

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

MAISA BARROS DA SILVA, RA00306682

**FUNDAMENTOS, APLICABILIDADE E LIMITES DA PROGRESSIVIDADE DO
IPTU NO BRASIL À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

Orientador: Professor Dr. Roque Antonio Carrazza

Graduação em Direito

SÃO PAULO

2025

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

MAISA BARROS DA SILVA

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), pela graduando Maisa Barros da Silva, como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), sob orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza.

SÃO PAULO

2025

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

AGRADECIMENTOS

A conclusão deste trabalho de Graduação representa não apenas o fim de um ciclo acadêmico, mas também a materialização de um esforço coletivo e individual que merece o devido reconhecimento.

Em primeiro lugar, expresso minha profunda gratidão à Deus, por me acompanhar todos os dias nesses anos, me concedendo a força, a saúde e a perseverança necessárias para superar os desafios e alcançar este objetivo.

À Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), minha sincera homenagem pelos cinco anos de ensinamentos e aprendizados que levarei para o resto da vida, bem como me dão a certeza que voltarei para essa instituição em breve.

À minha família, meu alicerce inabalável, pilar da minha dedicação e esforço nesses anos universitários, dedico todo o meu carinho e reconhecimento e sou eternamente grata.

Ao meu namorado, sou grata pelo amor, paciência, companheirismo e suporte inestimáveis neste ano.

Agradeço aos meus amigos pelo incentivo constante e parceria em cada etapa desta jornada.

Dirijo um agradecimento especial à Professora Maria Leonor Leite Vieira da PUC-SP, por suas aulas que despertaram meu interesse nos estudos do Direito Tributário, abrindo caminho para a escolha deste tema de pesquisa.

Por fim, sinto-me profundamente honrada pela oportunidade de ser orientada em minha monografia por um professor tão renomado em todo o país. Agradeço ao meu orientador Professor Doutor Roque Antonio Carrazza pelo privilégio inestimável e valioso aprendizado.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar os fundamentos, a aplicabilidade e os limites da progressividade do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) no ordenamento jurídico brasileiro, à luz da Constituição Federal de 1988. O estudo parte da compreensão de que o IPTU, de competência exclusiva dos Municípios (art. 156, I, CF/88), representa não apenas uma importante fonte de arrecadação fiscal, mas também um instrumento de política urbana voltado à efetivação da função social da propriedade, nos termos dos arts. 5º, XXIII, e 182 da Constituição.

Inicialmente, a pesquisa aborda o conceito e a natureza jurídica do IPTU, identificando-o como um imposto real, cuja incidência recai sobre a propriedade imobiliária urbana, independentemente das condições pessoais do contribuinte. Examina-se, em seguida, a competência tributária municipal, a delimitação de seu fato gerador, base de cálculo e alíquotas, bem como a incidência dos princípios constitucionais da legalidade, isonomia e capacidade contributiva. A legalidade tributária, em especial, é tratada como garantia fundamental do contribuinte, exigindo que qualquer instituição, majoração ou modificação do tributo seja expressamente prevista em lei formal, em respeito ao art. 150, I, da CF/88.

Em continuidade, o trabalho analisa o princípio da capacidade contributiva, consagrado no art. 145, §1º, da Constituição, compreendido como expressão da justiça fiscal. Com base na doutrina de Roque Antonio Carrazza, demonstra-se que a capacidade contributiva objetiva – aquela que se manifesta por sinais exteriores de riqueza – é o fundamento que legitima a aplicação da progressividade fiscal ao IPTU, graduando o ônus tributário conforme o valor venal do imóvel. Assim, imóveis de maior valor presumem maior capacidade econômica e, portanto, suportam alíquotas superiores, concretizando o princípio da igualdade material na tributação.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

A partir da Emenda Constitucional nº 29/2000, a Constituição Federal passou a autorizar expressamente a progressividade das alíquotas do IPTU em razão do valor, da localização e do uso do imóvel. Antes da emenda, o STF entendia que a progressividade fiscal era inconstitucional, admitindo-a apenas com caráter extrafiscal, destinada a compelir o proprietário ao cumprimento da função social da propriedade, conforme o art. 182, §4º, II, da CF. O Recurso Extraordinário nº 232.063/SP (1999) consolidou esse entendimento, sendo posteriormente sintetizado na Súmula 668 do STF, que considerou inválida a progressividade fiscal antes da EC nº 29/2000.

Com a promulgação da emenda, entretanto, ocorreu uma inflexão jurisprudencial. A Corte Suprema, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.732/DF, reconheceu a constitucionalidade da progressividade fiscal, entendendo que a nova redação do art. 156, §1º, harmoniza-se com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Julgados posteriores, como os Agravos de Instrumento nº 534.469/MS, 629.959/PR e o Recurso Extraordinário nº 1.467.780 AgR (2025), consolidaram essa orientação, fixando a tese de que é constitucional a progressividade das alíquotas do IPTU instituída por lei municipal posterior à EC nº 29/2000.

A progressividade, contudo, possui dupla finalidade. No aspecto fiscal, busca realizar a justiça tributária, permitindo que contribuintes com maior poder aquisitivo contribuam proporcionalmente mais para o custeio das despesas públicas. Já no aspecto extrafiscal, cumpre papel regulatório e indutor, compelindo o proprietário a dar uso adequado à propriedade urbana e prevenindo a especulação imobiliária, em consonância com a função social da propriedade e as diretrizes do Plano Diretor Municipal. Nesse sentido, a progressividade no tempo prevista no art. 182, §4º, II, da CF, e regulamentada pelo Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001), confere ao Município competência para aplicar medidas sucessivas, como o parcelamento, a edificação compulsória, o IPTU progressivo e, em último caso, a desapropriação.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

O estudo também evidencia que, para a válida instituição do IPTU progressivo, não basta a previsão constitucional ou a autorização genérica da EC nº 29/2000. É indispensável que o Município elabore lei específica, em conformidade com o Estatuto da Cidade, estabelecendo a regra-matriz de incidência tributária e os critérios quantitativos da alíquota. A ausência dessa legislação acarreta invalidade formal da cobrança, por falta de veículo introdutor da norma jurídica.

Diante desse panorama, conclui-se que a progressividade do IPTU é plenamente compatível com a Constituição Federal e constitui importante instrumento de justiça fiscal e planejamento urbano sustentável. Sua aplicação harmoniza os objetivos de arrecadação com a efetividade dos direitos fundamentais, fortalecendo o papel do Município na promoção do bem comum e na concretização da função social da cidade.

Em síntese, o IPTU progressivo, quando observado dentro dos limites constitucionais e legais, traduz o ideal de um sistema tributário equitativo, capaz de articular as dimensões fiscal, social e urbanística da tributação. Trata-se de um tributo que, além de assegurar recursos financeiros para o poder público local, contribui diretamente para a justiça social, o uso racional do solo urbano e a realização dos valores constitucionais de igualdade e solidariedade.

Palavras-chave: *IPTU. Progressividade. Capacidade Contributiva. Função Social da Propriedade. Justiça Fiscal. Extrafiscalidade. Emenda Constitucional nº 29/2000. Constituição Federal de 1988.*

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. PARTE I: NOÇÕES GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA	10
2.1 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: NATUREZA JURÍDICA DO IPTU, FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.....	10
2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL.....	17
2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O IPTU.....	19
2.3.1 Princípio da Legalidade.....	21
2.3.2 Princípio da capacidade Contributiva.....	23
2.3.3 Princípio da Isonomia Tributária.....	26
3. PARTE II – FUNDAMENTOS, APLICABILIDADE E LIMITES DA PROGRESSIVIDADE DO IPTU.....	29
3.1 CONCEITO DE PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA	29
3.1.1 Limites Materiais e Formais da Progressividade.....	31
3.2 FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E A PROGRESSIVIDADE.....	32
3.4 FINALIDADES DA PROGRESSIVIDADE: JUSTIÇA FISCAL E FUNÇÃO EXTRAFISCAL	34
3.5 REGIME ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000.....	36
3.5.1 Emenda Constitucional Nº 29/2000.....	37
3.5.2 Análise sobre a Constitucionalidade do IPTU Progressivo.....	46
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	54

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

1. INTRODUÇÃO

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de competência exclusiva dos municípios, desempenha papel estratégico no sistema tributário nacional. Trata-se de tributo de caráter predominantemente fiscal, conforme dispõe o art. 156, §1º, da Constituição Federal, e constitui uma das principais fontes de receita municipal. Contudo, sem prejuízo de sua natureza arrecadatória, o imposto também possui nítida função extrafiscal, prevista no art. 182, §4º, II, da Carta Magna, conferindo-lhe potencial para atuar como instrumento de política urbana voltado à promoção da função social da propriedade.

A partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, a Constituição passou a admitir expressamente a progressividade do IPTU com base no valor venal, na localização e no uso do imóvel, outorgando ao tributo um duplo viés — fiscal e extrafiscal. Essa alteração representou um verdadeiro marco normativo, pois rompeu com o entendimento anterior do Supremo Tribunal Federal (STF), que apenas admitia a progressividade para assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Antes da emenda, o entendimento consolidado no Tema 155 do STF afirmava que *“é inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”* Com a nova redação do art. 156, §1º, da Constituição, inaugurou-se um novo paradigma jurisprudencial, reconhecendo-se a constitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU.

Essa mudança foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal em precedentes paradigmáticos, que reconheceram a validade das leis municipais que instituíram alíquotas progressivas após a EC 29/2000. Destaca-se o voto do Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº 423.768, ao afirmar que a Emenda veio *“simplesmente a dar o real significado ao que disposto anteriormente sobre a*

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

graduação de tributos.” A partir daí, consolidou-se o entendimento de que é constitucional a EC nº 29/2000, no que estabeleceu a possibilidade de previsão legal de alíquotas progressivas para o IPTU conforme o valor do imóvel (Tema 94 do STF).

A jurisprudência do STF, portanto, pacificou o reconhecimento da constitucionalidade da progressividade, permitindo que os municípios graduem a carga tributária do IPTU de forma proporcional à capacidade contributiva presumida dos proprietários, a partir do valor venal dos imóveis. Nesse sentido, ressalta-se que o valor venal corresponde ao justo preço do bem — podendo ser inferior, mas nunca superior — sob pena de se tributar riqueza diversa da propriedade territorial e predial urbana, o que seria vedado constitucionalmente.

Nesse contexto, o presente trabalho busca analisar os fundamentos, aplicabilidade e limites da progressividade do IPTU no Brasil, à luz da Constituição Federal de 1988, com especial atenção aos princípios da legalidade, capacidade contributiva, isonomia e função social da propriedade.

