



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
UNIDADE SANTA RITA  
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS

ANDRESSA PEREIRA VIEIRA

**ASPECTO QUANTITATIVO DO IPTU E OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA  
LEGALIDADE: BASE DE CÁLCULO POR LEI OU BASE CALCULADA PELA LEI?**

SANTA RITA

2017

ANDRESSA PEREIRA VIEIRA

**ASPECTO QUANTITATIVO DO IPTU E OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA  
LEGALIDADE: BASE DE CÁLCULO POR LEI OU BASE CALCULADA PELA LEI?**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas de Santa Rita da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

SANTA RITA

2017

Vieira, Andressa Pereira.

V657a Aspecto quantitativo do IPTU e a observância do princípio da legalidade: base de cálculo por Lei ou base calculada pela Lei? / Andressa Pereira Vieira – Santa Rita, 2017.  
58f.

Monografia (Graduação) – Universidade Federal da Paraíba.  
Departamento de Ciências Jurídicas, Santa Rita, 2017.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto.

1. IPTU. 2. Base de Cálculo. 3. Valor Venal. 4. Planta Genérica de Valores. 5. Princípio da Legalidade. I. Aranha Neto, Waldemar de Albuquerque. II. Título.

ANDRESSA PEREIRA VIEIRA

ASPECTO QUANTITATIVO DO IPTU E OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA  
LEGALIDADE: BASE DE CÁLCULO POR LEI OU BASE CALCULADA PELA LEI?

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do Departamento de Ciências Jurídicas, Campus de Santa Rita, da Universidade Federal da Paraíba, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Área de concentração: Direito tributário e direito constitucional.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

Banca Examinadora:

Data de aprovação: 01/11/2017

---

Prof. Me Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

---

Prof. (Examinador)

---

Prof. (Examinador)

SANTA RITA

2017

Dedico esse trabalho de conclusão de curso aos meus queridos avós Ivanilde de Andrade Pereira, Edmundo Mota Pereira, Waldete Lobão Vieira (*in memoriam*), por todo amor desmedido, mormente ao meu avô Wanderlino Vieira (*in memoriam*), que de alguma forma inexplicável, mesmo não estando mais presente entre nós, me guia e me protege.

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Irlane e Wanderlino, por todo carinho, amor, atenção, sobretudo por toda orientação, que, sem dúvida, permitiu que trilhasse esse caminho que tanto me orgulho. À minha mãe, Irlane Pereira Vieira, que com seu amor incondicional, nunca mediu esforços para me ver feliz, pondo a todo momento eu e meu irmão como prioridades em sua vida. Ao meu pai, Wanderlino Vieira Filho, por ser meu espelho profissional, o que fez com que eu seguisse os seus passos, já trilhado anteriormente pelo meu avô, Wanderlino Vieira (*in memoriam*). Seguir a mesma trajetória de ambos faz com que eu os sinta sempre por perto, o que me traz segurança e paz.

Ao meu irmão, André Luis, minha alma gêmea, uma parte do meu coração batendo fora de mim, primeiramente por ser meu companheiro fiel, desde a infância, adolescência e juventude, como também por ter me incentivado a prestar vestibular para o curso de direito da Universidade Federal da Paraíba, por ter estudado ao meu lado dia após dia (vencemos juntos essa batalha, meu irmão querido, e venceremos o porvir), por ser a melhor pessoa que conheço nesse mundo e por ser espelho. Nada é tão contagioso quanto o exemplo.

Aos meus avós, Ivanilde de Andrade Pereira, Edmundo Mota Pereira, Waldete Lobão Vieira (*in memoriam*) e Wanderlino Vieira (*in memoriam*), por todo amor e carinho que fizeram com que minha infância e juventude tivessem momentos que estarão para sempre eternizados em meu coração.

Ao meu orientador e professor Waldemar Aranha, pela sua altivez na condição de orientador deste trabalho de conclusão de curso bem como por todo cuidado e dedicação. A magnanimidade do seu conhecimento, especialmente em direito tributário, se harmoniza com a simplicidade e eficiência dos seus métodos de ensino. Cumpre com primor, excelência e eficiência as atividades de orientação, no sentido mais *stricto* que a palavra orientar pode significar, simbolizando inspiração enquanto profissional e ser humano.

Ao professor Giscard Agra, coordenador do curso de ciências jurídicas do DCJ/UFPB, e, hoje, grande amigo, por toda atenção e presteza nas situações em que precisei do seu apoio. Sua

dedicação à academia é algo surpreendente e admirável. Nunca irei esquecer dos grandes momentos que tivemos durante esse quinquênio da graduação.

A todos os demais docentes do DCJ/UFPB, que contribuíram sobremaneira para minha formação acadêmica, pelos ensinamentos de grande valia, que transcendem a sala de aula.

A todos os grandes amigos que fiz durante a graduação, por toda atenção, carinho e cuidado, principalmente nos momentos em que estive ausente em virtude de outros compromissos relativos ao trabalho e ao estágio, em especial, Caio Honorato, Carol Santiago, Raíssa Lins, Caio Cavalcanti, Raquel Medeiros, Lamec Enos, Beatriz Carvalho, Fernando Navarro, Leticia Patriota. Serei eternamente grata, pois sem vocês, meus amigos, eu não chegaria até aqui.

À minha ex chefe e hoje grande amiga, Myriam Gadelha, que, sem dúvida alguma, contribuiu de maneira significativa para minha formação acadêmica e profissional. Todos nobres ensinamentos, não só sobre a prática jurídico-tributária, mas também lições sobre a vida, ficarão para sempre em minha memória.

Ao escritório de advocacia Mouzalas, Borba e Azevedo, por ter me acolhido com tanto carinho e por ter me concedido a oportunidade de aprender sobre a prática jurídica, observando de perto o dia a dia do exercício da advocacia. Especialmente a Rinaldo Mouzalas, por ser um exemplo de profissional e por ter acreditado no meu potencial. Serei eternamente grata por essa experiência desafiadora.

Por fim, a todos que contribuíram direta e indiretamente para a elaboração do presente trabalho.

“Se as coisas são inatingíveis... ora!  
Não é motivo para não querê-las...  
Que tristes os caminhos, se não fora  
A presença distante das estrelas!”

**Mario Quintana**

“Se eu quero e você quer  
Tomar banho de chapéu  
Ou esperar Papai Noel  
Ou discutir Carlos Gardel  
Então vá  
Faça o que tu queres pois é tudo da lei  
da lei”

**Raul Seixas**

## RESUMO

O presente trabalho se debruça no estudo acerca do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), notadamente a base de cálculo, cuja competência para instituir, cobrar, fiscalizar e arrecadar pertence aos Municípios, conforme delineado pela Carta Magna no art. 156, I. Em que pese a existência de uma tese majoritária na doutrina e nos Tribunais Superiores, inclusive com a edição, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), do enunciado sumular nº 160, com o fito de dirimir qualquer controvérsia a respeito do tema, este se revela de grande valor acadêmico em virtude da ausência de pesquisa na área bem como de poucas discussões no que tange ao assunto. Vê-se que há uma patente confusão interpretativa entre a real base de cálculo da exação e a base calculada aliada a incorreta aplicação do princípio da legalidade, um dos limites constitucionais ao poder de tributar, o que engendra, sobremaneira, prejuízo na arrecadação dos Municípios, pois estes, restam-se engessados quando da procedência do lançamento, mormente a aferição da base de cálculo, que é, senão, o valor venal do imóvel, conforme determina do art. 33 do Código Tributário Nacional (CTN). Vislumbra-se, assim, uma manifesta transgressão ao princípio da separação dos três poderes, pois o Poder Legislativo está a exercer atividade privativa do Poder Executivo, tendo em vista que desempenha a apuração da base de cálculo do IPTU no caso concreto - quando cria por meio de lei a Planta Genérica de Valores (PGV) - que é de competência exclusiva da autoridade administrativa fazendária, consoante apregoa o art. 142 do CTN. Logo, defender-se-á, nessa sucinta produção acadêmica, que a criação e alteração da PGV prescinde de lei, visto que, cumpre-se com o princípio da legalidade quando a lei instituidora estabelece como sendo a base de cálculo do IPTU o valor venal do imóvel, segundo determina o CTN. Por derradeiro, empregou-se no estudo em cheque o método de abordagem dedutivo e, quanto ao método de procedimento, usou-se o interpretativo. Relativamente à técnica utilizada, adotou-se a pesquisa direta, realizada por meio do exame de leis e decisões judiciais, e a indireta, verificada mediante a análise bibliográfica sobre o tema.

**Palavras-chave:** IPTU. Base de cálculo. Valor venal. Planta genérica de valores. Princípio da legalidade.

## ABSTRACT

The present study focuses on the quantitative aspect of the tax incidence matrix of the Tax on Urban Property and Property Tax (IPTU), typically, the calculation basis, the capacity to institute, collect, inspect and collect belong to Municipalities, as outlined in the Magna Carta in art. 156, I. In spite of the existence of a majority in the doctrine and Superior Taxes, including an edition, by the Superior Court of Justice (STJ), summary statement No. 160, with the purpose of settling any controversy on the subject, this proves to be of great academic value because of the lack of research in the area as well as few discussions on the subject. It can be seen that there is a clear interpretative confusion between a real base of calculation of the calculation and calculated base allied to the incorrect application of the principle of legality, one of the constitutional limits to the power to tax, which generates a loss in the collection of Municipalities, Instead, they are plastered when the launching comes, bites the calculation basis, which is, otherwise, the real value of the property, as determined in art. 33 of the National Tax Code (CTN). Thus, a manifestation of transgression of the principle of separation of the three branches of government is observed, since the Legislative Branch is exercising the exclusive activity of the Executive Branch, considering that it performs a calculation of the IPTU calculation base in the concrete case - when it creates by means of a law, the Generic Plant of Values (PGV) - according to art. 142 of the CTN. Therefore, it will be defended in this succinct academic production that a creation and modification of the PGV prescribes a law, since, the principle of legality is complied with if the establishing law establishes that a basis of calculation of the IPTU is the value of the property, as determined by the CTN. Lastly, the method of deductive approach was used in the check-in study, and the interpretative method was used for the procedure method. Regarding the technique used, the direct research was carried out by the means of examining laws and judicial decisions, and an indirect one, verified through a bibliographic analysis on the subject.

