensão com propriedade/função social tendem a ser argumentos auxiliares — úteis sobretudo para evidenciar o excesso e seus efeitos práticos, mas nem sempre suficientes, isoladamente, para sustentar a invalidação.

Já a livre iniciativa e a previsibilidade institucional ganham densidade quando o aumento direcionado incide sobre infraestrutura essencial e setor altamente regulado, com potencial de distorcer a neutralidade e irradiar efeitos econômicos para além da relação fiscal bilateral — inclusive em fricção com o planejamento público federal em escala mais ampla.

Na prática, a reação a aumentos “individualizantes” de IPTU deve equilibrar regularidade fiscal e contencioso constitucional: muitas vezes paga-se (ou deposita-se) para evitar sanções e preservar certidões, discutindo-se depois por repetição de indébito; e, como o contencioso administrativo em regra não afasta leis por inconstitucionalidade, teses de “lei de efeitos concretos” tendem a ser levadas ao Judiciário.

Some-se a isso a frequente dissociação entre quem suporta o custo (operador/locatário/arrendatário) e quem é o sujeito passivo (proprietário), com limites de legitimidade e necessidade de governança e alinhamento contratual — especialmente em grupos econômicos.

Ademais, o caso não se esgota no IPTU: a atualização cadastral pode produzir efeito cascata sobre taxas vinculadas à metragem (como uma taxa de lixo), reforçando a necessidade de contraditório, transparência e acesso aos critérios e memoriais que sustentam a revisão.

Conclui-se, portanto, que a hipótese analisada não critica a competência municipal nem a atualização legítima de PGV em si; o que se problematiza é a modelagem normativa que, por tipologia singular e materialmente dirigida, esvazia a generalidade da avaliação em massa e converte a lei em instrumento de arrecadação individualizada, incompatível com a legalidade tributária em sua dimensão material, com a isonomia e com a razoabilidade/proporcionalidade.

Mantém-se, por honestidade intelectual e estratégica, a nota de pragmatismo do manuscrito: a tese pode enfrentar deferência judicial ao legislador e baixa maturação jurisprudencial, mas apresenta coerência dogmática suficiente para sustentar a inconstitucionalidade material do aumento direcionado — especialmente quando demonstrado o descolamento entre a tipologia criada e parâmetros objetivos de valor venal, bem como o caráter concentrado e excepcional do impacto.

## **REFERÊNCIAS (DISPOSITIVOS CITADOS)**

## **NORMATIVAS**

Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002), arts.79 e 422.

Constituição Federal de 1988: art. 1º, IV; art. 5º, XXII e XXIII; art. 145, § 1º; art. 146, III, “a”; art. 150, I, II e IV; art. 170, caput.

Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966): arts. 33, 77 a 79, 97 e 123.

STJ, Súmula 614: “O locatário não possui legitimidade ativa para discutir a relação jurídico-tributária de IPTU e de taxas referentes ao imóvel alugado nem para repetir indébito desses tributos”.

CARF, Súmula nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

CCERJ (RJ), Súmula nº 1: vedação de afastamento de ato normativo vigente por inconstitucionalidade no contencioso administrativo-tributário fluminense.

Lei Municipal nº 5.429/2014 (Osório/RS): art. 3º (TCL por área construída; fator URM e faixas).

Lei Municipal nº 5.974/2017 (Osório/RS): disciplina da PGV e parâmetros de implantação/revisão.

Lei Municipal nº 2.400/1991 (Osório/RS): Código Tributário Municipal e regras locais de apuração do valor venal.