A pesquisa estrutura-se, inicialmente, no estudo do IPTU em si, abordando sua natureza jurídica, competência tributária, fato gerador, base de cálculo e alíquota, bem como os princípios constitucionais que o regem. Em seguida, examina-se a função social da propriedade, a previsão constitucional da progressividade e o regime jurídico decorrente da Emenda Constitucional nº 29/2000, destacando a evolução jurisprudencial do STF e os limites materiais e formais da tributação progressiva.

A metodologia utilizada é analítico-descritiva, com base em doutrina especializada, jurisprudência constitucional consolidada e estudos empíricos recentes, permitindo uma compreensão ampla do tema. O objetivo é avaliar se a progressividade do IPTU tem sido efetivamente implementada como instrumento de justiça fiscal e de indução ao cumprimento da função social da propriedade urbana, conforme pretendido pelo constituinte originário e reformador.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

2. PARTE I: NOÇÕES GERAIS DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

2.1 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: NATUREZA JURÍDICA DO IPTU, FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) figura entre os tributos de maior relevância no sistema municipal, tanto pelo seu potencial arrecadatório quanto pela sua complexidade jurídico-constitucional. A Constituição Federal, em seu Artigo 156, inciso I, confere aos Municípios a competência para instituí-lo, cabendo-lhes, mediante lei, disciplinar os aspectos essenciais de sua exigência.

Sob a perspectiva da doutrina clássica, o IPTU possui a natureza jurídica de imposto real, o que significa que sua incidência recai primariamente sobre a coisa tributada – a propriedade imobiliária urbana – e não sobre as condições pessoais do contribuinte. Diferentemente do Imposto de Renda, que possui natureza pessoal, o IPTU tradicionalmente se limitava a tributar a manifestação objetiva da riqueza imobiliária ¹.

No entanto, essa rigidez foi flexibilizada pela própria Constituição de 1988, que introduziu elementos de personalidade no imposto real. Ao prever a possibilidade de alíquotas progressivas, a norma buscou atrelar a tributação do imóvel à capacidade econômica presumida do proprietário, um conceito tradicionalmente reservado aos impostos pessoais. A alíquota progressiva torna-se, então, o instrumento para refletir o grau de riqueza revelado pelo valor venal do imóvel.

Roque Antonio Carrazza ensina que o IPTU possui natureza jurídica de imposto real, isto é, sua incidência não se relaciona com as condições pessoais do

¹ TAVARES, R. S.; Oliveira, H. A. Aspectos técnicos e jurídicos do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Revista de Estudos Jurídicos da UNESP, v. 25, n. 42, p. 85-106, 2021.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

contribuinte, mas com a própria coisa tributada, no caso, a propriedade imobiliária urbana².

O IPTU, portanto, apresenta-se como um imposto real de competência municipal, cuja alíquota deve obrigatoriamente ser fixada em lei.

Os elementos essenciais do imposto – fato gerador, base de cálculo e alíquota – integram a denominada regra-matriz de incidência tributária. A ausência de qualquer um desses critérios tem o efeito de mutilar a regra, impedindo o nascimento da obrigação referente ao IPTU.

Conforme destaca Carrazza, os três elementos – fato gerador, base de cálculo e alíquota – integram a chamada regra-matriz de incidência tributária. Sem a definição legal da alíquota, por exemplo, não há como se determinar o *quantum debeat*, razão pela qual se afirma que a alíquota constitui elemento essencial do imposto.

O fato gerador do IPTU é definido pelo Artigo 32 do Código Tributário Nacional (CTN) como a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, localizado na zona urbana do município.

Nesse contexto, considera-se como fato gerador do IPTU, a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei Civil, localizado na zona urbana do Município (CTN, art. 32). Alexandre (2008) observa que “a CF afirma que o IPTU é imposto sobre a propriedade, enquanto o CTN o faz incidir sobre propriedade, domínio útil e posse”³.

Nesse diapasão, contribui Hugo de Brito Machado:

“O fato gerador do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza

² CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª edição, pág.125/134)

³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 2. ed. São Paulo: ed. Método, 2008.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona do Município (CTN, art. 32). Não a lei atual, mas a vigente na data da edição do Código Tributário Nacional, em cujos dispositivos restou definitivamente incorporada.”⁴

O referido imposto contribui para o custeio de obras que contribuem para o desenvolvimento da cidade e seu valor é calculado multiplicando-se o valor venal do imóvel pela alíquota correspondente. O IPTU possui caráter predominantemente fiscal, conforme art. 156, § 1º sendo considerado como importante fonte de arrecadação municipal sem prejuízo de sua utilização extrafiscal cuja previsão se faz no art. 182, § 4º, II, da CF/88.

Ressalta-se que no contexto jurídico atual raramente um imposto deixa de apresentar seu caráter extrafiscal, ou seja, aquele utilizado quando o Estado tem o interesse de alcançar certas finalidades apontadas pela Constituição Federal.

Seus sujeitos passivos, conforme previsto no art. 34 do CTN, são chamados de contribuintes, ou seja, proprietários do imóvel, do domínio útil ou seu possuidor a qualquer título, o que no entendimento de alguns autores diz respeito ao titular da posse de conteúdo econômico.

Já a base de cálculo corresponde ao valor venal do imóvel, entendido como o valor de mercado atribuído ao bem em condições normais de venda.

A base de cálculo tem a função de identificar a verdadeira natureza do tributo. Como está assente na doutrina tributária, a base de cálculo pode confirmar ou infirmar o critério material da regra-matriz.

No IPTU, o valor venal do imóvel é a base de cálculo do imposto (art. 33 do CTN). Aí, ela está confirmando o aspecto material da regra matriz, que é ser “ proprietário do imóvel”. Mas, além de tal função, tem ela a finalidade de, aliada à alíquota, medir o valor do tributo. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro assim definia:

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito tributário, 31 ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2010.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

“valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”⁵.

Cabe trazer aqui que em muitas jurisdições de outras nações, como Austrália e da Nova Zelândia, por exemplo, a base de cálculo do imposto imobiliário é apenas o valor do terreno, desconsiderando-se a construção. Com essa regra e mediante a aplicação de uma alíquota alta, o proprietário do imóvel tem forte estímulo a edificá-lo e a dar o melhor uso possível ao terreno no curto prazo.⁶

Já em países que consideram a base de cálculo do imposto tanto o valor do terreno quanto o da edificação, ao edificar o terreno, o proprietário valorizará sua propriedade e com isso sofrerá uma taxaço maior, em razão do aumento da base de cálculo do imposto.

Tal sistemática não dá os corretos incentivos a edificação, porém, é muito difícil a administração pública, em cidades consolidadas urbanamente e com alta densidade, separar da base de cálculo do imposto o que seria terreno e o que seria edificação.

Além disso, se o objetivo da política tributária também for distribuição de renda e a progressividade das alíquotas, um imposto cuja base de cálculo reflita a riqueza do contribuinte atenderia melhor a esse princípio.

A solução que muitas cidades latinoamericanas têm adotado para conciliar estímulo a edificação e maior justiça tributária é cobrar uma alíquota maior para terrenos não edificados. Se, por um lado, ao tomar a decisão de construir, o proprietário terá a base de cálculo do imposto maior, por outro lado a incidência de uma alíquota menor para imóveis construídos pode compensar o aumento da base de cálculo verificado.⁷

Estabelecida a base de cálculo do IPTU, que é o valor venal, como o preço à vista do imóvel, na lei elaborada pelo Poder legislativo municipal, a hipótese de

⁵ BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1989, Rio de Janeiro, pág. 157.

⁶ DE CARVALHO, Pedro Humberto Bruno, IPTU NO BRASIL: PROGRESSIVIDADE, ARRECADAÇÃO E ASPECTOS EXTRA-FISCAIS, 2006, pág. 15.

⁷ Idem.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

incidência tributária fixa a base de cálculo “*in abstracto*”. Quando a autoridade lançadora apura o valor efetivo do imóvel, no lançamento, é estabelecida a base de cálculo em concreto. Deste modo, o preço à vista do imóvel é a base de cálculo em concreto, sobre a qual será tributado o imóvel, no IPTU.

Paulo de Barros Carvalho detalha as três funções da base de cálculo⁸:

1. Função mensuradora: mede as proporções reais do fato.
2. Função objetiva: compõe a específica determinação da dívida.¹
3. Função comparativa: comparada com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei de modo obscuro.

Por sua vez, a alíquota é o percentual aplicado sobre a base de cálculo para a apuração do montante devido, devendo obrigatoriamente constar de lei municipal.

A alíquota é a parte, fixa ou variável, que serve para estabelecer, de forma neutra, progressiva ou regressiva, a medida exata do tributo. Normalmente é estabelecida em forma de porcentagem: 1,0%, 1,5%, 2,0 %, 2,5%. Ela pode se apresentar na forma crescente, ou decrescente. Pode ela , também, vir em número exato, como bem explica Paulo de Barros Carvalho⁹: “*Se freqüentemente a alíquota se apresenta em forma de porcentagem, nada impede que seja concebida em termos monetários, como aludimos em páginas anteriores (no exemplo: R\$1,20 por metro linear de comprimento, no caso de fabricação de tecidos)*”.

A alíquota constitui elemento essencial do imposto, pois sem sua definição legal não há como determinar o *quantum debeat*. A alíquota é a parte, fixa ou variável, que serve para estabelecer a medida exata do tributo, sendo geralmente expressa em porcentagem (ex.: 1,0%, 1,5%) ou em valor monetário fixo.¹⁰

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2005.

⁹ Idem, pág. 343

¹⁰ Idem.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Assim, à medida que a categoria do imóvel sobe, aumenta a alíquota e, por consequência o valor do imposto. Evidente que, sendo maior o valor, a qualidade sobe e aumenta o imposto. Aí está a sua progressividade, em razão do valor.

Portanto, base de cálculo e alíquota são elementos distintos da regra-matriz, e a progressividade pode incidir sobre qualquer um deles, ou sobre ambos conjuntamente.

A progressividade pode, portanto, manifestar-se tanto na alíquota quanto na base de cálculo:

- Progressividade da Alíquota: apresenta-se em forma percentual crescente (ex.: 1,5%, 2,0%, 2,5%).
- Progressividade da Base de Cálculo: quando o Município estabelece uma classificação crescente (tabela) dos imóveis, aumentando o valor da base de cálculo conforme o gabarito, a qualidade, o tamanho ou a localização.

Em ambos os casos, o aumento da categoria ou da qualidade do imóvel resulta no aumento do imposto. No entanto, leis municipais que tentavam instituir a progressividade com base na qualidade do imóvel foram consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF) antes da EC nº 29/2000.