Keywords: IPTU. Calculation basis. Venal value. Generic plant of values. Principle of legality.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas

ARE – Agravo Regimental

Art. – Artigo

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DJU – Diário de Justiça da União

EC – Emenda Constitucional

ED – Embargos de Declaração

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículo automotor

IR – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

ITBI – Imposto sobre a transmissão, *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os direitos reais de garantia, bem como a cessão de direitos a sua aquisição

ITCMD – Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos

ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural

Min. – Ministro

p. – Página

PGV – Planta Genérica de Valores

pp. – Páginas

RE – Recurso Extraordinário

rel. – Relator

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>RESUMO</b> .....	9
<b>ABSTRACT</b> .....	10
<b>LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS</b> .....	11
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>2 DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA</b> .....	15
2.1 FATO GERADOR.....	15
2.2 ASPECTO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU.....	17
2.3 BASE DE CÁLCULO E PLANTA GENÉRICA DE VALORES .....	24
<b>3 ENTENDIMENTO MAJORITÁRIO A RESPEITO DA CONCEPÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES APENAS POR MEIO DE LEI</b> .....	28
<b>4 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À ELABORAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA POR MEIO DE ATO INFRALEGAL, SEM OBRIGATORIEDADE DE APROVAÇÃO DE LEI</b> .....	35
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	51
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	55

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo está imerso no campo do Direito Tributário, e tem como escopo realizar uma pesquisa a respeito, especificamente, do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), mormente da base de cálculo do referido tributo e da sua forma de apuração.

O tributo em comento, como é cediço, é de competência dos Municípios, conforme delinea a Constituição Federal em seu art. 156, I<sup>1</sup>. Os Municípios, enquanto ente político, portanto, possui autorização para instituir, cobrar, arrecadar e fiscalizar o IPTU em razão da outorga realizada pelo legislador constitucional.

Trata-se de uma espécie de tributo que possui o fito predominantemente arrecadatório, ou seja, possui natureza fiscal e, por ser imposto, não é vinculado a quaisquer atividades estatais. Tal imposto tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, por natureza ou acessão física, como definido em lei civil, localizado na zona urbana do Município, segundo dicção do art. 32<sup>2</sup> do Código Tributário Nacional.

Por seu turno, a base de cálculo do IPTU resta estabelecida no art. 33<sup>3</sup> do mesmo diploma legal retro citado, qual seja, o valor venal do imóvel, sem considerar o valor dos bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário. A expressão “valor venal” pode ser identificada como o valor que o imóvel alcançaria se posto à venda em condições normais do mercado imobiliário.

Como a apuração do valor de cada imóvel dentro do perímetro urbano do Município é uma questão, à evidência, tormentosa para a administração fazendária, aliada à observância ao princípio da legalidade, criou-se a Planta Genérica de Valores, onde estão consignados os valores venais dos imóveis urbanos. Esta, nada mais é do que uma lei em sentido estrito, a qual retrata o preço médio dos imóveis urbanos, chegando-se a um valor presumido dos bens.

No que diz respeito ao princípio da legalidade, este se configura como norte do Direito Tributário, o que significa que é estritamente vinculado aos ditames da lei, que pode ser

---

<sup>1</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

<sup>2</sup> Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

<sup>3</sup> Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

facilmente identificado mediante leitura do artigo 150, I<sup>4</sup> da Constituição Federal e dos 3<sup>a</sup> e 97<sup>5</sup> do Código Tributário Nacional.

Por esta razão, então, para instituir e cobrar tributo é imprescindível que a lei, e somente ela, autorize, nos estritos permissivos delineados por ela. Logo, a lei instituidora do tributo, nos limites estabelecidos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, deve determinar os aspectos do arquetipo tributário, quais sejam, material, espacial e temporal, bem como, o aspecto pessoal e quantitativo, fixando a alíquota e determinando qual será a base de cálculo, entre outras questões intrínsecas à cobrança da exação.

À vista disso, a base de cálculo do tributo em cheque, portanto, deverá estar originalmente prevista em lei, em obediência à estrita legalidade. Logo, quando da instituição do IPTU pelos Municípios, mediante suas leis ordinárias, conforme os imperativos da CF e do CTN, estes devem estabelecer a base de cálculo como sendo o valor venal do imóvel, tendo em vista que, o princípio da estrita legalidade no âmbito do direito tributário somente é atendido quando todos os elementos de sua obrigação, inclusive base de cálculo, estão previstos em lei.

Ocorre que, por esta razão elucidada acima, a maior parte da doutrina e os Tribunais Superiores<sup>6</sup> do país possuem o entendimento majoritário de que a criação e alteração da planta genérica de valores deve ser veiculada por lei em sentido estrito, isto é, cabe ao Poder Legislativo a edição de lei que conste os valores venais dos imóveis urbanos para efeito de determinação da base de cálculo do IPTU.

São alegações levantadas a favor de tal tese: defesa da esfera privada do cidadão; ingerência indevida da administração fazendária na vida pessoal do sujeito passivo; uniformidade de tributação; padronização de avaliações para situações iguais; facilidade no que tange à avaliação, pois a Fazenda Pública não dispõe de pessoal e aparato para tal.

Abriu-se exceção apenas para a atualização dos valores constantes na tabela a título de

---

<sup>4</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

<sup>5</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

<sup>6</sup> RE nº 87.763 –1 (DJU 23.11.1979, rel. Min. Moreira Alves)

correção monetária, mediante decreto do Poder Executivo. Ou seja, não configura como majoração de tributo a simples atualização restrita aos índices de correção da moeda, da respectiva base de cálculo do IPTU, a saber, o valor venal dos imóveis urbanos.

Tal entendimento, inclusive, é matéria do enunciado sumular nº 160 do STJ que aduz o seguinte: “É defeso ao Município, atualizar o IPTU, mediante Decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

Noutra banda, parte da doutrina, em desacordo com a tese majoritária, entende que é competência do Poder Executivo a criação e estipulação de tabelas afim de apurar o valor venal dos imóveis urbanos e que não há previsão legal de a planta genérica de valores precise, necessariamente, ser elaborada e/ou alterada por meio de lei, tendo em vista que há uma patente distinção entre base de cálculo e base calculada. Acreditam, de igual modo, que sua utilização não é obrigatória, absoluta e irrestrita para fins de apuração da base de cálculo dos imóveis urbanos, podendo ser empregada como padrões-guia, já que deve haver discricionariedade para adequar ao real valor venal do imóvel no caso concreto.

Essa parte da doutrina, então, defende que a má interpretação do princípio da legalidade somada a facilitação da administração fazendária na aplicação da norma no que se refere a aferição da base de cálculo bem como a não compreensão da correta distinção entre base de cálculo e base calculada, chega-se a equivocada interpretação de que a base de cálculo do IPTU precisa estar, obrigatoriamente, consignada em lei, sob pena de violação ao princípio da tipicidade fechada, intrínseca ao ramo do Direito Tributário.

Justifica-se a escolha do tema em cheque em razão da sua relevância do ponto de vista acadêmico, notadamente pela ausência de estudo aprofundado sobre a matéria como também por questões de afinidade pessoal, em virtude, inclusive, de trabalhar na área enquanto fiscal de tributos do Município de Santa Rita/PB. Por sua vez, o objetivo geral do presente estudo é elucidar e resolver a problemática que é o objeto da pesquisa.

No que tange à metodologia, utilizou-se nessa pesquisa como método de abordagem o método dedutivo. A partir de um estudo pormenorizado a respeito da compreensão do real significado da base de cálculo, que não se confunde com base calculada, bem como da interpretação correta no que se refere à genuína obediência ao princípio da legalidade, o que são premissas do enunciado conclusivo, chega-se a um raciocínio crítico, construído por meio do raciocínio lógico.

O estudo minucioso a respeito do tema fora realizado a partir de técnicas de pesquisas diretas, através da leitura de leis *latu sensu* e decisões de tribunais, e indiretas por meio da análise bibliográfica de livros, artigos, monografias, teses e dissertações, evidenciando-se

essencialmente doutrinário e bibliográfico.

Por seu turno, como método de procedimento utilizado na metodologia do presente trabalho, optou-se pela abordagem interpretativa, revelando-se eminentemente dogmático-instrumental, tendo em vista a necessidade de operações hermenêuticas, tais como compreender o arcabouço jurídico regulador da matéria à luz da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, das teorias consagradas pela doutrina, como também pelo entendimento dos Tribunais Superiores.

A presente pesquisa será construída e desenvolvida em três etapas, iniciando-se no segundo capítulo e se encerrando no quarto, onde serão evidenciados os principais aspectos concernentes à temática elucidada.

O segundo capítulo do presente trabalho trata das questões intrínsecas ao estudo do IPTU, tais como conceito e definição, fato gerador, regra-matriz de incidência tributária, aspecto quantitativo, notadamente a base de cálculo e alíquota da exação em cheque.

No terceiro capítulo, consignou-se o posicionamento majoritário da maior parte da doutrina e dos Tribunais Superiores do país, através, inclusive, da exposição dos argumentos dos Ministros para elaboração do entendimento predominante constante em seus votos para composição dos acórdãos.

Por seu turno, o quarto capítulo aborda a problemática central que permeia o estudo do presente trabalho, a saber, a obrigatoriedade da elaboração e alteração da planta genérica de valores por meio de lei, não podendo ser desenvolvida por meio de ato infralegal. Expôs-se todos os argumentos contrários ao entendimento majoritário, ou seja, favoráveis à elaboração da planta genérica de valores sem obrigatoriedade lei, podendo ser criada e alterada mediante ato infralegal. Procedeu-se à apresentação da distinção patente que existe entre base de cálculo e base calculada, da correta interpretação do princípio da legalidade tributária e da adequada obediência à tripartição das funções dos poderes da República Federativa do Brasil.

E por derradeiro, em momento posterior, já à guisa de conclusão, serão aludidas as considerações finais acerca da matéria, debruçando-se sobre os argumentos favoráveis à concepção da planta genérica por meio de ato infralegal, prescindindo de criação de lei, em virtude ser competência exclusiva do Poder Executivo a apuração da base de cálculo do IPTU no caso concreto.

## 2 DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é um tributo de competência dos Municípios, conforme aduz o art. 156, I<sup>7</sup> da Constituição Federal (CF), ou seja, tal ente político possui a faculdade de instituir, cobrar, arrecadar e fiscalizar tal exação.

### 2.1 FATO GERADOR

Fato gerador é quando uma situação abstrata, hipotética, prevista em lei, chamada hipótese de incidência, ocorre no mundo fenomênico e com ela surge, de imediato, a obrigação tributária e, conseqüentemente, o dever de pagar tributo.

Fato gerador *in abstracto* pode ser entendido como hipótese de incidência ou hipótese tributaria, ou seja, a situação hipotética previamente estabelecida na norma. Por seu turno, o fato gerador *in concreto* pode ser conceituado como fato imponível ou fato jurídico tributário, denotando a situação aperfeiçoada no plano concreto, isto é, no mundo fático (COSTA, 2016, p. 204).

Dessa forma, o IPTU possui como fato gerador, consoante dicção do art. 32 do Código Tributário Nacional (CTN), a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, por natureza ou acessão física, como definido pela lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Os Municípios, então, enquanto entes políticos, poderão, mediante lei em sentido estrito, instituir o IPTU. O Distrito Federal, de igual modo, poderá instituir o IPTU, em razão da sua competência cumulativa, bem como os Território quando estes não forem divididos em Municípios, segundo o art. 147 da CF<sup>8</sup>.

Machado (2009, p. 392), afirma que é de suma importância nos estudos a respeito do IPTU à delimitação e conceituação da zona urbana. Tal delimitação resulta na disciplina da própria discriminação da competência. Pois, caso o imóvel esteja situado dentro do perímetro urbano, a competência para promover a tributação é dos Municípios. Por sua vez, caso o imóvel esteja inserido dentro da zona rural, constitui-se fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), cuja cobrança compete à União.

---

<sup>7</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

<sup>8</sup> Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Pois bem, a priori, prevalece o critério geográfico, isto é, a localização do imóvel, se dentro do perímetro urbano ou não; no entanto, existe como forma subsidiária o critério complementar, qual seja, a destinação dado ao imóvel.

Nas palavras de Machado, *ipsis literis*:

O critério da localização do imóvel na zona urbana prevalece em princípio, mas é possível que o imóvel, mesmo estando na zona urbana definida na lei municipal, esteja sujeito à incidência do imposto territorial rural [ITR], e não ao imposto sobre a propriedade e territorial urbana [IPTU] (2009, p.393).

Cumprido frisar que, tanto o Superior Tribunal de Justiça (STJ) como o Supremo Tribunal Federal (STF), adotou o entendimento segundo o qual o critério da localização não abarca o imóvel dentro do perímetro urbano que seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, o que faz com que incida ante a essas situações, apenas o ITR (MACHADO, 2009, p.393). Assim, se um imóvel estabelecido em perímetro urbano possuir destinação rural, este estará sujeito a incidência apenas do ITR.

Um imóvel fixado dentro do cinturão urbanístico do Município, mesmo se estiver se beneficiando dos melhoramentos ofertados e mantidos, não pode ser compelido ao pagamento do IPTU em virtude do desenvolvimento de atividade de agroindústria, por exemplo (MIRANDA, 2014, p. 83).

No que tange ao conceito de zona urbana, esta, de acordo com o CTN, definida em lei municipal, se configura na medida que se infere a existência de pelo menos dois dos melhoramentos construídos ou mantidos pelo poder público constantes nos incisos do §1 do art. 32<sup>9</sup> do CTN, quais sejam: a) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água; c) sistema de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

A presença de pelo menos dois desses requisitos é indispensável para que o imóvel se considere estabelecido dentro da zona urbana (MACHADO, 2009, p.393). Desta feita, caso não haja a presença de pelo menos dois dos melhoramentos supracitados, elencados no §1 do art. 32 do CTN, não ocorrerá o fato gerador, em razão da não configuração do imóvel como urbano.

---

<sup>9</sup> Art. 32. (...) § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Conforme sustenta Miranda (2014, p. 82), o critério espacial do imposto em epígrafe, restringe-se à definição, mediante lei municipal, de sua zona urbana para efeito da cobrança de exação. Essa definição deverá, obrigatoriamente, atentar-se para os critérios definidos no §1 do art. 32 do CTN supracitado.

Vale destacar ainda que, as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana que evidenciam fisionomia de zona urbana, podem ser consideradas urbanas para fins de tributação do IPTU, mesmo que se trate de áreas não servidas por quaisquer dos melhoramentos do § 1º do art. 32 do CTN (SABBAG, 2014, p.1030), desde que haja previsão em lei municipal bem como esteja inserida em loteamentos aprovados pelos órgãos competentes e que se destinem à moradia, indústria ou comércio, de acordo com o que determina o § 2º do art. 32 do CTN<sup>10</sup>.

Em síntese, segundo Machado (2009, p.393), hodiernamente o critério geográfico é a regra. Considera-se um imóvel como urbano ou rural, conforme esteja situado dentro da zona urbana ou dentro da zona rural. De forma excepcional, no entanto, o imóvel inserido dentro da zona urbana, deverá ser classificado, a título de cobrança tributária, como rural, tendo em vista sua destinação.

Portanto, conclui-se que a localização do imóvel não tem sido mais o critério a ser levado em consideração, isoladamente, para se definir o critério espacial do tributo incidente sobre o bem imóvel. (HARADA, 2006, p.329).

Por derradeiro, corroborando com tal entendimento, os tribunais do país, especialmente o STJ, endossaram o posicionamento sobre a matéria no sentido de preterir o critério topográfico em prol do critério da destinação, haja vista a insuficiência do critério de localização. Assim, ante a esta insuficiência, sobretudo em face do posicionamento jurisprudencial, deve-se prestigiar a tributação dos imóveis segundo o critério de sua destinação econômica (SABBAG, 2014, p. 1031).

## 2.2 ASPECTO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IPTU

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica em sentido estrito e possui a finalidade de delinear a incidência de um tributo. Apresenta-se como juízos hipotéticos-

---

<sup>10</sup> Art. 32. (...) § 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

condicionais, isto é, apresenta-se como uma hipótese que se converterá em uma consequência, ou seja, é formado pela reunião do antecedente e do consequente normativo.

Ao se referir à regra-matriz de incidência tributária, Viera (1993, p.70) elucida com muita clareza quando afirma:

Outro não quadraria ser o caminho, senão o da norma jurídica, porque é o único capaz de conduzir-nos às mais íntimas regiões de uma figura tributária, autorizando-nos a penetrar sua arquitetura estrutural. O conhecimento do tributo passa necessariamente pelo conhecimento da norma, pois, afinal, tributo é norma.

A hipótese ou antecedente normativo descreve abstratamente um fato, acontecimento ou comportamento enquanto a consequência ou consequente normativo prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar caso ocorra no mundo fático (CARVALHO, 2012, p.298).

A regra-matriz, então, é a previsão legal abstrata de um determinado acontecimento que quando ocorre no mundo fenomênico gera a obrigação tributária e com ela, o consequente dever de pagar tributo. Esta previsão é construída através da presença de elementos ou critérios que estão presentes no antecedente e no consequente normativo, quais sejam: os critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo, os quais acabam definindo a regra-matriz de um tributo (CARVALHO, 2012, p.195).

Ante o exposto, vê-se que a regra-matriz de incidência tributária é um instrumento científico capaz de promover a identificação e conhecimento da unidade irreduzível que define a fenomenologia da imposição jurídico-tributária (CARVALHO, 2012, p.298).

É possível, então, dizer que a regra-matriz de incidência tributária reflete aquilo que está disposto na legislação, sendo uma norma jurídica em sentido estrito, tornando capaz de penetrar na arquitetura estrutural de qualquer tributo (RIZZO, 2010, p.28).

Destaca Paulo de Barros Carvalho em sua obra “Fundamentos jurídicos da Incidência Tributária”:

A regra-matriz de incidência tributária, como norma geral e abstrata, não traz, na hipótese, a descrição de um evento especificamente determinado, traço peculiar às normas individuais e concretas. Antes, alude a uma classe de eventos, na qual se encaixarão infinitos acontecimentos concretos. E a operação lógica de inclusão de um elemento numa classe é chamada “subsunção”. Satisfazendo aos requisitos de pertinencialidade a certa classe “C”, um objeto determinado (“o”) nela se subsume. Essa nota revela, imediatamente, que a incidência da regra não ocorrerá enquanto norma individual e concreta, dando conta da subsunção do fato à classe de acontecimentos descritos no suposto, não for expedida pelo órgão competente (1999, pp.82-83).

O antecedente ou descritor normativo, revela-se mediante uma linguagem descritiva, recolhendo os fatos relevantes para o direito do meio social, buscando estabelecer disciplina e qualifica-los de maneira normativa enquanto fatos jurídicos. Desse modo, trata-se da descrição

normativa abstrata do acontecimento, ou seja, previsão de um fato, cuja ocorrência no mundo dos fenômenos faz surgir, de imediato, o vínculo da relação jurídico-tributária prescrita no consequente normativo, isto é, emerge-se a obrigação tributária.

Em outras palavras, o antecedente remete a descrição de um evento abstrato e a consequência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá produzir no mundo fenomênico, razão pela qual se nomeia como descritor e prescritor.

Consoante ensina Carvalho (2007, p.356), norma jurídica é “produto da construção intelectual de um sujeito psicologizado”, na qual há um elo de ligação entre o antecedente e o consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária. Essa ligação entre ambos viabiliza o estabelecimento, pela autoridade administrativa com poderes para legislar, na norma dos fatos que considera essenciais. Logo, entre a descrição factual e o regramento da conduta incide a imputação deôntica.

Pode-se afirmar, então, que a norma jurídica em sentido estrito é aquela que define a incidência tributária e sua construção se apresenta com os juízos hipotéticos-condicionais, da autoridade com linguagem competente (RIZZO, 2010, pp.26-27).

Por incidência da norma jurídica, entenda-se o seu efeito de transformar em fato jurídico o suporte fático que o direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico. Sendo a norma jurídica formada logicamente por uma proposição descritiva ligada à outra prescritiva pelo conectivo dever-ser, toda vez que ocorre no mundo os fatos previstos em seu descritor, ela incide, qualificando-os de jurídicos: cria-se, assim, os fatos jurídicos (RIZZO, 2010, pp.26-27).

Por seu turno, o consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária apresenta linguagem prescritiva, em virtude de regulamentar a conduta abstrata prescrevendo direitos e obrigações que decorrem do acontecimento descrito no antecedente normativo. (CARVALHO, 2012, p. 353).

Nas palavras de Barbosa (2006, p.48), o consequente normativo prescreve uma relação jurídica, que possui como consequência, para o indivíduo que se comportou no mundo fático tal qual como descreve abstratamente a norma, o dever de prestar uma obrigação.

É cediço que no consequente normativo, existem critérios ou aspectos, que possibilitam a identificação do vínculo jurídico-tributário, e, possuem o objetivo de identificar quem são os sujeitos da relação bem como determinar o objeto da prestação tributária a título de pecúnia, quais sejam: o critério pessoal e o critério quantitativo (CARVALHO, 2012, p.353).

O critério pessoal aponta quem são os sujeitos que compõem a relação jurídico-tributária, ou seja, de um lado o sujeito ativo, credor ou pretensor, e, de outro, sujeito passivo ou devedor.

Logo, a norma em sentido estrito determina quem são os sujeitos da relação jurídico-tributária: o sujeito ativo, quando expressamente delimitada a competência tributária e, de forma abstrata, o sujeito passivo, quando um indivíduo se comporta no mundo dos fenômenos conforme descreve previamente a norma.

No caso do tributo em cheque, a saber, IPTU, configura-se como sujeito ativo, os Municípios, enquanto entes políticos, devido à outorga delineada pelo art. 156, I da CF e, tem-se como sujeito passivo, conforme preconiza o art. 34 do CTN, o proprietário do imóvel, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título (BARBOSA, 2006, p.68).