Vejamos o caso do Município de Santo André (SP), onde foi instituída uma tabela (base de cálculo), concedendo isenções de acordo com o tamanho do imóvel, de forma que os imóveis menores recebiam isenções maiores (Lei municipal nº 6.747 de 21.12.90). Assim, a base de cálculo estabelecia o tamanho do imóvel e a alíquota oscilava de acordo com a respectiva área.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional a lei municipal nº 6.747 de 21.12.90 do Município de Santo André-SP, porquanto que a base de cálculo era estabelecida “em razão da qualidade do imóvel” (Rec. Extr. Nº194036- 1-SP), sendo este entendimento consolidado na Suprema Corte.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

O fato gerador (ou hipótese de incidência) é o núcleo do IPTU, a situação definida em lei que, ao se concretizar, faz nascer a obrigação tributária principal. Conforme o Código Tributário Nacional (CTN) e a legislação municipal, o fato gerador do IPTU é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, localizado na zona urbana do Município¹¹

Progressividade Fiscal (em razão do valor): Permite que as alíquotas aumentem à medida que o valor venal do imóvel aumenta. Esta modalidade, validada pelo STF na ADI 2.732, busca realizar a justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva.

Progressividade Extrafiscal (no tempo): Aplica alíquotas crescentes a cada ano em que o proprietário não cumpre a função social da propriedade (imóvel não edificado ou subutilizado). Esta progressividade possui natureza sancionatória e regulatória, sendo o segundo passo na sucessão de medidas urbanísticas¹².

Ambas as modalidades de progressividade, contudo, encontram um limite absoluto no princípio do não-confisco (Art. 150, IV, da CF/88). Embora a progressividade vise desestimular a subutilização ou extrair maior capacidade contributiva, ela não pode ser aplicada de forma a absorver a totalidade ou a maior parte do valor do imóvel, o que anularia o próprio direito de propriedade¹³.

A progressividade do IPTU, portanto, transcende a mera técnica de arrecadação, configurando-se como um mecanismo essencial que liga a propriedade, a capacidade contributiva e a ordenação territorial urbana no âmbito da competência municipal.

¹¹ TAVARES, R. S.; Oliveira, H. A. Aspectos técnicos e jurídicos do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Revista de Estudos Jurídicos da UNESP, v. 25, n. 42, p. 85-106, 2021.

¹² BARBOSA, Evandro Paes. *Progressividade do IPTU*. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006, p.6.

¹³ BARRETO, Aires F. Progressividade. In: Direito Econômico. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 14.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

2.2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL

O poder de instituir o IPTU foi conferido pela Constituição de 1988 aos municípios, no art. 156, I. Trata-se, assim, de competência tributária indelegável, privativa e irrenunciável, conforme ensina Carrazza¹⁴.

A competência tributária, para o autor, não deve ser compreendida como mera faculdade, mas como um poder-dever. Isso significa que, ao mesmo tempo em que a Constituição atribui aos municípios a prerrogativa de instituir o imposto, também lhes impõe o dever de fazê-lo dentro da moldura constitucional. A instituição do tributo, portanto, não é discricionária: deve respeitar os princípios constitucionais tributários e observar a finalidade de financiar as atividades estatais de interesse local.

Carrazza lembra que a competência tributária é rigidamente traçada pela Constituição. Os municípios não podem, por exemplo, instituir tributo fora das hipóteses que lhes foram atribuídas. No caso do IPTU, sua instituição somente será válida se respeitar os limites formais (lei em sentido estrito) e materiais (fato gerador, base de cálculo e hipóteses de imunidade).

Dessa forma, a competência municipal para instituir o IPTU é uma expressão da autonomia política e financeira dos municípios, mas deve ser exercida em conformidade com a ordem constitucional e os princípios tributários que a regem.

O próprio IPTU pode ser instituído pelo Município, com finalidade exclusivamente fiscal, dependendo do conteúdo da lei que desenhe sua regematrix. Se o critério quantitativo não adotar base de cálculo progressiva, não haverá tributação extrafiscal. É facultativo o exercício da competência impositiva. A extrafiscalidade é uma faculdade autorizada ao Município ou Distrito Federal. Se não for exercida, a tributação tem natureza puramente fiscal. Como explica Paulo de Barros Carvalho, “*A União tem a faculdade ou permissão bilateral de criar o imposto*

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª edição, pág. 184/207)

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

*sobre grandes fortunas, na forma que estatui o inciso VII do art. 153 da CF. Até agora não o fez, exatamente porque tem a faculdade de instituir ou não o gravame.*¹⁵. A faculdade contida nas competências impositivas permite aos entes políticos que criem ou não o tributo. A União, até o momento, não criou o imposto sobre grandes fortunas, mas poderá instituí-lo a qualquer tempo, enquanto não for suprimida a autorização constitucional. Assim também o Município pode instituir, ou não, IPTU progressivo.

A Carta de 1988 autorizou o Município a exercer a competência legislativa para o desempenho da política urbana, através de sanções administrativas (parcelamento, edificação), tributária (IPTU progressivo), e civil (desapropriação), ou seja, ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais e garantir o bem estar dos habitantes do Município.

Pela primeira vez, o Município foi autorizado, após o parcelamento e a edificação compulsória do imóvel, a cobrar IPTU progressivo. Vejamos o que diz o art. 182:

“A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder público Municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e de garantir o bem estar de seus habitantes.

Parágrafo 1º O Plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

Parágrafo 2º A propriedade urbana cumpre a sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade, expressa no plano diretor.

Parágrafo 4º É facultado ao Poder público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2005, pág. 223.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de sucessivamente, de :

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.”

Assim, se o Município não exercer a faculdade de instituir progressivo, através de lei municipal, a tributação do IPTU deverá ser limitada. Portanto, não poderá ser progressiva, nos moldes dos artigos 156 § 1º, incisos I e II, no imposto predial, nem no imposto territorial urbano (art. 182 § 4º) e será tributação puramente fiscal.

2.3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O IPTU

A instituição e a cobrança do IPTU, como de qualquer outro tributo, devem obedecer aos princípios constitucionais tributários, que funcionam como limites ao poder de tributar. Dentre os mais relevantes, destacam-se a legalidade, a capacidade contributiva e a isonomia tributária.

A doutrina nacional aponta como principal característica do princípio a sua função de dar ao sistema jurídico estrutura e coesão. A este respeito, Roque Antonio Carrazza ensina que os princípios

“mostram hierarquizados no mundo do Direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes, fulcram todo o sistema jurídico – são os princípios jurídicos constitucionais – irradiando efeitos sobre outros, de conotação mais restrita. Estes, de sua parte, acabam condicionando novos princípios mais particularizados, e, deste modo escalonada e sucessivamente, até as normas

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

mais específicas, numa vasta cadeia, cujo enredo só o jurista tem condições de entender.”¹⁶

Deste modo, pode-se verificar que o princípio ocupa posição superior às outras normas. Desde os princípios constitucionais, o intérprete irá cotejar se a norma inferior foi produzida com autorização e em harmonia com o princípio superior que lhe dá fundamento.

Nesse contexto, Celso Antonio Bandeira de Melo¹⁷ escreve:

“Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente para definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.”

O estudo dos princípios é indispensável neste trabalho, pois o intérprete deverá examinar se a elaboração da regra-matriz do IPTU obedece aos princípios constitucionais. Assim, ao estudar a regra-matriz do IPTU e a progressividade, faz-se necessária a exposição de alguns princípios a ele aplicáveis. Destaca-se, de início, o princípio da legalidade tributária. Outros princípios, aplicáveis ao IPTU, serão estudados no decorrer do trabalho, como o da capacidade contributiva, e o da igualdade.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio, “Curso de Direito Constitucional Tributário, 29ª edição, pág. 44.

¹⁷ MELO, Celso Antonio Bandeira de, “Elementos de Direito Administrativo, 1ª edição, São Paulo, 1980, pág. 230.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

2.3.1 Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é uma das vigas mestras do Estado de Direito, sendo consagrado no art. 5º, II, da Constituição Federal, que assegura que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. No campo tributário, a Carta Magna reforça esse princípio de forma estrita e específica, ao dispor, no art. 150, I, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Trata-se de uma das garantias mais fundamentais do contribuinte, pois impõe uma barreira intransponível à atuação arbitrária do Estado: sem lei anterior que o preveja, não há tributo exigível. Esse preceito consagra a máxima latina *nullum tributum sine lege*, expressão do ideal republicano de que o poder de tributar só se legitima quando nasce da vontade popular, manifestada por meio de seus representantes eleitos no Poder Legislativo¹⁸.

A origem histórica do princípio da legalidade remonta à Magna Carta Inglesa de 1215, que limitou o poder do rei de impor tributos sem o consentimento dos súditos¹⁹. Posteriormente, foi reafirmado pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em seu artigo 6º, que estabelece que “a lei é a expressão da vontade geral” e que “todos os cidadãos têm o direito de concorrer pessoalmente, ou por seus representantes, para a sua formação”⁵. Assim, o poder de tributar foi deslocado da esfera do soberano para a esfera popular, tornando-se elemento essencial da liberdade política e da proteção da propriedade privada.

No sistema jurídico brasileiro, o princípio da legalidade se manifesta em dois planos: o geral, que vincula todas as ações estatais, e o tributário, que assume caráter estrito (*reserva absoluta de lei formal*). No âmbito tributário, a legalidade

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

¹⁹ MAGNA CARTA, 1215, cap. XII. Tradução e comentários de John Lingard, 2010.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

exige que todas as normas que criam, majoram ou alteram tributos sejam estabelecidas por lei formal, editada pelo ente federativo competente.

Nesse tocante, conforme ensina Roque Antonio Carrazza,

“sendo a lei a expressão da vontade geral, é inimaginável que o povo possa oprimir a si próprio. Eis porque as matérias mais importantes — como a liberdade, a propriedade, as penas, as multas e os tributos — são inteiramente reservadas à lei”²⁰.

Dessa forma, o princípio da legalidade tributária impede que o poder público institua obrigações fiscais por decreto, portaria ou ato administrativo, garantindo que toda exação encontre respaldo em lei formal e clara.

O professor Sacha Calmon Navarro Coelho recorda que a evolução do Direito Tributário é marcada pela luta histórica *“para submeter o poder dos governantes ao primado da legalidade”*, reafirmando o axioma *“nullum tributum, nulla poena sine lege”²¹*. Assim, tanto no Direito Penal quanto no Tributário, a legalidade se estabelece como limite e salvaguarda da liberdade individual, assegurando que ninguém seja compelido a pagar ou deixar de pagar senão em virtude de lei.