Noutra banda, o critério quantitativo, na ótica de Carvalho (2012, p.353), refere-se ao objeto da obrigação, sendo formado pela conjunção da base de cálculo e alíquota. Nele são encontradas as grandezas por meio das quais se dimensiona e quantifica o fato jurídico-tributário.

É por meio desse critério que identificamos a dimensão em termos numéricos do objeto (tributo) da relação jurídico-tributária, definindo o *quantum* a que o sujeito ativo (credor) tem direito de receber, e o sujeito passivo, ora devedor, deve para adimplir com a obrigação.

A respeito do critério quantitativo, vale transcrever o que José Roberto Vieira evidencia:

O critério quantitativo é composto precisamente pelos dados que possibilitam a fixação dos exatos contornos do objeto da prestação pecuniária, mediante o concurso da base de cálculo e alíquota (1993, p.66)

Na visão de Barbosa (2006, p.69), tal critério possibilita a aferição precisa da quantia devida, a título de tributo, pela ocorrência do fato jurídico tributário, e está inserido no consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária, servindo para determinar a prestação obrigacional tributária.

O aspecto quantitativo, portanto, é formado por um grupo de informações retiradas da interpretação da norma que possuem o objetivo de fornecer dados para apurar a precisa quantia a ser paga a título de tributo pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Logo, é no consequente normativo, notadamente no critério ou aspecto quantitativo, onde serão encontradas referências às grandezas por meio das quais o legislador pretendeu dimensionar e quantificar o fato jurídico-tributário, isto é, estabelecer a exata quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo (CARVALHO, 2012, p.353), esse como sendo objeto da obrigação principal e seu cálculo é realizado mediante a apuração dos elementos, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota. Ambos indispensáveis à quantificação do tributo, embora tenham existências distintas (BARBOSA, 2006, p.69).

A primeira, a saber, base de cálculo, pode ser considerada como a própria quantificação do fato jurídico-tributário, ou partindo do aspecto numérico, pode ser o próprio fato jurídico-tributário. Por esse motivo, afirma-se que a base de cálculo é um elemento quantitativo da regra-matriz de incidência (SCHOUERI, 2012, pp.481-482).

A respeito da base de cálculo, Machado (2009, p.135) aduz, *in verbis*:

Base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária. Assim, quando a lei institui um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável. Essa realidade é que nos permite identificar a espécie de tributo, muito especialmente distinguir e identificar a espécie *imposto*, a que mais direta e claramente se relaciona a uma realidade econômica.

Assim, base de cálculo pode ser identificada como o suporte econômico sobre o qual recai a alíquota com a finalidade de aferir o tributo que será recolhido ao Estado. Quantifica, portanto, a materialidade da relação e está inserida na norma que descreve abstratamente a hipótese de incidência.

A segunda, a saber, a alíquota, é expressa em forma de percentual e é aplicada a partir da identificação da base de cálculo. Assim, aplica-se a alíquota sobre o montante econômico apurado a título de base de cálculo, chegando-se ao valor exato da exação devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da relação.

Nas palavras de Machado (2009, p. 136):

[...] tem sido utilizada geralmente para indicar o percentual aplicado sobre a base de cálculo para determinar-se o valor do tributo. [...] A rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou dimensível, do fato gerador e o valor do tributo correspondente.

É uma grandeza dimensional do fato gerador, que permitirá a apuração do *quantum* tributário a pagar e deve, necessariamente, estar expressa em lei, em homenagem ao princípio da legalidade tributária, nos termos do art. 97, IV do CTN, ou seja, deve restar estabelecida na lei instituidora do tributo.

Portanto, a alíquota se traduz num percentual que incidirá sobre a grandeza econômica apurada a título de base de cálculo. Desse modo, vê-se que a alíquota se une à base de cálculo com o fito de determinar, em termos precisos, o *quantum* a ser pago pelo sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária.

No que tange à regra-matriz de incidência tributária especificamente do IPTU, afirma Miranda:

Com base na ordem constitucional, primordialmente, e nos demais parâmetros estabelecidos pela lei 5.172/66 (CTN), recepcionada como lei complementar pela Constituição, por leis ordinárias de cada Município, e expedientes administrativos, todos compaginando-se ao conceito de propriedade e posse do Código Civil, pode-se então construir, *in generum*, a regra-matriz de incidência do imposto sobre a

propriedade predial e territorial urbana, tendo como titulares do mesmo os Municípios brasileiros, o Distrito Federal e, na hipótese de existência, os Territórios, se não divididos em municípios (art. 147 da CF/88), sendo aí uma extensão da União (2014, p.81).

A respeito da alíquota constante no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária do IPTU, nas palavras de Kiyoshi Harada (2012, p.124), esta pode ser conceituada como o percentual que incide sobre a base de cálculo, a saber, o valor venal do imóvel, apurado em conformidade com o que a lei determina.

Sabe-se que a alíquota do IPTU pode ser progressiva (ao lado os impostos federais ITR e o IR) e variável em razão do valor venal, da localização e/ou do uso do bem imóvel, consoante prescreve a Constituição Federal em seu art. 156, § 1º<sup>11</sup>, a partir da Emenda Constitucional nº 29, de 13 set. 2000, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II<sup>12</sup>.

Importante frisar que, de acordo com Machado (2009, p.394), as alíquotas do IPTU são fixadas pelos Municípios sem imposição de qualquer limite legal, haja vista ausência de previsão na CF e no CTN, sendo o seu maior limite o princípio constitucional da vedação ao confisco, umas das limitações ao poder de tributar do Estado.

Com relação à questão da variação de alíquota, sabe-se que, em tempos remotos o STF já apontava no sentido de consentir flexibilidade, buscando privilegiar, sob o prisma da extrafiscalidade, o direito à moradia. Note o teor do enunciado sumular nº 539, editada em 1969: “É constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro” (SABBAG, 2014, p.1035).

Pode-se lembrar que a progressividade é técnica de incidência de alíquotas variadas, cujo aumento se dá na medida em que se majora a base de cálculo do gravame. O critério, como meio de exteriorização do princípio da capacidade contributiva, permite ao IPTU a consagrada progressividade em razão do valor do imóvel, conforme se depreende do art. 156, § 1º, I da CF<sup>13</sup>, possuindo caráter nitidamente fiscal, ventilada a partir do critério modificador permitido pela EC nº 29/2000 (SABBAG, 2014, p.1035).

---

<sup>11</sup> Art. 156. (...) § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

<sup>12</sup> Art. 182. (...) § 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: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

<sup>13</sup> Art. 156. (...) § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel;

Há, de igual modo, a possibilidade do IPTU ter alíquotas diferenciadas em razão da localização e uso do imóvel, conforme reza o art. 156, § 1º, II da CF<sup>14</sup>, caracterizando, então, a seletividade, tendo em vista que as alíquotas são diversas em razão da diversidade do objeto a ser tributado e não em razão do crescimento da base de cálculo.

Logo, o art. 156, § 1º, II da CF, na redação dada pela EC 29/00, introduz o princípio da seletividade ao IPTU, fazendo com que haja variação, portanto, de acordo com o bairro em que se situe o bem ou conforme o seu uso comercial ou residencial (TORRES, 2005, p.397), revelando-se a progressividade fiscal.

O IPTU, então, será seletivo se suas alíquotas forem diferentes para imóveis diferentes, seja essa diferença em razão da utilização, ou da localização, ou de um outro critério qualquer, mas sempre diferença de um imóvel para outro imóvel (MACHADO, 2009, p.396).

A instituição de alíquotas diferenciadas em razão da localização e do uso do imóvel deve-se em respeito ao princípio da isonomia, pois se tributa desigualmente os que se acham em situação de desigualdade, atendendo-se ao princípio da capacidade contributiva, o qual determina que o ônus social se distribui conforme o patrimônio e a capacidade econômica do contribuinte (SABBAG, 2014, p.1037).

Por sua vez, a progressividade no tempo, nos moldes do art. 182, § 4º, inciso II, de natureza puramente extrafiscal, é instrumento de política urbana, tendo em vista que a alíquota cresce em função do tempo durante o qual o contribuinte se mantém em desobediência ao plano de urbanização da cidade (MACHADO, 2009, p.395), ou seja, em virtude do não cumprimento da função social da propriedade.

A progressividade no tempo, para fins extrafiscais, sempre foi admitida pela CF, como instrumento de pressão (COSTA, 2009, p.386) ao proprietário do bem imóvel que, devendo promover a ele o adequado aproveitamento, permanecia-se desobediente ao necessário cumprimento da função social da propriedade, um dos princípios da ordem econômica e financeira.

Em termos conclusivos, é possível assinalar uma progressividade dupla ao IPTU: a progressividade *extrafiscal*, que lhe é genuína e histórica, e a progressividade *fiscal*, recente e haurida na EC nº 29/2000 (SABBAG, 2014, p. 1035).

Por seu turno, a respeito da base de cálculo do IPTU, constante no aspecto quantitativo da sua regra-matriz de incidência tributária, o artigo 33 do Código Tributário Nacional dispõe que esta é o valor venal do imóvel, ficando a rigor do legislador municipal estabelecer os

---

<sup>14</sup> Art. 156. (...) § 1º (...) II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

critérios a serem utilizados para sua apuração (RIZZO, 2010, p. 32), isto é, os Municípios, portanto, devem, mediante lei, fixar critérios objetivos, genéricos e impessoais para a determinação do valor venal dos imóveis.

Conceitua-se valor venal do imóvel como o valor provável de venda do bem imóvel em condições normais de mercado. Ou seja, é o valor de mercado imobiliário impõe.

Por derradeiro, conclui-se que para saber exatamente o montante pecuniário a ser pago pelo sujeito passivo na relação jurídico-tributária, é fundamental que se conheça o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, inserido no consequente normativo, a partir da conjugação da base de cálculo e da alíquota.

### 2.3 BASE DE CÁLCULO E PLANTA GENÉRICA DE VALORES

Base de cálculo é a grandeza econômica auferível sobre a qual se incide uma determinada alíquota, prevista em lei, com o fito de definir a importância que o sujeito passivo deverá recolher aos cofres públicos a título de tributo, que faz parte do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária. E, como é cediço, para cada tributo em espécie, o Código Tributário Nacional (CTN) define uma base de cálculo específica.

Tal grandeza econômica tem a função de identificar a verdadeira natureza do tributo. Como assente na doutrina tributária, a base de cálculo pode confirma ou infirmar o critério material da regra-matriz (BARBOSA, 2006, p.70).

Mizabel de Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho assim define:

Base de Cálculo é a ordem de grandeza que, posta na consequência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua gradação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição do tipo tributário (1982, p.252).