Em matéria tributária, a legalidade é estrita, pois exige que a lei defina todos os elementos essenciais da obrigação tributária: o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, os sujeitos ativo e passivo, as hipóteses de isenção e as formas de extinção do crédito tributário²². A ausência de qualquer desses elementos torna a exação nula de pleno direito, por vício formal insanável.

No caso específico do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), a observância ao princípio da legalidade é ainda mais rigorosa. Cabe exclusivamente

²⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 75.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 92.

²² Idem.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

à lei municipal definir as alíquotas, os critérios de progressividade, o modo de cálculo e as condições de isenção. Qualquer tentativa de o Executivo municipal alterar tais parâmetros por meio de decreto ou regulamento configura violação direta à Constituição e à reserva de lei em matéria tributária (*Recurso Extraordinário n.º 562.045/SP*. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJe 23 abr. 2010).

Como observa Carrazza, “a legalidade tributária é uma garantia individual do contribuinte, que não pode ser compelido a pagar senão o que a lei formal, emanada do Poder Legislativo competente, expressamente determinar”²³. Nesse sentido, o princípio da legalidade não é mera formalidade, mas sim instrumento de segurança jurídica e previsibilidade, funcionando como verdadeiro escudo protetivo contra o arbítrio fiscal.

A estrita legalidade tributária, portanto, traduz o compromisso do Estado com o respeito às liberdades públicas e com a supremacia da Constituição, preservando a confiança dos cidadãos na estabilidade das relações jurídicas. O tributo, enquanto expressão do poder estatal, só se legitima quando submetido ao crivo democrático da lei, que é, nas palavras de Carrazza, “a própria expressão da soberania popular”²⁴.

2.3.2 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva constitui um dos fundamentos da justiça fiscal e do sistema tributário constitucional brasileiro, sendo consagrado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, que determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Tal princípio impõe ao Estado o dever de tributar de forma proporcional à riqueza manifestada, evitando desigualdades arbitrárias e assegurando que o ônus tributário recaia de modo mais intenso sobre quem revela maior potencial econômico.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 77.

²⁴ Idem, p. 79.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Para Roque Antonio Carrazza, o princípio da capacidade contributiva é um verdadeiro postulado de justiça fiscal, decorrente direto do princípio da igualdade tributária²⁵. Ele atua como critério de limitação ao poder de tributar, pois impede que o Estado imponha tributos desproporcionais à realidade econômica do contribuinte. Carrazza destaca que este princípio *“tem por fim repartir equitativamente o ônus fiscal, de modo que cada contribuinte participe do custeio das despesas públicas conforme a sua força econômica”*²⁶.

Nesse sentido, Lobo (2005) reforça que *“cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”*²⁷, evidenciando que a capacidade contributiva busca concretizar o ideal de igualdade material, em que se *“igualam os iguais e se desigualam os desiguais na medida de suas diferenças”*.

A doutrina distingue entre capacidade contributiva subjetiva e objetiva. A primeira refere-se às condições pessoais e individuais do contribuinte, típica dos impostos pessoais como o Imposto de Renda. Já a capacidade contributiva objetiva — aplicável aos impostos reais, como o IPTU — decorre das manifestações exteriores de riqueza, independentemente da condição econômica pessoal do titular²⁸.

Carrazza esclarece que, no texto constitucional, o princípio da capacidade contributiva é objetivo, pois se refere *“não às condições reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza — ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de joias ou obras de arte”*²⁹. O autor ilustra: *“se um jovem de dezoito anos, sem economia própria, ganha um*

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pág. 81.

²⁶ Idem.

²⁷ LOBO, Paulo Luiz Netto. Direito Civil: Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2005.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 84/85.

²⁹ Idem, p. 84.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

*automóvel de luxo em sorteio, não poderá se eximir do pagamento do IPVA alegando falta de capacidade econômica*³⁰.

Dessa forma, a propriedade urbana, tomada como manifestação de riqueza, traduz a capacidade contributiva presumida do proprietário. O valor venal do imóvel serve como critério objetivo para mensurar o potencial econômico do contribuinte: quanto mais elevado o valor do bem, maior a capacidade contributiva. Assim, a progressividade do IPTU fundamenta-se na ideia de que quem possui imóveis de maior valor deve contribuir proporcionalmente mais para o financiamento das atividades municipais, em respeito à justiça fiscal³¹.

Historicamente, a aplicação da capacidade contributiva ao IPTU foi alvo de debates doutrinários e jurisprudenciais. Antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, prevalecia o entendimento de que o IPTU, por ser imposto de natureza real, não poderia ter suas alíquotas graduadas segundo a capacidade econômica, sendo admitida apenas a progressividade extrafiscal — vinculada ao descumprimento da função social da propriedade. Essa orientação foi reafirmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em decisões como o RE nº 198.506-2/SP, no qual se declarou inconstitucional a progressividade fiscal do IPTU, admitindo-a apenas com finalidade extrafiscal (*Recurso Extraordinário n.º 198.506-2/SP*. Rel. Min. Ilmar Galvão. DJ 20 jun. 1997).

A partir da EC nº 29/2000, que alterou o art. 156, §1º, da CF, introduzindo expressamente a possibilidade de progressividade em razão do valor do imóvel, consolidou-se a interpretação de que o IPTU pode ser graduado com fundamento na capacidade contributiva. O STF, em diversos julgados — entre eles o AI 629.959 AgR/PR e o AI 534.469 AgR/MS — firmou o entendimento de que a progressividade fiscal é constitucional, desde que instituída por lei municipal posterior à Emenda.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 84/85., p. 85.

³¹ SOUZA, Washington de Barros Monteiro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 74.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

O Ministro Marco Aurélio, relator de ambos os casos, afirmou que o Supremo Tribunal Federal “*proclamou harmônica com o Diploma Maior a lei municipal que estabelece alíquotas progressivas em razão do valor dos imóveis, afastando a ofensa aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva*”³². Assim, a Corte reconheceu que a progressividade do IPTU é compatível com a Constituição, pois promove a isonomia tributária e realiza o princípio da capacidade econômica, assegurando maior justiça na repartição do ônus fiscal.

Contudo, a progressividade extrafiscal, prevista no art. 182, §4º, II, da CF, continua a desempenhar papel fundamental na política urbana, pois busca compelir o proprietário a dar função social à propriedade, sob pena de sofrer sanções como o IPTU progressivo no tempo e, em último caso, a desapropriação. Assim, a conjugação entre as dimensões fiscal e extrafiscal da progressividade do IPTU expressa a harmonia entre a capacidade contributiva e a função social da propriedade, ambas voltadas à efetivação da justiça social e econômica.

Em síntese, o princípio da capacidade contributiva confere base ética e constitucional à tributação do IPTU, ao vincular o dever de contribuir à exteriorização de riqueza representada pela propriedade urbana. Dessa forma, o tributo deixa de ser apenas instrumento arrecadatário e passa a ser meio de realização de políticas públicas e de justiça distributiva, ajustando a carga tributária às diferenças reais de riqueza dentro da sociedade.

2.3.3 Princípio da Isonomia Tributária

³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 534.469/MS. Rel. Min. Marco Aurélio. DJe 18 dez. 2012.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Roque Antonio Carrazza³³ assinala a indispensabilidade do princípio da isonomia, no sistema jurídico, ao dizer que *“Realmente, todos os princípios que estão na Constituição (a legalidade, a universalidade da jurisdição, a ampla defesa etc.) encontram-se a serviço da isonomia e sem ela não se explicam com a necessária densidade de exposição teórica.”*

O princípio da isonomia, previsto no art. 150, II, da Constituição, determina que *“é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”*.

Carrazza enfatiza que a isonomia não significa tratar todos da mesma forma, mas tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Aplicado ao IPTU, o princípio da isonomia exige diferenciação entre imóveis de valor e localizações diversas, de modo que imóveis mais valiosos ou mal utilizados (em desacordo com a função social da propriedade) possam ser mais onerados que outros.

Essa lógica se harmoniza com a progressividade do imposto, prevista no art. 156, §1º, da Constituição, e com a função extrafiscal do IPTU, destinada a induzir o cumprimento da função social da propriedade.

Ao estabelecer os direitos e garantias fundamentais, a Carta Magna, no art. 5º, caput, positiva o sobreprincípio da igualdade: *“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantido-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade..”*. Com isso, temos que a igualdade é sobreprincípio, isto pois, todos os outros princípios se conjugam para realizar o valor da igualdade.

Eis o que diz o Texto Supremo, nos arts. 1º e 3º, incisos I e III e IV:

³³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 36. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2025.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Art. 1º: “A República federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e o Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito..”

Art. 3º - “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

IV – promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

Não haverá Democracia, nem Justiça, sem igualdade. Não haverá sociedade livre, justa, nem erradicação de desigualdades sociais, nem dignidade humana, se a igualdade não constar de preceito de lei efetivamente aplicado ao cidadão. Celso Antonio Bandeira de Melo³⁴ destaca que o alcance do princípio da igualdade não se restringe a nivelar os cidadãos diante do preceito legal, mas a, efetivamente, ser aplicado:

“A lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar eqüitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilados pelos sistemas normativos vigentes.”

Não basta que, formalmente, conste da norma constitucional a garantia fundamental da igualdade. É necessário que a lei seja elaborada e aplicada dando tratamento isonômico a todos. Reside aí a distinção entre igualdade formal e material. O princípio constitucional da igualdade é dirigido ao legislador e ao

³⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira, “O conteúdo jurídico do Princípio da Igualdade, RT, 1979, pág. 14.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

aplicador da lei. Este princípio não é mero conselho. É norma que vincula o Estado, ao legislar, ao julgar e a administrar.

O princípio da igualdade material visa igualar os desiguais, já que naturalmente, nascemos desiguais. Como observa Elizabeth Nazar Carraza³⁵, “...*não se pode afirmar que existam no mundo dos fenômenos físicos dois seres absolutamente idênticos*”. Cada ser tem sua individualidade própria. O que a lei faz é tratar os cidadãos, estabelecendo a igualdade e corrigindo as desigualdades.

Entretanto, quando os cidadãos se encontram em situação de igualdade, é vedado à lei “*instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;*” (art. 150, inciso II da Constituição Federal).

3.PARTE II: DEFINIÇÃO, FUNDAMENTOS, APLICABILIDADE DA PROGRESSIVIDADE

3.1 CONCEITO DE PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

A progressividade, no campo tributário, é o princípio em que a alíquota do imposto aumenta em função do aumento da base de cálculo. Tal mecanismo tem por objetivo precípuo promover a justiça fiscal e a capacidade contributiva, gravando mais intensamente aqueles com maior riqueza.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu duas hipóteses distintas para a progressividade do IPTU, com finalidades diferentes, o que gerou intensa controvérsia:

1. **Progressividade Extrafiscal (no tempo):** Prevista originalmente no Art. 182, § 4º, II, para garantir o cumprimento da função social da propriedade urbana.

³⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU & progressividade, igualdade e capacidade contributiva. 1. ed., 3ª tiragem, Curitiba: Juruá, 2001, p. 91.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

2. **Progressividade Fiscal (em razão do valor):** Introduzida pela Emenda Constitucional nº 29/2000 no Art. 156, § 1º, I, com o objetivo de realizar a justiça fiscal.

Nesse sentido, o tributo pode ser utilizado com finalidade fiscal ou extrafiscal. A imposição puramente fiscal visa arrecadar dinheiro do contribuinte, a fim de atender o custeio das despesas do Estado. Por outro lado, a progressividade extrafiscal tem finalidades outras que as meramente arrecadatórias, no sentido de estimular ou coibir determinados comportamentos do proprietário do imóvel, em função de um objetivo político-jurídico que o Município deseja atingir.

Deste modo, no tributo extrafiscal, o poder de regular é fim, que pode ser político, econômico, social, e a arrecadação do dinheiro é meio, instrumento, que o Estado utiliza para realizar uma determinada política. A extrafiscalidade consiste em inserir, nos critérios da regra-matriz do tributo, um tratamento mais benevolente quando o legislador quer estimular determinada atividade, e mais gravoso, quando quer orientar a conduta do contribuinte aos objetivos desejados pelo ente público tributante.

Deste modo, pode a Carta Magna desejar estimular a proteção ambiental, o desenvolvimento econômico e social, o planejamento urbano, ou punir a propriedade que não cumpre a função social.

Paulo de Barros Carvalho³⁶ retrata casos que bem elucidam a extrafiscalidade:

“A lei do Imposto Territorial Rural (ITR) ao fazer incidir a exação de maneira mais onerosa, no caso de imóveis inexplorados ou de baixa produtividade, busca atender em primeiro plano, a finalidade de ordem social e econômica e não ao incremento de receita. A legislação do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR) permite o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos, tidos como de interesse social ou econômico,

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2005, pág. 235.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

tal o reflorestamento, justamente para incentivar a formação de reservas florestais no país. Em outras passagens, na composição da base de cálculo, seja entre as deduções ou entre os abatimentos da renda bruta, insere medidas que caracterizam, com nitidez, a extrafiscalidade. Quanto ao IPI, a própria Constituição prescreve que suas alíquotas serão seletivas em função da essencialidade dos produtos (art. 153 § 3º, I), fixando um critério que leva o legislador ordinário a estabelecer percentuais mais elevados para os produtos supérfluos.”

Por outro lado, há tributos que não se prestam como instrumentos extrafiscais. Os vinculados, por exemplo, como as taxas e contribuições de melhoria, apenas correspondem à arrecadação da contraprestação paga por quem auferir os seus respectivos benefícios. Nada têm de extrafiscalidade.

3.1.1 Limites Materiais e Formais da Progressividade

Os limites à progressividade são definidos pela Constituição. Materialmente, o mecanismo deve estar expressamente previsto no texto constitucional para o imposto em questão.

A progressividade do IPTU, em sua forma extrafiscal, está sujeita a limites procedimentais (formais) rigorosos, como a necessidade de lei municipal, obediência ao Plano Diretor e à sucessividade de medidas previstas no Estatuto da Cidade. No entanto, a análise do STF se concentrou, sobretudo, na validade da progressividade em função do valor (fiscal).

Cabe aqui analisar o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 675.928 (RE 675.928 AgR) no qual o STF negou provimento ao agravo por entender que a verificação de uma suposta "progressividade disfarçada" exige a prévia análise da legislação municipal, tornando a ofensa constitucional meramente indireta:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU. ALEGADA INSTITUIÇÃO DE PROGRESSIVIDADE DISFARÇADA. ARGUMENTO AFASTADO PELO TRIBUNAL A QUO. NECESSIDADE DE PRÉVIA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. SÚMULA N. 280 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (RE 675928 AgR, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 20-05-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-192 DIVULG 01-10-2014 PUBLIC 02-10-2014)

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Assim, reafirma-se um limite formal e processual: a análise da legalidade do IPTU progressivo depende da prévia análise da legislação municipal (Súmula n. 280 do STF), indicando que, após a Emenda Constitucional, a discussão se deslocou para a observância dos requisitos legais locais.

3.2 FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E A PROGRESSIVIDADE

A função social da propriedade, prevista no art. 5º, XXIII, e no art. 182, §2º, da Constituição Federal de 1988, constitui o fundamento material da progressividade no tempo do IPTU, de natureza extrafiscal. Nessa modalidade, o imposto assume caráter sancionatório, buscando compelir o proprietário a dar utilização adequada ao imóvel urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, de modo a garantir o cumprimento de sua função social.

Para compreender essa relação, é necessário examinar o conteúdo jurídico da função social da propriedade. O Código Civil de 2002, em consonância com a Carta Magna, harmonizou o direito de propriedade com essa função, disciplinando no art. 1.228:

“Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a detenha.

§1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei municipal, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como a pureza do ar e das águas.”

O §1º desse dispositivo explicita que o exercício do direito de propriedade está condicionado à observância de finalidades econômicas e sociais, impondo ao proprietário deveres positivos de conservação e utilização adequada do bem. Caso contrário, poderá ser submetido a sanções legais, como responsabilidade objetiva

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

pelos danos ambientais, interdição da atividade causadora do dano e, em última instância, desapropriação.

A legislação civil, portanto, não restringe o conceito constitucional de propriedade, mas o complementa, conferindo-lhe um conteúdo ético e social. Essa visão é reforçada pelo art. 2.035, parágrafo único, do Código Civil, que dispõe:

“Nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade.”

Esse dispositivo eleva a função social da propriedade à categoria de princípio de ordem pública, invalidando qualquer ato jurídico, inclusive contratos, que a contrarie.

Desse modo, o direito de propriedade, embora protegido constitucionalmente como direito fundamental, não é absoluto. Somente a Constituição pode prever hipóteses de limitação ou extinção desse direito — como a desapropriação por necessidade, utilidade pública ou interesse social (arts. 5º, XXIV; 182 e 184 da CF), mediante prévia e justa indenização, ou o confisco, nos termos do art. 243 da Carta Magna.

No que se refere ao IPTU, a Constituição atribui ao Município e ao Distrito Federal instrumentos sancionatórios que visam garantir o cumprimento da função social da propriedade urbana. O art. 182, §4º, da CF/88, estabelece a aplicação sucessiva das medidas de parcelamento ou edificação compulsória, IPTU progressivo no tempo e, por fim, desapropriação do imóvel, quando o proprietário não observar a destinação social exigida.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Infere-se, portanto, que a função social da propriedade deve ser compreendida não como um princípio meramente programático, mas como elemento constitutivo do próprio conceito jurídico de propriedade³⁷:

“A função social não é um elemento externo, um mero adereço do direito de propriedade, mas elemento interno, sem o qual não se perfectibiliza o suporte fático do direito de propriedade.”

Essa compreensão reforça a ideia de que o direito de propriedade somente se realiza plenamente quando o bem cumpre sua finalidade econômica e social, em benefício do interesse coletivo.

Sob essa ótica, a progressividade extrafiscal do IPTU — aquela aplicada no tempo — encontra fundamento direto na função social da propriedade, servindo como mecanismo de indução comportamental. Por meio dela, o Município busca incentivar o uso racional do solo urbano e desestimular a especulação imobiliária, contribuindo para o planejamento e o desenvolvimento urbano sustentável.

Portanto, a função social da propriedade é o fundamento constitucional que legitima a utilização do IPTU progressivo como instrumento tributário de política urbana, permitindo ao poder público promover o desenvolvimento equilibrado das cidades e assegurar o pleno exercício da cidadania.³⁸

3.4 FINALIDADES DA PROGRESSIVIDADE: JUSTIÇA FISCAL E FUNÇÃO EXTRAFISCAL

A progressividade com finalidade fiscal é aquela estabelecida em razão do valor do imóvel (Art. 156, § 1º, I, da CF). Seu propósito primordial é a realização do princípio constitucional da capacidade contributiva (Art. 145, § 1º, da CF), que exige

³⁷ SILVEIRA, D. A propriedade agrária e suas funções sociais. In: SILVEIRA, D. ; XAVIER, F (org.). O Direito agrário em debate. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora 1998.

³⁸ BARBOSA, Evandro Paes. *Progressividade do IPTU*. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

que os impostos sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Embora o IPTU seja classificado pela doutrina clássica como um imposto real, incidindo sobre o imóvel (a coisa), a progressividade fiscal introduz um elemento de personalidade. O valor venal do bem funciona como um "signo presuntivo de riqueza" que indica a força econômica do proprietário. Assim, a progressividade fiscal visa à justiça tributária e à isonomia, tributando de forma mais gravosa os imóveis de maior valor.

Portanto, a progressividade das alíquotas é considerada o mecanismo mais eficiente para atenuar a regressividade tradicionalmente observada no IPTU³⁹. A regressividade ocorre porque as avaliações oficiais (base de cálculo) tendem a estar mais defasadas em relação ao valor de mercado para os imóveis mais caros, beneficiando indiretamente os contribuintes de maior poder aquisitivo⁴⁰. Ao aplicar alíquotas progressivas, os municípios buscam uma distribuição de carga tributária mais justa, comprometendo menos a renda das camadas de mais baixa renda. O STF consolidou a constitucionalidade desta progressividade fiscal no julgamento da ADI 2.732, refutando a tese de incompatibilidade com o caráter real do imposto e confirmando que a progressividade realiza os princípios da justiça fiscal e da isonomia tributária.

Já a progressividade extrafiscal, por sua vez, visa a indução de comportamentos e a ordenação do desenvolvimento urbano, não tendo a arrecadação como objetivo principal. Por isso, sua aplicação é fundamentada no cumprimento da função social da propriedade urbana.

³⁹ JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de Carvalho. IPTU NO BRASIL: PROGRESSIVIDADE, ARRECADAÇÃO E ASPECTOS EXTRA-FISCAIS, Brasília, 2006. Pág. 24.

⁴⁰ Idem. Pág. 25.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

A progressividade extrafiscal se manifesta em duas modalidades principais:

1. Progressividade no Tempo (Progressividade Sancionatória): Prevista no Art. 182, § 4º, II, da CF, esta modalidade é um instrumento de política urbana aplicado sucessivamente (após parcelamento ou edificação compulsória), que consiste na majoração das alíquotas do IPTU a cada ano em que o proprietário se mantém em descumprimento da função social, ou seja, mantendo o solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, conforme as diretrizes do Plano Diretor.