No plano das normas, a base de cálculo é uma referência puramente abstrata. Como exemplo, tem-se o valor da operação. O valor é individualizado por meio da base de cálculo fática (norma individualizada, aplicada ao caso concreto). E é, à evidência, uma importância econômica (valor em dinheiro).

No caso do IPTU, notadamente, a base de cálculo, é o valor venal do imóvel, definida no art. 33<sup>15</sup> do CTN, como já exposto acima. E, por sua vez, valor venal do imóvel, repita-se, pode ser entendido como o valor que um imóvel alcançaria em uma operação de compra e venda, em condições normais do mercado imobiliário, sem englobar quaisquer encargos

---

<sup>15</sup> Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

financeiros relativos à compra e venda, permitindo-se a diferença de até 10% (dez por cento) para mais ou para menos (HARADA, 2012, p.122).

De acordo com Costa (2016, p.412), “O conceito de valor venal do imóvel, consoante já exposto, pode ser singelamente definido como o valor de venda do bem para pagamento à vista, em condições normais de mercado”.

Insta frisar que, o valor não se confunde, em nenhuma hipótese, com preço, este definido como a importância econômica acordada entre as partes, transmitente e adquirente, em um contrato de compra e venda de um bem imóvel.

Quando se afirma, a partir do texto constitucional, que a base de cálculo deverá ser o valor venal do imóvel, este deve ser entendido como o resultado da sua situação física (edificado/não-edificado; novo/velho; padrão luxo/popular; pequeno/grande), somada a sua destinação (residencial/comercial/industrial) e ainda aliada com a sua localização e os serviços públicos que o atendem (LOURENÇO, 2007, p.80).

O valor venal pode ser entendido também como o valor provável que um imóvel urbano poderá atingir em havendo transação imobiliária em condições de pagamento à vista e mercado estável. Provável porque a maior parte dos imóveis inseridos no perímetro urbano não estão sendo negociados.

O art. 97, IV do CTN estabelece que a base de cálculo do tributo deverá ser originalmente prevista em lei em prol da estrita legalidade tributária. Entretanto, o Poder Executivo pode, em momento posterior, vir a realizar uma alteração na também chamada “base impositiva” (SABBAG, 2014, p.1032).

Logo, a base de cálculo do IPTU deve estar consignada em lei e sua alteração também deverá ser por meio desta. No entanto, a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo realizada por meio de ato infralegal, como por exemplo, decreto municipal, não implica em majoração do tributo, a teor do § 2º do art. 97 do CTN<sup>16</sup>.

No entanto, se os valores atualizados mediante decreto excederem aos índices oficiais de correção da moeda, veiculando aumento sob a capa de atualização, o excedente ensejará indevido, em razão da violação ao princípio da legalidade tributária, na ótica da estrita legalidade ou tipicidade fechada (SABBAG, 2014, p.1033).

Dessa forma, a lei que fixa a base de cálculo do IPTU, não pode ser alterada por meio de ato do Poder Executivo, pois assim, estar-se-ia violando o princípio da legalidade, tendo em

---

<sup>16</sup> Art. 97 (...) § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

vista a ausência de submissão ao crivo do Poder Executivo. O entendimento acima, inclusive, é matéria de enunciado sumular de nº 160 do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Ocorre que, cabe à repartição fazendária competente apurar o valor venal dos imóveis, circunscritos no perímetro urbano, no caso concreto, com o objetivo de proceder ao cálculo da exação, assegurado o direito da avaliação contraditória ao sujeito passivo, nos termos do art. 148 do CTN<sup>17</sup> (MACHADO, 2009, p. 396).

No entanto, como a apuração do valor venal de todos os imóveis inseridos dentro do perímetro urbano não é encargo de fácil execução para autoridade lançadora, a fim de simplificar a atividade de aferição, criou-se a chamada Planta Genérica de Valores (PGV), que nada mais é do que a lei que fixa a base de cálculo do IPTU, criada pelo Poder Legislativo, como dito acima, que retrata o preço médio dos imóveis urbanos, chegando-se a um valor presumido do bem.

Sobre a questão, Ataliba (1979, pp. 122-123) se posicionou afirmando: “Esta forma de proceder é mais requintada, mais objetiva, mais racional e mais consentânea com as exigências do Estado de Direito e do princípio da estrita legalidade da tributação, pois retira qualquer desenvoltura, subjetivismo ou pessoalidade do lançamento. ”

A planta genérica de valores, portanto, indica o quanto vale em metros quadrados o imóvel predial e territorial urbano. A finalidade da planta de valores genéricos é quantificar os valores dos imóveis de cada logradouro dentro do perímetro municipal, de forma pradrionizante.

A PGV, então, traduz-se num modo de pensar tipificante, facilitando a aplicação da lei em massa, à luz do princípio da praticidade e simplificador, abrindo mão da individualidade da aplicação da norma.

Pode-se proclamar que, a planta genérica de valores guarda perfeita sintonia com princípio da praticabilidade no ramo do direito tributário, princípio esse cuja acepção jurídica pode ser traduzida como: “[...] conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico” (COSTA, 2007, p.52).

Patrícia Ferreira Pomoceno (2010) salienta:

A avaliação em massa, que se traduz na planta genérica de valores, oportuniza/permite que o Município execute a lei tributária, pois torna viável a quantificação da obrigação tributária do IPTU, sem tal técnica, seria impossível ao Fisco aferir o valor do tributo, o que tornaria a legislação impraticável. Assim, para fins de incidência do IPTU, o valor venal será aquele encontrado com base na planta genérica de valores.

---

<sup>17</sup> Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

A atividade da autoridade fazendária consiste em apenas fazer o devido enquadramento do imóvel a ser tributado no padrão previamente estabelecido na lei, notadamente, a planta genérica de valores, com o escopo de apurar o valor venal para fins de cobrança do IPTU.

Ainda no que se refere a PGV, cumpre frisar que esta é regulamentada pelo Comitê Brasileiro de Construção Civil, pela NBR – 14.653-2 (Avaliação de Imóveis Urbanos da ABNT – Associação Brasileira De Normas Técnicas)

Importante destacar que, na determinação da base de cálculo do IPTU, exclui-se o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, comodidade ou aformoseamento, consoante reza o parágrafo único do art. 33<sup>18</sup> do CTN.

Tal mandamento tem como objetivo evitar controvérsia no que diz respeito ao conceito de imóvel por acessão física. Ou seja, afasta-se os imóveis por acessão intelectual, como bem descreve o fato gerador do imposto em cheque no art. 32 do CTN.

Por derradeiro, ainda no que tange a base de cálculo do IPTU, especificamente a sua alteração, frisa-se que esta é uma exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal. Ou seja, o poder legislativo poderá majorar a base de cálculo do IPTU mediante lei antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que tenha sido publicada.

A EC 42/2003 dispôs na parte final do art. 150, § 1º, CF, que é exceção à anterioridade nonagesimal a alteração da base de cálculo do IPTU. Portanto é possível que se proceda à fixação legal do valor venal de um imóvel, no fim do ano, e que tal modificação possa ser aplicada no 1º dia do exercício financeiro seguinte, e antes de decorridos os 90 (noventa) dias da publicação a lei que os instituiu ou aumentou. (SABBAG, 2014, p.1033).

---

<sup>18</sup> Art. 33. (...) Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

### **3 ENTENDIMENTO MAJORITÁRIO A RESPEITO DA CONCEPÇÃO DA PLANTA GENÉRICA DE VALORES APENAS POR MEIO DE LEI**

A doutrina majoritária e os Tribunais Superiores do país sustentam que os valores venais dos imóveis para efeitos de tributação do IPTU, necessariamente, devem estar consignados na planta genérica de valores, que nada mais é do que uma lei ordinária aprovada pela câmara municipal. E os valores constantes na planta em cheque não poderão ser alterados a título de majoração por ato infralegal, apenas atualizados de acordo com os índices de desvalorização da moeda, caso contrário estar-se-ia incorrendo em violação ao princípio da legalidade estrita.

Nesse tom, confira-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*, a respeito do tema:

IPTU. A APURAÇÃO DA BASE DE CALCULO EM CADA EXERCÍCIO, MEDIANTE A REAVALIAÇÃO ECONÔMICA DO IMÓVEL, PELO EXECUTIVO MUNICIPAL, SEGUNDO A PREVISÃO DOS PADROES DA PLANTA DE VALORES GENÉRICOS, IMPORTA MAJORAÇÃO DO TRIBUTO, VEDADA NA LEI COMPLEMENTAR (ART. 97, PAR.1 DO CTN). RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (STF - RE: 104619 SP, Relator: CARLOS MADEIRA, Data de Julgamento: 22/04/1986, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJU 23-05-1986 PP-08784 EMENT VOL-01420-01 PP-00209)

Em igual sentido:

TRIBUTÁRIO - IPTU. - INCONSTITUCIONAL E ILEGAL A MAJORAÇÃO (NÃO A SIMPLES ATUALIZAÇÃO) DO VALOR VENAL DOS IMOVEIS TRIBUTADOS POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO - NÃO HA CONFUNDIR "ATUALIZAÇÃO DO VALOR MONETARIO DA BASE DE CALCULO" COM A "MAJORAÇÃO DA PROPRIA BASE DE CALCULO DO IMPOSTO". - RECURSO IMPROVIDO. (STJ - REsp: 11266 CE 1991/0010169-9, Relator: Ministro AMÉRICO LUZ, Data de Julgamento: 05/02/1992, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJU 09.03.1992 p. 2564 RSTJ vol. 34 p. 342 RSTJ vol. 86 p. 239, DJU 09.03.1992 p. 2564 RSTJ vol. 34 p. 342 RSTJ vol. 86 p. 239)

Nesta esteira, é de bom alvitre que se colacione um trecho do voto no Ministro Relator Herman Benjamin no REsp 1.119.964/SP, deixa claro seu entendimento a respeito da imprescindibilidade das PGV veiculadas por lei, como forma de viabilizar a cobrança do IPTU:

[...] os Município lançam o imposto sobre propriedade de ofício e, para viabilizar a cobrança, acabam adotando fórmulas genéricas que abarcam os milhares e, no caso de São Paulo, milhões de imóveis tributados anualmente.

Refiro-me às famosas plantas genéricas de valores que, exatamente por serem avaliações unilaterais do valor venal desses bens, devem ser veiculadas por lei.

Por seu turno, veja-se um trecho da ementa no ARE 820303 ED/PR do Supremo Tribunal Federal que endossa tal entendimento a respeito do tema em completa harmonia com o posicionamento do STJ:

(...) III – Essa Corte, no julgamento de feito com repercussão geral reconhecida, RE 648.245/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, reiterou seu entendimento no sentido de que, com base no princípio da reserva legal (art. 150, I, da CF), somente por lei em sentido formal é possível instituir, alterar ou majorar a base de cálculo do IPTU, cabendo apenas sua atualização por meio de decreto, desde que em patamar inferior aos índices inflacionários oficiais de correção monetária. (...)