2. Diferenciação de Alíquotas por Localização e Uso: A EC nº 29/2000 introduziu a possibilidade de o IPTU ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (Art. 156, § 1º, II). Embora alguns autores considerem este critério como seletividade, ele atende a uma função extrafiscal, visando dirigir o desenvolvimento urbano ou desestimular certos usos em determinadas áreas. Por exemplo, alíquotas maiores para terrenos não edificados incentivam a construção, cumprindo a norma constitucional de incentivo à função social⁶⁹⁷⁰. É comum, por isso, que as alíquotas para imóveis territoriais (não edificados) sejam significativamente mais elevadas do que para unidades residenciais. Esta diferenciação não está ligada ao princípio da capacidade contributiva, mas sim à conveniência do Município e ao cumprimento da função social da propriedade.

3.5 REGIME ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 29/2000

Antes da promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000, o entendimento predominante no Supremo Tribunal Federal (STF) era o de que o IPTU, por ser um imposto de natureza real, não admitia a progressividade fiscal de suas alíquotas com base no valor venal do imóvel.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Conforme visto anteriormente, a única hipótese de gradação permitida pela Constituição de 1988 era aquela prevista no art. 182, § 4º, II, que autorizava a progressividade extrafiscal, ou seja, voltada ao cumprimento da função social da propriedade. Essa limitação refletia o pensamento dominante de que os impostos reais deveriam incidir sobre o bem em si, e não sobre as condições econômicas do contribuinte, em contraste com tributos de caráter pessoal, como o Imposto de Renda.

O Recurso Extraordinário nº 232.063/SP, julgado em 1999, é o precedente paradigmático que fixou a tese da inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU. Nesse julgamento, a Primeira Turma do STF conheceu e deu provimento ao recurso, firmando entendimento de que a progressividade da alíquota do IPTU, instituída com base no valor do imóvel, era incompatível com a natureza real do imposto. Assim, a Suprema Corte restringiu o uso da progressividade apenas às finalidades urbanísticas e sociais, como instrumento de política pública.

Posteriormente, esse entendimento foi consolidado na Súmula 668 do STF, que expressamente declarou:

“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.”

A consequência prática dessa declaração de inconstitucionalidade foi abordada em diversos julgados posteriores, conforme será demonstrado nos tópicos a seguir deste estudo.

3.5.1 Emenda Constitucional Nº 29/2000

A Emenda Constitucional nº 29/2000, promulgada pelo poder constituinte derivado reformador, conforme vimos, introduziu relevante alteração no art. 156, §1º, da Constituição Federal, ao autorizar expressamente a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) em duas hipóteses:

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

- I – em razão do valor venal do imóvel; e
- II – conforme a sua localização e uso.

Essa inovação teve por objetivo sanar a antiga controvérsia jurídica em torno da progressividade fiscal do IPTU, que, antes da emenda, era entendida como possível apenas sob o viés extrafiscal, voltado à realização da função social da propriedade. Isso porque o art. 182, §4º, inciso II, da Constituição Federal já previa a progressividade no tempo para imóveis urbanos não edificadas, subutilizados ou não utilizados, como instrumento de política urbana:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Com a EC nº 29/2000, o texto constitucional passou a admitir expressamente a progressividade fiscal, ou seja, aquela que leva em conta o valor econômico do imóvel e, por consequência, a capacidade contributiva do proprietário. Essa alteração tornou o IPTU um instrumento de justiça fiscal, alinhado aos princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da função social da propriedade.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

De acordo com Roque Antonio Carrazza, a Emenda nº 29/2000 atuou como veículo introdutor da norma jurídica que fundamenta a instituição do IPTU progressivo. A partir dela, passou a competir aos Municípios e ao Distrito Federal, mediante lei municipal específica, disciplinar as alíquotas progressivas e definir a regra-matriz de incidência tributária, respeitando os parâmetros constitucionais⁴¹.

Carrazza, citando Geraldo Ataliba⁴² e Celso Antônio Bandeira de Mello, utiliza uma metáfora ilustrativa para destacar o papel das normas constitucionais fundamentais, comparando-as às “vigas mestras” que sustentam o edifício do ordenamento jurídico:

“O sistema jurídico se ergue como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente compilação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as paredes, os alicerces etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retirarmos ou destruímos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá nenhum abalo em sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se dele subtrairmos os alicerces, fatalmente cairá por terra.”⁴³

Essa analogia demonstra que a EC nº 29/2000 não apenas modificou a redação constitucional, mas reforçou a estrutura sistêmica da justiça fiscal, harmonizando a capacidade contributiva com a função social da propriedade — dois pilares do Estado Democrático de Direito tributário.

Cabe pontuar, nesse sentido, que antes da EC nº 29/2000, o Supremo Tribunal Federal (STF) firmava entendimento no sentido da inconstitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU, por considerá-la incompatível com a natureza real do

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 106.

⁴² ATALIBA, Geraldo. IPTU - Progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 15, nº 56. p. 83, abr./jun. 1991.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. IPTU - Progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, 1991, p. 110.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

imposto. Esse foi o posicionamento consagrado no Recurso Extraordinário nº 198.506/SP (Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.04.1997), em que se decidiu que a progressividade violava o princípio da legalidade tributária e extrapolava os limites da função extrafiscal.

Contudo, com a promulgação da EC nº 29/2000, o STF revisou seu posicionamento e passou a reconhecer a constitucionalidade da progressividade fiscal do IPTU, consolidando uma nova fase interpretativa. O marco inicial dessa virada foi o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.732, em que o Tribunal reconheceu a validade da Emenda Constitucional nº 29/2000, afirmando que a progressividade fiscal em razão do valor do imóvel é compatível com o sistema constitucional.

Em seguida, a Corte reafirmou esse entendimento em uma série de julgados, demonstrando a estabilidade e uniformidade da interpretação pós-Emenda, confira-se abaixo:

O RE 232.063 (julgado em 1999) é o precedente que consolidou a tese de que o IPTU, por ser um imposto de natureza real, não comportava a progressividade de alíquotas com base no valor do imóvel (progressividade fiscal), pois esta era incompatível com o caráter real do imposto e com o princípio da capacidade econômica do contribuinte. A única modalidade permitida era a progressividade no tempo (extrafiscal), prevista no Art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, destinada exclusivamente a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Assim, foi declarada a inconstitucionalidade da progressividade da alíquota do IPTU instituída pela Lei nº 10.921/90 do Município de São Paulo com base no valor do imóvel:

EMENTA: - IPTU. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. PROGRESSIVIDADE. A progressividade da alíquota do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU, instituída pela Lei nº 10.921/90, do Município de São Paulo, com base no valor do imóvel, é inconstitucional (RE 204827-5, DJ 25.04.97) Recurso extraordinário conhecido e provido.(RE 232063, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Primeira Turma, julgado em 09-02-1999, DJ 18-06-1999 PP-00027 EMENT VOL-01955-08 PP-01537)

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Esse entendimento foi formalmente sumulado pelo STF por meio da Súmula 668 STF, que estabelece ser "*inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana*".

A relevância da matéria resultou no reconhecimento da Repercussão Geral, originada no AI 712.743/SP (tema 155 do STF), onde o Plenário ratificou o entendimento firmado e a validade da Súmula 668 para o período anterior à EC 29/2000:

QUESTÃO DE ORDEM. AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONVERSÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO (CPC, ART. 544, PARÁGRAFOS 3º E 4º). IPTU. INCIDÊNCIA DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS ATÉ A EC 29/2000. RELEVÂNCIA ECONÔMICA, SOCIAL E JURÍDICA DA CONTROVÉRSIA. RECONHECIMENTO DA EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO DEDUZIDA NO APELO EXTREMO INTERPOSTO. PRECEDENTES DESTA CORTE A RESPEITO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA COBRANÇA PROGRESSIVA DO IPTU ANTES DA CITADA EMENDA. SÚMULA 668 DESTA TRIBUNAL. RATIFICAÇÃO DO ENTENDIMENTO. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DA REPERCUSSÃO GERAL (CPC, ART. 543-B). 1. Mostram-se atendidos todos os pressupostos de admissibilidade, inclusive quanto à formal e expressa defesa pela repercussão geral da matéria submetida a esta Corte Suprema. Da mesma forma, o instrumento formado traz consigo todos os subsídios necessários ao perfeito exame do mérito da controvérsia. Conveniência da conversão dos autos em recurso extraordinário. 2. A cobrança progressiva de IPTU antes da EC 29/2000 - assunto de indiscutível relevância econômica, social e jurídica - já teve a sua inconstitucionalidade reconhecida por esta Corte, tendo sido, inclusive, editada a Súmula 668 deste Tribunal. 3. Ratificado o entendimento firmado por este Supremo Tribunal Federal, aplicam-se aos recursos extraordinários os mecanismos previstos no parágrafo 1º do art. 543-B, do CPC. 4. Questão de ordem resolvida, com a conversão do agravo de instrumento em recurso extraordinário, o reconhecimento da existência da repercussão geral da questão constitucional nele discutida, bem como ratificada a jurisprudência desta Corte a respeito da matéria, a fim de possibilitar a aplicação do art. 543-B, do CPC.(AI 712743 QO-RG, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 12-03-2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-084 DIVULG 07-05-2009 PUBLIC 08-05-2009 EMENT VOL-02359-15 PP-02970 RF v. 105, n. 402, 2009, p. 386-390)

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Uma consequência prática dessa inconstitucionalidade foi resolvida pelo STF no RE 602.347 (Tema 226 da Repercussão Geral) e no RE 437449 AgR-QO. Neles, o STF fixou a tese de que, declarada a inconstitucionalidade da progressividade de alíquota tributária (referente a fatos geradores anteriores à EC 29/2000), o tributo continua sendo devido, devendo ser calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel. O RE 437449 AgR-QO anulou a submissão do caso ao Plenário, determinando a devolução dos autos à origem para que fosse observada a tese do RE 602.347, que previa a cobrança com base na alíquota mínima:

EMENTA: QUESTÃO DE ORDEM NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU. PROGRESSIVIDADE. PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL N. 29/2000. INCONSTITUCIONALIDADE. COBRANÇA COM BASE NA ALÍQUOTA MÍNIMA. REPERCUSSÃO GERAL DO TEMA RECONHECIDA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 602.347. ANULAÇÃO DA SUBMISSÃO DESTE PROCESSO AO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECONSIDERAÇÃO DAS DECISÕES PROFERIDAS PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NESTE PROCESSO E DEVOLUÇÃO DOS AUTOS AO TRIBUNAL DE ORIGEM. CONSEQUENTE PREJUDICIALIDADE DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO, INICIALMENTE CONHECIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. (RE 437449 AgR-QO, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 15-12-2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-018 DIVULG 29-01-2016 PUBLIC 01-02-2016)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL PREDIAL URBANO - IPTU. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. ALÍQUOTA MÍNIMA. MENOR GRAVOSIDADE AO CONTRIBUINTE. PROPORCIONALIDADE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. 1. Tese de repercussão geral fixada: “Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época”. 2. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sumulado