Observe-se um trecho do relatório do Ministro Relator Ricardo Lewandowski no ARE 820303 ED/PR do STF:

(...) O que seria necessário é que o uso de tal forma presuntiva fosse expressamente autorizado pelo Poder Legislativo, que poderia fixar os critérios e procedimentos para a elaboração de tais Plantas Genéricas de Valores - PGVs . Com isso, estaria atendida a Legalidade Tributária, com seu substrato democrático da autotributação. (...)

Diante disso, tem-se o entendimento de que a modificação dos valores constantes da planta genérica do Município no sentido de alterar a base de cálculo do IPTU, definitivamente, não pode ser realizada por meio de decreto. Observe-se a ementa completa do STF no ARE 820303 ED/PR supracitado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS DE DECISÃO MONOCRÁTICA. NÍTIDO OBJETIVO DE REDISCUTIR A MATÉRIA. CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. CABIMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA. ANÁLISE DE PRÉVIA DE PROVAS E DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS. SÚMULA 279 DO STF. EVENTUAL AFRONTA À CONSTITUIÇÃO SERIA INDIRETA. CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA NO STF. DESNECESSIDADE. TRIBUTÁRIO. IPTU. BASE DE CÁLCULO. IMÓVEL QUE SURTIU APÓS A LEI QUE PREVÊ A PLANTA GENÉRICA DE VALORES. AVALIAÇÃO INDIVIDUAL REALIZADA POR MEIO DE DECRETO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL (ART. 150, I, DA CF). ENTENDIMENTO FIXADO EM PRECEDENTE COM REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. I – Para se chegar à conclusão contrária à adotada pelo acórdão recorrido, no que diz respeito aos requisitos de admissibilidade do mandado de segurança, faz-se necessário o exame do conjunto fático-probatório dos autos, bem como a análise de normas infraconstitucionais, o que inviabiliza o extraordinário com base na Súmula 279 do STF ou porque a afronta à Constituição, se ocorrente, seria indireta. II – Se no momento do julgamento do recurso extraordinário já houver orientação consolidada do STF no mesmo sentido do acórdão recorrido, é desnecessário o retorno dos autos ao Tribunal a quo, para que este, em obediência ao art. 97 da CF, submeta a arguição de inconstitucionalidade ao tribunal pleno ou ao órgão especial, considerando os princípios da celeridade processual e da razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da CF), como no caso dos autos. Desnecessidade de observância absoluta para a aplicação dos precedentes dos quais resulte a declaração de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade. Suficiência da equivalência das matérias examinadas. III – Essa Corte, no julgamento de feito com repercussão geral reconhecida, RE 648.245/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, reiterou seu entendimento no sentido de que, com base no princípio da reserva legal (art. 150, I, da CF), somente por lei em sentido formal é possível instituir, alterar ou majorar a base de cálculo do IPTU, cabendo apenas sua atualização por meio de decreto, desde que em patamar inferior aos índices inflacionários oficiais de correção monetária. IV – É

inconstitucional decreto que, pela primeira vez, estabelece os valores (avaliação individual) que servem de base de cálculo para exigir o IPTU sobre os imóveis descritos nos autos, ainda que se trate de bem que surgiu após a a lei que prevê a planta genérica de valores que servem de base para cálculo do imposto. V – Agravo regimental a que se nega provimento. (STF - ARE: 820303 PR, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 09/09/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-181 DIVULG 17-09-2014 PUBLIC 18-09-2014)

No mesmo norte, note-se outra ementa do Supremo Tribunal Federal em ARE 854801/PR, cuja relatoria foi do Ministra Cármen Lúcia:

DECISÃO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU. MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO POR DECRETO E ACIMA DOS ÍNDICES INFLACIONÁRIOS OFICIAIS DE CORREÇÃO MONETÁRIA: REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. ACÓRDÃO RECORRIDO CONSOANTE À JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO AO QUAL SE NEGA SEGUIMENTO. Relatório 1. Agravo nos autos principais contra inadmissão de recurso extraordinário interposto com base no art. 102, inc. III, al. a, da Constituição da República contra o seguinte julgado da Turma Recursal dos Juizados Especiais de Londrina: “RECURSO INOMINADO – TRIBUTÁRIO - AÇÃO DE RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DE IPTU – MAJORAÇÃO DO VALOR VENAL DO IMÓVEL SEM OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE – IMPOSSIBILIDADE – INCIDÊNCIA DA SUMULA 160 DO STJ – SENTENÇA MANTIDA. Recurso conhecido e desprovido” (Evento n. 47). 2. O Agravante alega contrariedade aos arts. 97 e 103 da Constituição da República. Assevera que, “a questão trazida para análise de Vossas Excelências é outro: referida avaliação individual foi formalizada, externada, através de um Decreto Municipal. E o Tribunal a quo, ao afirmar que “houve majoração da base de cálculo de IPTU por decreto” e que “isso seria ilegal” (rectius, inconstitucional, por ferimento ao Princípio da Legalidade Tributária – art. 150, I, CF/88), acabou, de forma transversa, por declarar inconstitucional o ato normativo municipal” (Evento n. 52). 3. A Turma Recursal de origem inadmitiu o recurso extraordinário ao fundamento de incidência das Súmulas ns. 282, 280 e 356 do Supremo Tribunal Federal. Examinados os elementos havidos nos autos, DECIDO. 4. O art. 544 do Código de Processo Civil, com as alterações da Lei n. 12.322/2010, estabeleceu que o agravo contra inadmissão de recurso extraordinário processa-se nos autos do recurso, ou seja, sem a necessidade de formação de instrumento, sendo este o caso. Analisam-se, portanto, os argumentos postos no agravo, de cuja decisão se terá, na sequência, se for o caso, exame do recurso extraordinário. 5. Inicialmente, cumpre afastar os fundamentos da decisão agravada, pois a questão posta à apreciação foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal, demonstrando-se cuidar de matéria constitucional, única a autorizar a análise em recurso extraordinário. A superação desses fundamentos, todavia, não é suficiente para o acolhimento da pretensão do Agravante. 6. Razão jurídica não assiste ao Agravante. 7. O Juiz Relator do caso na Turma Recursal de origem afirmou: “Concluimos que a majoração da base de calculo do IPTU depende de elaboração de lei, não podendo um simples decreto atualizar o valor venal dos imóveis sobre os quais incide tal imposto com base em uma planta genérica de valores, salvo no caso de simples correção monetária, sendo que no presente caso, os índices de correção foram muitos superiores aos índices oficiais. Não há que se confundir a simples atualização monetária da base de calculo do imposto com a majoração da própria base de calculo. A primeira encontra-se autorizada independentemente de lei, a teor do que preceitua o art. 97, § 2º do CTN, podendo ser realizada mediante decreto do poder executivo, já a segunda somente poderá ser realizada por meio de lei” (Evento n. 47, grifos nossos). 8. De se afirmar, inicialmente, que a observância pelos Tribunais do princípio constitucional da reserva de plenário, disposto no art. 97 da Constituição da República, para declarar uma norma inconstitucional, apenas se justifica se não houver decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a questão. Sobrevindo decisão do Supremo Tribunal, como na espécie vertente, não há necessidade do retorno dos autos ao Tribunal de origem para se pronunciar sobre a constitucionalidade da lei (RE

520.461, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 7.3.2007). 9. No julgamento do Recurso Extraordinário n. 648.245, Relator o Ministro Gilmar Mendes, este Supremo Tribunal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional discutida nestes autos e reafirmou a jurisprudência no sentido de que, com base no princípio da reserva legal (art. 150, inc. I, da Constituição da República), somente por lei “em sentido formal é possível alterar ou majorar a base de cálculo do IPTU, cabendo apenas sua atualização por meio de decreto, desde que em patamar inferior aos índices inflacionários oficiais de correção monetária”: “Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido” (DJe 24.2.2014). O acórdão recorrido harmoniza-se com essa orientação jurisprudencial. Nada há, pois, a prover quanto às alegações do Agravante. 10. Pelo exposto, nego seguimento ao agravo (art. 544, § 4º, inc. II, al. a, do Código de Processo Civil e art. 21, § 1º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 18 de fevereiro de 2015. Ministra CARMEN LÚCIA Relatora (STF - ARE: 854801 PR - PARANÁ 0058454-56.2013.8.16.0014, Relator: Min. CARMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 18/02/2015, Data de Publicação: DJe-034 23/02/2015)

Observe o voto do Ministro Relator Carlos Madeira no Recurso Extraordinário nº 1046198/SP de abr. 1986 do Supremo Tribunal Federal:

Evidente é que a Planta de Valores, para ser alterada, necessita de prévia autorização legislativa. Se nela se estabeleceu padrões objetivos de avaliação dos imóveis, e se o valor venal daí resultante dá a medida da base de cálculo, esta só pode ser modificada mediante lei. Simples aprovação por decreto de modificação da base de cálculo, que importa em tornar mais oneroso o tributo, malfez a regra do § 1º do art. 97 do CTN. A atualização da base de cálculo que é atribuída ao Poder Executivo é apenas à decorrente da correção monetária do valor venal do bem. Não colhe, assim, a tese de que pode o Executivo apurar o valor venal do imóvel a cada 1º de janeiro de cada ano, sem qualquer conexão com o do exercício anterior. E isto porque, não se cuidando de atualização, mas nova apuração de valor, pela avaliação econômica do imóvel, equipara-se a majoração de tributo. E a lei só admite a majoração decorrente da atualização do valor monetário da base de cálculo, ou seja, da correção monetária. Só o órgão legislativo do município pode alterar a planta de valores, relativamente aos padrões para avaliação econômica do imóvel.

Nessa esteira, portanto, infere-se que os tribunais superiores, tanto o STF como o STJ, apontam no sentido de que a base de cálculo do IPTU deverá ser originalmente aludida em lei em observância ao princípio da estrita legalidade e sua alteração a título de majoração deverá, de igual modo, ser realizada por meio de lei. No entanto, a simples atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo, o que não significa majoração de tributo, poderá ser feita mediante ato infralegal, com fulcro no art. 97 do CTN.

Dessa forma, por todo o exposto percebe-se que a jurisprudência pátria é uníssona quanto ao tema, e as decisões dos tribunais estão em perfeita sintonia, o que, inclusive, fez com que o STJ editasse o enunciado sumular de nº 160, que sintetiza a matéria em cheque anteriormente controvertida.

A súmula de um tribunal consiste no enunciado pelo qual este inscreve ou sintetiza o seu entendimento sobre questões controvertidas. Elas servem para expressar a orientação tema controverso, objetivando divulgar e dar publicidade a jurisprudência.