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

no sentido de que “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” Súmula 668 do STF. Precedente: AI-QO-RG 712.743, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 8.5.2009. 3. É constitucional a cobrança de IPTU, referente a período anterior à Emenda Constitucional 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em Tribunal de Justiça local. Função da alíquota na norma tributária. Teoria da divisibilidade das leis. Inconstitucionalidade parcial. 4. O IPTU é exigível com base na alíquota mínima prevista na lei municipal, de modo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária seja proporcional e o menos gravoso possível ao contribuinte. Precedentes. 5. Recurso extraordinário provido. (RE 602347, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 04-11-2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 11-04-2016 PUBLIC 12-04-2016 RTJ VOL-00237-01 PP-00173)

Com a Emenda Constitucional nº 29/2000, que alterou o Art. 156, § 1º, da CF/88, passando a permitir expressamente que o IPTU fosse progressivo em razão do valor do imóvel (progressividade fiscal), e tivesse alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel, observe-se a mudança no entendimento jurisprudencial:

A ADI 2732 é a decisão fundamental deste novo regime, pois o Plenário do STF julgou improcedente a ação, reconhecendo a constitucionalidade da EC nº 29/2000. O Tribunal refutou a alegação de que a progressividade ofenderia a natureza real do imposto ou as cláusulas pétreas, prevalecendo o entendimento de que a progressividade constitui uma forma de consagração dos princípios da justiça fiscal e da isonomia tributária:

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Artigo 3º da EC nº 29, de 13 de setembro de 2003, que alterou o § 1º do art. 156 da Constituição Federal, instituindo a progressividade fiscal do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. Constitucionalidade. Improcedência. 1. No julgamento do RE nº 423.768/SP, Relator o Ministro Marco Aurélio, o Plenário do STF refutou a tese da inconstitucionalidade da EC nº 29/03, na parte em que modificou o arquétipo constitucional do IPTU para permitir o uso do critério da progressividade como regra geral de tributação, em acréscimo à previsão originária da Carta Magna, calcada no art.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

185, § 4º, inciso II, que trata da progressividade sancionatória do imposto pelo desatendimento da função social da propriedade imobiliária urbana. Não se vislumbra a presença de incompatibilidade entre a técnica da progressividade e o caráter real do IPTU, uma vez que a progressividade constitui forma de consagração dos princípios da justiça fiscal e da isonomia tributária. 2. Ação julgada improcedente. (ADI 2732, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 07-10-2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-249 DIVULG 10-12-2015 PUBLIC 11-12-2015)

O entendimento foi consolidado sob a sistemática da repercussão geral por meio do TEMA 94 STF, cuja tese é:

"É constitucional a Emenda Constitucional nº 29, de 2000, no que estabeleceu a possibilidade de previsão legal de alíquotas progressivas para o IPTU de acordo com o valor do imóvel".

Os julgados posteriores ratificam essa constitucionalidade. Como pode-se ver, o AI 534469 AgR e o AI 629959 AgR negaram provimento aos agravos regimentais, sedimentando a jurisprudência de que é constitucional a progressividade nas alíquotas do IPTU estabelecida por lei municipal em período posterior à EC nº 29/2000:

IPTU – PROGRESSIVIDADE. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se no sentido de ser constitucional a progressividade nas alíquotas do Imposto Predial e Territorial Urbano estabelecida mediante lei municipal em período posterior à Emenda Constitucional nº 29/2000. Precedentes: Recursos Extraordinários nºs 423.768/SP e 586.693/SP. (AI 534469 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 30-10-2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-247 DIVULG 17-12-2012 PUBLIC 18-12-2012)

IPTU – PROGRESSIVIDADE. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sedimentou-se no sentido de ser constitucional a progressividade nas alíquotas do Imposto Predial e Territorial Urbano estabelecida mediante lei municipal em período posterior à Emenda Constitucional nº 29/2000. Precedentes: Recursos Extraordinários nºs 423.768/SP e 586.693/SP. TAXA DE COLETA DE LIXO DOMICILIAR – BASE DE CÁLCULO – METRO QUADRADO – CONSTITUCIONALIDADE – PRECEDENTE DO PLENÁRIO E VERBETES VINCULANTES

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

– *CONVICÇÃO PESSOAL – RESSALVA. Na dicção da ilustrada maioria, é constitucional lei que prevê o cálculo da taxa de coleta de lixo domiciliar a partir da metragem quadrada do imóvel. Precedente: Recurso Extraordinário nº 232.393-1/SP. Verbetes Vinculantes nºs 19 e 29 no mesmo sentido. (AI 629959 AgR, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 21-08-2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-175 DIVULG 04-09-2012 PUBLIC 05-09-2012)*

O RE 1.467.780 AgR, um precedente recente (julgado em 2025), reitera a tese do Tema 94/RG, confirmando a constitucionalidade da cobrança de alíquotas progressivas de IPTU baseadas no valor do imóvel após a EC 29/2000:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO. IPTU. PROGRESSIVIDADE DA ALÍQUOTA. IMÓVEL COMERCIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO. TEMA N. 94 DA REPERCUSSÃO GERAL. BASE DE CÁLCULO. DEBATE INFRACONSTITUCIONAL. INTERPRETAÇÃO DE LEGISLAÇÃO LOCAL DE REGÊNCIA. ENUNCIADO N. 280 DA SÚMULA DO SUPREMO. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. VERBA HONORÁRIA. ART. 85, § 11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. MAJORAÇÃO CABÍVEL. 1. No julgamento do RE 586.693, piloto do Tema n. 94/RG, o Supremo concluiu pela constitucionalidade da cobrança de alíquotas progressivas de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), após a Emenda Constitucional n. 29/2000, com base no valor do imóvel. 2. Divergir da compreensão da Corte de origem – quanto ao preenchimento dos requisitos versados na legislação municipal para fins de observância da alíquota progressiva e definição da base de cálculo do IPTU – esbarraria no óbice do enunciado n. 280 da Súmula/STF, ante a necessidade do revolvimento da legislação local de regência (Leis municipais n. 6.793/2010 e 5.753/2021). 3. Majora-se em 1% (um por cento) a verba honorária anteriormente fixada, observados os limites impostos. Disciplina do art. 85, §§ 2º, 3º e 11, do Código de Processo Civil. 4. Agravo interno desprovido. (RE 1467780 AgR, Relator(a): NUNES MARQUES, Segunda Turma, julgado em 17-02-2025, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 25-02-2025 PUBLIC 26-02-2025)

Após a Emenda, o debate se deslocou da constitucionalidade material para os limites formais e a legalidade da lei municipal. O RE 675928 AgR ilustra este ponto, isto pois, o STF negou provimento ao agravo que alegava "progressividade

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

disfarçada" em lei municipal. O Tribunal considerou que a análise dessa alegação demandaria o reexame da legislação local (Lei Complementar municipal n. 28/1999). Nesses casos, a ofensa à Constituição, se houvesse, seria meramente indireta, incidindo o óbice da Súmula n. 280 do STF ("Por ofensa a direito local não cabe recurso extraordinário"). Confira-se emenda:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO – IPTU. ALEGADA INSTITUIÇÃO DE PROGRESSIVIDADE DISFARÇADA. ARGUMENTO AFASTADO PELO TRIBUNAL A QUO. NECESSIDADE DE PRÉVIA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. SÚMULA N. 280 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 675928 AgR, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 20-05-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-192 DIVULG 01-10-2014 PUBLIC 02-10-2014)

Com isso, o STF consolidou o entendimento de que o IPTU pode adotar progressividade tanto em função de sua natureza fiscal quanto extrafiscal, desde que observados os fundamentos constitucionais específicos para cada hipótese.

Desse modo, a Emenda Constitucional nº 29/2000 não apenas modificou o texto constitucional, mas inaugurou um novo paradigma de justiça fiscal, ao permitir que o IPTU reflita a capacidade econômica do contribuinte, harmonizando-se com os princípios da isonomia tributária, da função social da propriedade e da capacidade contributiva.

3.5.2 Análise sobre a Constitucionalidade do IPTU Progressivo

A discussão acerca da constitucionalidade da progressividade do IPTU está diretamente vinculada à Emenda Constitucional nº 29/2000, que modificou o §1º do art. 156 da Constituição Federal. Essa alteração representou um marco temporal na jurisprudência e na doutrina tributária, pois consolidou a possibilidade de o imposto ser progressivo em razão do valor do imóvel, além de permitir alíquotas diferenciadas conforme sua localização e uso.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Conforme visto, antes da referida emenda, o texto constitucional autorizava a progressividade do IPTU apenas como instrumento de política urbana, vinculada à função social da propriedade, nos termos do art. 182, §4º, inciso II, da Constituição Federal. Nessa hipótese, tratava-se de uma progressividade extrafiscal, utilizada como sanção ao proprietário de imóvel não edificado, subutilizado ou não utilizado, para garantir o uso adequado do solo urbano.

Segundo observa Martins (2004), “até o advento da Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000, havia controvérsia se o IPTU poderia ser progressivo levando em conta o valor do imóvel, sua localização e utilização”.⁴⁴ Isso porque grande parte da jurisprudência considerava que a progressividade fiscal, baseada unicamente no valor venal do imóvel, violava a natureza real do imposto e o princípio da isonomia tributária.

De fato, conforme visto, o Supremo Tribunal Federal declarava inconstitucionais as leis municipais que instituíam a progressividade fiscal antes da EC 29/2000. É o que se verifica, por exemplo, no Recurso Extraordinário nº 198.506-2/SP, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, julgado em 24/04/1997:

IPTU. PROGRESSIVIDADE EM FUNÇÃO DO TEMPO DE IMPLANTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS URBANOS. INCONSTITUCIONALIDADE. Inconstitucionalidade dos dispositivos sob enfoque, por instituírem alíquotas progressivas alusivas ao IPTU, em razão do tempo de implantação de equipamentos urbanos no local, com ofensa ao art. 182, § 4º, II, da Constituição Federal, que limita a faculdade contida no art.156, § 1º, à observância do disposto em lei federal e em razão do tempo de não edificação, subutilização ou não utilização do solo urbano (Supremo Tribunal Federal, Plenário, recurso extraordinário nº 198.506-2/SP, j.24.04.1997, DJU 20.06.1997, p. 28492/3, Relator Ministro Ilmar Galvão).