Ante a questão polêmica a respeito da alteração da base de cálculo do IPTU por meio diverso de lei o Superior Tribunal de Justiça, pautado em reiteradas decisões, editou o enunciado sumular de nº 160 que aduz: “É defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

Os municípios podem mediante decreto, ato emanado especificamente pelo chefe do poder executivo, atualizar o valor monetário da base de cálculo do IPTU constante da planta genérica de valores, estando, à evidência, dentro dos parâmetros dos valores oficiais da correção monetária. Caso o decreto publicado incorra em valores que extrapolem os índices oficiais da correção da moeda, este estará em confronto com os mandamentos do Código Tributário Nacional e com o entendimento sumular do STJ.

O enunciado sumular nº 160 editado pelo Superior Tribunal de Justiça é fruto de reiteradas decisões, tendo vários precedentes como referência, dentre eles o Recurso Especial 5395/PA (90.0009967-6), cuja relatoria foi do Ministro Garcia Vieira. Veja-se o voto do referido Ministro:

“Nos termos do artigo 97 do CTN, somente a lei pode instituir, extinguir e majorar tributos, ou fixar sua base de cálculo, não constituindo majoração a simples atualização do valor monetário da sua base de cálculo (art. 94, § 2º do CTN). Não pode o Município, por simples decreto, aumentar o IPTU em valor superior à sua simples atualização monetária. Assim já entendeu esta Egrégia Corte nos Recursos Especiais n. 2.387-PR, DJ de 30.04.1990; n. 4.758-SP, DJ de 26.11.1990 e n. 5.211-SP, DJ de 05.11.1990. Nossa Corte Maior, nos Recursos Extraordinários n. 92.804-RS, RTJ 96/908; n. 101.053- SP, RTJ 113/1.288; n. 108.100-MG, RTJ 118/388; n. 96.825-MG, RTJ 113/701; n. 104.619-SP, DJ de 23.05.1986; n. 108.543-SP, DJ de 09.05.1986; n. 109.713-SP, DJ de 26.09.1986, e n. 114.078-AL, DJ de 1º.07.1988, em todos estes precedentes, entendeu a Egrégia 2ª Turma e a Excelsa Corte ser ilegal a majoração do IPTU, em montante superior à sua simples atualização decorrente da incidência da correção Monetária. É evidente que o ato impugnado majorou o IPTU, fixando-o em valor bem superior àquele que decorreria da simples correção de seu valor monetário, não encontrando ele qualquer suporte no citado artigo 97, § 2º do CTN que só autoriza “a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo” e não a majoração de seu valor real”.

Ante o elucidado, vislumbra-se que o entendimento dos tribunais superiores é majoritário, apontando para o mesmo sentido, qual seja, a planta genérica de valores precisa, necessariamente, ser criada por meio de lei em sentido estrito bem como sua alteração, em razão da observância do princípio da legalidade.

Passa-se, então, a análise, especificamente, dos votos dos ministros que deram origem ao acórdão no RE 648245/MG, julgamento de feito com repercussão geral reconhecida. Utiliza-se o acórdão no RE 648245/MG tendo em vista que análise dos votos dos ministros contribuem

sobremaneira para elucidar as motivações e argumentos empregados para sustentar o entendimento majoritário a respeito do tema, até porque, como já dito acima, repita-se, foi reconhecida repercussão geral ao referido acórdão.

Tal acórdão reiterou seu entendimento no sentido de que, com base no princípio da reserva legal (art. 150, I, da CF), somente por lei em sentido formal é possível instituir, alterar ou majorar a base de cálculo do IPTU, cabendo apenas sua atualização da moeda por meio de decreto, desde que em patamar inferior aos índices inflacionários oficiais de correção monetária. Veja-se um trecho do voto no Ministro Relator Gilmar Mendes que confirma o entendimento majoritário a respeito do direito em cheque:

[...] É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que a majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei, em sentido formal, exigência que somente se pode afastar quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária.

O princípio constitucional da reserva legal, previsto no inciso I do art. 150 da Constituição Federal, é claro ao vedar a exigência e o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Trata-se de prescrição fundamental do sistema tributário, que se coliga à própria ideia de democracia, aplicada aos tributos (“*no taxation without representation*”).

Afora as exceções expressamente previstas no texto constitucional, a definição dos critérios que compõem a regra tributária – e, entre eles, a base de cálculo – é matéria restrita à atuação do legislador. Não pode o Poder Executivo imiscuir-se nessa seara, seja para definir, seja para modificar qualquer dos elementos da relação tributária.

Nesse mesmo diapasão, é cediço que os Municípios não podem alterar ou majorar, por decreto, a base de cálculo do imposto predial. Podem tão somente atualizar, anualmente, o valor dos imóveis, com base nos índices oficiais de correção monetária, visto que a atualização não constitui aumento de tributo (art. 97, § 1º, do Código Tributário Nacional) e, portanto, não se submete à reserva legal imposta pelo art. 150, inciso I, da Constituição Federal [...].

No mesmo tom, note o voto do Ministro Luiz Fux em RE 648245/MG:

Senhor Presidente, até por uma questão de justiça tributária em todos os sentidos, porque o objetivo aqui é evitar a surpresa fiscal, claro, é o princípio da segurança jurídica operado em favor do contribuinte, daí essa necessidade da legalidade e da anterioridade dos artigos que foram aqui citados.

Observe-se o voto do Ministro Luis Roberto Barroso em RE 648245/MG:

Pelo decreto. E, portanto, não está aqui em discussão, propriamente, uma questão de reserva de lei, o que está em discussão aqui é uma questão de preferência de lei. Ou seja, se existia uma lei tratando da matéria, não pode o decreto municipal alterar a lei. De modo que o recurso extraordinário do Município de Belo Horizonte, a meu ver, deve ser desprovido, e, portanto, na conclusão, estou de pleno acordo com o Ministro Gilmar Mendes.

E ainda, outro trecho do mesmo voto do Ministro Luis Roberto Barroso:

Presidente, para deixar claro, o acórdão que está sendo questionado diz que a majoração da base de cálculo do IPTU, por implicar aumento de tributo, está adstrita à existência de lei em sentido formal, consectário do princípio da legalidade, preconizado no art. 150, I, da Constituição e no art. 97 do Código Tributário Nacional. Portanto, a dicção do acórdão impugnado é abrangente para dizer que se exige lei formal sempre e sempre.

O Ministro Marco Aurélio em seu voto também no RE 648245/MG, reafirma entendimento:

O segundo aspecto: quanto à atualização, é torrencial também a jurisprudência. Hoje, tem-se inclusive verbete que integra a súmula do Superior Tribunal de Justiça, admitindo a reposição do poder aquisitivo da moeda.

Vê-se, desta forma, ante a leitura dos votos acima que a orientação é assente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o valor cobrado a título de IPTU, pode ser atualizado, independentemente da edição da lei, desde que o percentual empregado a título de aumento não exceda a inflação acumulada nos doze meses anteriores, isto é, apenas poderá haver atualização da planta genérica de valores quando a majoração enseja apenas correção monetária. Portanto, conclui-se inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal.

#### **4 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS À ELABORAÇÃO DA PLANTA GENÉRICA POR MEIO DE ATO INFRALEGAL, SEM OBRIGATORIEDADE DE APROVAÇÃO DE LEI**

Ante análise do exposto no capítulo acima, notadamente, os precedentes dos tribunais superiores bem como o voto dos ministros para a elaboração dos acórdãos, chega-se a ilação de que o entendimento majoritário aponta no sentido de que a base de cálculo, necessariamente, precisa estar consignada em lei e sua majoração também só poderá ser realizada por meio dela, sob pena de ofensa ao art. 97 do CTN.

Logo, tem-se como entendimento consolidado que apenas o Poder Legislativo possui o condão de estabelecer os valores venais dos imóveis por meio da planta genérica de valores, bem como sua alteração no sentido de instituir novo valor para os imóveis urbanos, traduzindo-se em submissão à estrita legalidade tributária.

No entanto, apesar de majoritário, existe parte da doutrina que não possui tal entendimento. Lourenço (2007, p.88) acredita que essa tomada de posição majoritária é justificada de um lado pela vagueza da expressão “valor venal”, tendo em vista que o valor de compra e venda de um bem imóvel nem sempre se apresentará de maneira clara, o que enseja a necessidade da lei estabelecer um mosaico abstrato para se atingir a determinação do valor do imóvel; de outro lado, permitirá aprimorar a dialética administrativa tributária em respeito ao devido processo legal e a ampla defesa dos contribuintes.

Impende analisar o presente tema, sobretudo para compreender ambos os posicionamentos, sob o aspecto da legalidade. Sabe-se que o princípio genérico da legalidade<sup>19</sup> ganha força no âmbito do direito tributário, na medida em que se reafirma a necessidade de lei para se exigir ou aumentar tributo, conforme aduz o art. 150, I da Constituição Federal<sup>20</sup>. Assim, o direito tributário é um ramo das ciências jurídicas que possui como norte o princípio da legalidade, o que significa que, é estritamente vinculado aos ditames da lei.

O termo “exigir” do aludido dispositivo constitucional está a significar mais do que cobrar tributo criado ou majorado por lei. Traduz-se que a lei criadora deverá se adequar aos demais preceitos da Constituição Federal, a saber, regras e princípios que orientam a ação de tributar do Estado, delineando exaustivamente os elementos que a tornarão válida.

O art. 3º do CTN determina que tributo é toda prestação pecuniária instituída mediante

<sup>19</sup> Art. 5º (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

<sup>20</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

lei. Por sua vez, o art. 97<sup>21</sup> do CTN, de igual modo, mais uma vez, aduz que somente a lei pode estabelecer: a instituição de tributos ou a majoração; definição de fato gerador da obrigação tributária; a fixação de alíquotas; a cominação de penalidades; as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ou de dispensa ou redução de penalidades.

Desta feita, para instituir e cobrar tributo é imprescindível que a lei, e somente ela, autorize, nos estritos permissivos delineados por ela. A lei instituidora do tributo, nos limites estabelecidos na CF e no CTN, determina os aspectos do arquétipo tributário, quais sejam, material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Ou seja, busca-se no arquétipo do tributo a definição do fato gerador, o momento e o lugar em que surge a obrigação, os sujeitos da relação e, por fim, a grandeza pela qual irá recair a alíquota, indicando o *quantum* a ser pago a título de tributo.

Quaisquer das pessoas políticas de direito público interno somente poderão instituir tributos, isto é, conceber a regra-matriz de incidência, mediante a elaboração de lei. O princípio da estrita legalidade, então, estabelece a necessidade de que a lei adventícia traga delineada em seu bojo os elementos descritores do fato jurídico relevante para o direito tributário (o antecedente normativo) e os dados prescritores da relação obrigacional (o consequente normativo).