Com isso, o Tribunal entendeu que: “É inconstitucional a instituição de alíquotas progressivas de IPTU em razão do tempo de implantação de

⁴⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 2004.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

equipamentos urbanos, por ofensa ao art. 182, §4º, II, da Constituição Federal, que limita a progressividade ao descumprimento da função social da propriedade.”

Nessa fase, prevalecia a compreensão de que a progressividade ofendia a natureza real do IPTU, uma vez que o art. 145, §1º, da Constituição, ao prever a capacidade contributiva, aplicava-se prioritariamente aos impostos pessoais. Assim, a progressividade fiscal, baseada no valor do imóvel, era tida como inconstitucional.⁴⁵

Com a EC nº 29/2000, o §1º do art. 156 passou a autorizar expressamente que o IPTU:

“I – seja progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – tenha alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

Essa nova redação resolveu o impasse, reconhecendo a legitimidade da progressividade fiscal — fundada na capacidade contributiva e na justiça tributária —, ao lado da já existente progressividade extrafiscal, vinculada à função social da propriedade.

Segundo Alexandre (2008), *“antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, o Supremo Tribunal Federal considerava inconstitucional toda forma de progressividade do IPTU baseada no valor do imóvel, por ausência de previsão constitucional expressa; a emenda, ao inseri-la, pacificou a controvérsia”*.⁴⁶

Nessa linha, Carrazza interpreta que o verbo “poderá”, constante do §1º do art. 156, deve ser lido como “deverá”, pois a progressividade do IPTU constitui instrumento obrigatório de concretização da justiça fiscal e da função social da propriedade.⁴⁷ O autor sustenta que essa interpretação harmoniza o art. 156 com o

⁴⁵ ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 8. ed. São Paulo: Método, 2008.

⁴⁶ Idem, p. 334.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 106.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

art. 182 da Constituição, que impõe ao Município a execução de uma política de desenvolvimento urbano voltada à promoção do bem-estar dos habitantes e ao cumprimento das funções sociais da cidade.

A partir dessa alteração, o STF pacificou o entendimento na Súmula 668, nos seguintes termos:

“É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”⁴⁸

Após a emenda, a Corte Suprema passou a reconhecer reiteradamente a constitucionalidade das leis municipais que instituíram a progressividade do IPTU com base no valor venal do imóvel. Esse entendimento foi reafirmado nos Agravos de Instrumento n.º 629.959/PR e 534.469/MS, conforme visto anteriormente nesta pesquisa.

Ainda que consolidado o entendimento jurisprudencial, persiste divergência doutrinária quanto à natureza da progressividade. Uma corrente — representada por Marcelo Guerra Martins (2004)⁴⁹ e Ricardo Lobo Torres (2005)⁵⁰ — sustenta que a EC nº 29/2000 instituiu uma progressividade puramente fiscal, derivada do princípio da capacidade contributiva.

⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 668.

⁴⁹ MARTINS, Marcelo Guerra. Impostos e contribuições federais: sistemática, doutrina e jurisprudência. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2004

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito financeiro e tributário. 13 ed. São Paulo: Renovar, 2005.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Outra, já mencionada, liderada por Carrazza (2006), entende que a progressividade mantém um caráter extrafiscal, devendo ser interpretada em conjunto com a função social da propriedade⁵¹.

De todo modo, para a aplicação legítima da progressividade extrafiscal, exige-se o cumprimento das condições formais previstas no art. 182, §4º, da Constituição:, sendo indispensável a edição de lei municipal específica e a observância das diretrizes do Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001).

Conclui-se, portanto, que a progressividade do IPTU é atualmente plenamente constitucional, seja em sua forma fiscal, voltada à justiça tributária, seja em sua forma extrafiscal, vinculada à função social da propriedade.

A jurisprudência do STF sobre o IPTU se divide claramente em dois regimes: o anterior à Emenda Constitucional (EC) nº 29/2000 e o posterior a ela:

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise desenvolvida ao longo desta monografia permitiu concluir que a progressividade do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é um dos mais relevantes instrumentos de realização dos princípios constitucionais tributários e urbanísticos, especialmente os da justiça fiscal, da capacidade contributiva, da isonomia e da função social da propriedade.

O estudo demonstrou que o IPTU, além de ser importante fonte de arrecadação municipal, desempenha papel fundamental na organização da política urbana, conferindo aos municípios um mecanismo eficaz de intervenção sobre a propriedade imobiliária urbana, em conformidade com os objetivos do Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001).

Verificou-se que, no regime constitucional originário de 1988, a progressividade fiscal do IPTU não era admitida. O Supremo Tribunal Federal à

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 36. ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2025.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

época, considerava inconstitucionais as leis municipais que instituíam alíquotas graduadas conforme o valor do imóvel, por entender que o imposto possuía natureza real e, portanto, não comportava variação em função da capacidade econômica do contribuinte. A única forma de progressividade então aceita era a extrafiscal, prevista no art. 182, §4º, II, da Constituição Federal, destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade.

Contudo, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 29/2000, inaugurou-se um novo paradigma jurídico. O constituinte derivado reformador alterou o art. 156, §1º, da Constituição Federal, passando a autorizar expressamente a progressividade do IPTU em razão do valor venal, da localização e do uso do imóvel. Tal inovação solucionou a antiga controvérsia jurisprudencial e doutrinária acerca da constitucionalidade da progressividade fiscal, ampliando o alcance do tributo e integrando-o à lógica da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

A nova redação do dispositivo constitucional ensejou significativa mudança na jurisprudência do STF, que, até então, limitava a aplicação da progressividade à sua função extrafiscal. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.732, o Tribunal reconheceu a plena constitucionalidade da progressividade fiscal introduzida pela Emenda Constitucional nº 29/2000, assentando que a gradação das alíquotas do IPTU, conforme o valor do imóvel, não ofende a natureza real do tributo, mas, ao contrário, realiza os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Outros precedentes, como o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 629.959/PR, o AI 534.469/MS e, mais recentemente, o Recurso Extraordinário nº 1.467.780 AgR (2025), reafirmaram essa posição, consolidando o entendimento de que o IPTU pode assumir função fiscal e extrafiscal simultaneamente, desde que observado o princípio da legalidade tributária e as diretrizes do Plano Diretor municipal.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Assim, a progressividade do IPTU passou a ter dupla finalidade. Fiscal, ao buscar distribuir a carga tributária de maneira mais justa, conforme a capacidade econômica presumida do contribuinte, concretizando o ideal de justiça fiscal; e Extrafiscal, ao funcionar como instrumento de política urbana, estimulando o uso adequado do solo urbano e punindo a especulação imobiliária e o descumprimento da função social da propriedade.

Sob essa ótica, o imposto deixou de ser um simples mecanismo de arrecadação para se transformar em uma ferramenta de indução comportamental e de promoção de políticas públicas urbanas, de forma que a progressividade no tempo, prevista no art. 182, §4º, II, da CF, representa a face sancionatória do tributo, enquanto a progressividade em razão do valor e uso, introduzida pela EC 29/2000, expressa seu papel distributivo e equitativo.

É possível afirmar, portanto, que o IPTU progressivo concomitante garante autonomia financeira aos municípios e permite-lhes atuar de forma responsável no planejamento urbano, orientando o uso racional da propriedade e assegurando o cumprimento da função social da cidade.

Não obstante, a pesquisa também evidencia que a efetividade prática da progressividade do IPTU enfrenta desafios significativos. Muitos municípios brasileiros ainda não dispõem de cadastros imobiliários atualizados ou leis municipais adequadas, o que compromete a aplicação equilibrada do imposto. Além disso, a falta de transparência na fixação das alíquotas e a ausência de estudos técnicos para definição do valor venal geram distorções que podem contrariar os próprios princípios de justiça tributária e proporcionalidade.

Por essa razão, a implementação da progressividade deve observar rigor técnico e jurídico, assegurando que a tributação se mantenha dentro dos limites da razoabilidade, capacidade contributiva e não confisco (art. 150, IV, CF). A progressividade não pode se converter em instrumento de onerosidade excessiva ou desvio de finalidade arrecadatória, sob pena de violar as garantias fundamentais do contribuinte.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Dessa forma, conclui-se que a progressividade do IPTU é compatível com a Constituição Federal de 1988 e se apresenta como instrumento legítimo de justiça fiscal e de ordenação urbana. Assim, quando corretamente aplicada, permite equilibrar as dimensões econômica, social e jurídica da tributação, concretizando os objetivos fundamentais da República, como a redução das desigualdades sociais e regionais, a valorização da função social da propriedade.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2. ed. São Paulo: Método, 2008.

ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 15, n. 56, p. 83, abr./jun. 1991.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1993.

BARBOSA, Evandro Paes. *Progressividade do IPTU*. 2006. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

BARRETO, Aires F. *Progressividade. Direito econômico*. São Paulo: Malheiros, 2000.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU & progressividade, igualdade e capacidade contributiva*. 1. ed., 3. tir. Curitiba: Juruá, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2025.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DE CARVALHO, Pedro Humberto Bruno. *IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extrafiscais*. São Paulo, 2006.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

LÔBO, Marcelo Jatobá. *A progressividade fiscal do IPTU à luz do princípio hermenêutico da unidade da Constituição.* Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe – Revista da Esmese, n. 06, Aracaju, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAGNA CARTA. *Magna Carta de 1215, cap. XII. Tradução e comentários de John Lingard.* 2010.

MARTINS, Marcelo Guerra. *Impostos e contribuições federais: sistemática, doutrina e jurisprudência.* Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo.* 1. ed. São Paulo, 1980.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

SILVEIRA, D. *A propriedade agrária e suas funções sociais.* In: **SILVEIRA, D.;** **XAVIER, F. (org.).** *O direito agrário em debate.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SOUZA, Washington de Barros Monteiro. *Curso de direito tributário brasileiro.* São Paulo: Saraiva, 2004.

TAVARES, R. S.; **OLIVEIRA, H. A.** *Aspectos técnicos e jurídicos do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana.* Revista de Estudos Jurídicos da UNESP, v. 25, n. 42, São Paulo, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário.* 13. ed. São Paulo: Renovar, 2005.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

LEGISLAÇÃO

Constituição Federal de 1988

Emenda Constitucional nº 29/2000

Lei nº 10.257/2001

Lei municipal nº 6.747 de 21.12.90

JURISPRUDÊNCIA STF

RE 675.928 AgR

RE 232.063

RE 602.347

RE 437.449 AgR-QO

RE 146.7780 AgR

AI 534.469 AgR

AI 663.016 AgR

AI 712.743/SP

AI 606.671 AgR

AI 629.959 AgR

ADI 2732

Súmula 668 STF

Súmula 280 STF

TEMA 155 STF

TEMA 94 STF