Tal princípio é pautado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que seriam solapados se à administração fazendária fosse permitido, de forma livre, decidir como, quando, quanto e de quem cobrar tributos, vedando, dessa forma, a discricionariedade do Fisco.

Requer-se que lei *stricto sensu* defina todos os aspectos pertinentes à obrigação tributária, necessários à quantificação do tributo devido em cada caso concreto que venha a subsumir a situação hipotética e abstrata prevista em lei.

O princípio da legalidade ascende o império da lei, sob o qual vivem as sociedades modernas, mormente o estado democrático de direito. A lei nada mais é do que a tradução da vontade do povo. Por esta razão, o princípio em comento possui íntima relação com o princípio republicano, pois, teoricamente, se a cobrança de tributos está estritamente vinculada à permissão de lei, e lei é senão a representação da vontade do povo, logo, conclui-se que os

---

<sup>21</sup>Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

indivíduos só pagam os tributos que assim consentirem, ou seja, há uma autotributação.

Vislumbra-se, portanto, que o princípio da legalidade é um dos limites ao poder de tributar do Estado, e conforme nos ensina Lourenço:

[...] exigindo a participação dos representantes do povo na edição do ato normativo instituidor ou majorador do tributo, de talhando o seu conteúdo e a sua forma, de outro afigura-se como intransponível instrumento de defesa do contribuinte, que dele pode em qualquer átimo lançar mão (2007, p.31).

E ainda, sob a ótica do direito administrativo, sendo a cobrança de tributos realizada mediante um procedimento de natureza tipicamente administrativa, a saber, lançamento, deve estar em perfeita harmonia com o princípio da legalidade, consoante apregoa o art. 37 da Constituição Federal<sup>22</sup>.

Logo, se a lei instituidora do tributo delineia ser arquétipo de incidência com todos os seus aspectos da regra-matriz, notadamente o aspecto quantitativo, a base de cálculo, portanto, deverá estar prevista em lei, em obediência ao princípio da estrita legalidade.

Com a lei instituidora do IPTU não é diferente. Os municípios, quando da elaboração da lei que o institui, devem estabelecer qual será a sua base de cálculo, dentro dos parâmetros traçados pela CF e pelo CTN. Ou seja, devem os Municípios consignar na lei criadora que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, conforme determina, expressamente, o art. 33 do CTN<sup>23</sup>.

Lourenço (2007, p. 92) em apertada síntese, endossa tal entendimento, salientando que valor venal do imóvel é a base de cálculo do IPTU e que essa previsão deve vir expressa na lei municipal criadora do tributo, consistente na denominada base de cálculo abstrata.

A lei ordinária municipal que desenhar o arquétipo de incidência do IPTU, apontando a matéria sobre a qual incidirá o imposto, indicará também, juntamente com a alíquota, a base de cálculo, que deverá, necessariamente, ser o valor venal do imóvel.

Acontece que, como a apuração do valor venal de cada imóvel urbano não é tarefa fácil para a administração pública alcançar, a fim de simplificar a execução da lei, criou-se a chamada planta genérica de valores, que nada mais é do que uma lei ordinária, aprovada pela câmara municipal, que estabelece o preço médio dos imóveis urbanos, chegando-se a um valor presumido do bem, conforme o padrão de cada propriedade.

Tais plantas, repita-se, visam a praticabilidade da tributação e devem ser utilizadas desde que a lei preveja a possibilidade de o contribuinte questionar os valores nela fixados através da

---

<sup>22</sup>Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...);

<sup>23</sup> Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

impugnação, administrativa ou judicial.

Logo, a planta genérica de valores é o instrumento que uniformiza em massa os valores venais dos imóveis urbanos, base de cálculo para efeitos de cobrança do IPTU, tendo em vista, como já dito, a impossibilidade, sobretudo para alguns Municípios, de avaliar individualmente cada imóvel. Ou seja, utiliza-se de presunções, em termos aproximados, para determinar o valor venal dos imóveis.

Corroborando com a questão, Misabel Derzi na obra *Notas ao livro Direito tributário brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, ensina-nos:

Como é tarefa difícil para a Administração, em um tributo lançado de ofício, como é o caso do IPTU, avaliar a propriedade imobiliária de milhares de contribuinte, medidas de simplificação da execução da lei têm sido tomadas pelo Poder Executivo. Uma dessas medidas são as plantas ou tabelas de valores, que retratam o preço médio do terreno por região ou preço do metro quadrado das edificações, conforme padrão construtivo, portanto o valor presumido do bem (2002, p. 249).

No mesmo sentido, afirma Lourenço:

Não se nega a dificuldade que têm as administrações municipais em fixar individualmente, mediante análise anual de cada imóvel, a base de cálculo do IPTU. Essa dificuldade, é cediço, se agiganta na proporção direta do crescimento da população e decorrentemente do número de imóveis (2007, p.86).

Cada vez mais os Municípios, enquanto sujeito ativo da relação jurídico-tributária do IPTU, recorrem às alternativas com o fito de auferirem, da forma mais real possível, o valor venal do imóvel, que irá servir como base de cálculo para a tributação e cobrança da exação.

A alternativa utilizada para se obter a avaliação e, portanto, o valor venal do imóvel, se traduz em um conjunto de técnicas. A título de exemplo das técnicas empregadas, tem-se: como o comparativo direto de dados de mercado; método da quantificação do custo; método comparativo do custo, entre outros.

Insta transcrever as lições de Ferragut a respeito da planta genérica de valores:

As plantas genéricas, também conhecidas como plantas fiscais, são utilizadas com frequência no IPTU e entende-se por metro quadrado, segundo fatores tais como localização, acabamento e antiguidade. São utilizadas principalmente na cobrança do IPTU, como elemento de configuração da base de cálculo, componente do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária (2005, p.247).

É fato incontroverso que a jurisprudência pátria não costuma discutir a validade das plantas genéricas enquanto presunção, mas apenas a necessidade de sua veiculação por meio de lei, uma vez que, sustentam que o princípio da legalidade afasta a possibilidade de que qualquer aspecto da regra-matriz de incidência seja fixado por meio de ato infralegal.

Lourenço (2007, p.88) sustenta que, nos casos em que a lei não determinar a diligência individual da administração para identificar valor venal do imóvel de cada contribuinte, especificando os precisos critérios e métodos de que se valerá o administrador para esse

desiderato, poderá a autoridade lançadora utilizar-se da planta de valores para fins de aferição do valor venal dos imóveis passíveis de tributação do IPTU.

É certo que, quando os Municípios estabelecem na lei instituidora do IPTU que a base de cálculo é o valor venal do imóvel, qualquer modo de apuração e atualização dos valores, não estará, à evidência, modificando a base de cálculo do tributo, de modo tal que ela segue sendo a mesma, a saber, o valor venal do imóvel (conforme descrito na lei instituidora e no CTN), isto é, valor de compra e venda determinado pelo mercado imobiliário, impossibilitando a aplicação, no caso, o disposto no § 1º do art. 97 do CTN<sup>24</sup>, conquanto, reitera-se, mais uma vez, não seja esse o entendimento que tem sido adotado pela jurisprudência brasileira.

Portanto, o procedimento administrativo, notadamente o lançamento, precedido de competente técnica que aferiu o valor venal do imóvel, base de cálculo *in concreto* do IPTU, mediante utilização da planta genérica de valores, ainda que este venha a ser superior ao ano anterior, mesmo com os acréscimos a título de correção da moeda, não implica em modificação ou até mesmo majoração, constante nos §§ 1º e 2º<sup>25</sup> do art. 97 do CTN, a prescindir a edição de lei.

Consuma-se, desta feita que, nas palavras de Lourenço:

[...] a alteração do valor venal (para menos ou para mais) de um para outro ano não se subsume à expressão “modificação... que importe em torna-lo mais oneroso”. A base de cálculo continua sendo o valor venal, influenciado pelas circunstâncias, intrínsecas ou extrínsecas, que permitiram individualizar o real valor de mercado do imóvel (2007, p.89).

Apurar administrativamente, por autoridade competente, o valor *in concreto* do imóvel urbano para fins de tributação do IPTU, não implica em desrespeito ao princípio da legalidade tributária, tendo em vista que não se pretende alterar o que lei determina como base de cálculo, que é, senão, o valor venal do imóvel. Até porque, já há na doutrina uma mitigação do princípio em cheque. É o que se depreende das entrelinhas do voto do Ministro Luiz Fux no julgamento do RE 648245/MG. Note-se:

Senhor Presidente, quando pedi a palavra, foi exatamente para ir ao encontro daquilo que o Ministro Roberto Barroso está sustentando. Porque, já de um tempo mais recente, muito embora a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal seja exatamente essa que foi referida pelo Ministro Gilmar Mendes, que é a mais recente, a doutrina tem mitigado esse princípio da estatura do princípio da legalidade.

A criação de planta genérica de valores, não precisa ser veiculada por meio de lei, primeiro porque não existe previsão normativa que assim determine, segundo, porque não há

<sup>24</sup> Art. 97. (...) § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

<sup>25</sup> Art. 97. (...) § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

qualquer transgressão a previsão legal de que a base de cálculo do IPTU é o valor venal dos imóveis, pois esta imposição permanece intangível. Ou seja, a base de cálculo abstrata, previamente consignada em lei, restará íntegra.

Corroborando com a prescindibilidade de lei para a elaboração da PGV, Barreto (2009, p.227) destaca que, esta é ato administrativo, infralegal e que em nada inova a ordem jurídica. Com o objetivo de determinar a apuração de modo padronizado do valor venal de cada imóvel, não afeta a base impositiva fixada em lei e nem se confunde com a base calculada. Limita-se a ser ato declaratório de valores já determinados, usados como um dos elementos imprescindíveis à aferição do valor venal, em cada caso isoladamente considerado.

O que não se permite, é a alteração, sem lei em sentido estrito, de um valor presumido estabelecido em lei, por outro também presumido. Explica-se: se os valores presumidos, estiverem estabelecidos em lei e o Municípios quiser alterá-los, só poderá fazê-lo, inexoravelmente, mediante a edição de outra lei. Apenas a edição de nova lei possui o condão de revogar outra já existente no ordenamento jurídico.

A propósito, a interpretação que se infere a partir do aludido trazido no bojo do §2º do art. 97 do CTN é que apenas a atualização monetária da base de cálculo do tributo não constitui majoração e que, portanto, estaria a prescindir de lei para que se materialize, bastando qualquer espécie normativa infralegal ou até mesmo ato de natureza administrativa. Evidencia-se, portanto, que nada mais estabelece o referido dispositivo (LOURENÇO, 2007, p.90).

A identificação do valor venal do imóvel, para fins de lançamento, quando não se opera mudança ou qualquer modificação na base de cálculo do IPTU prevista na lei, afasta-se, a aplicação do estabelecido no § 1º do art. 97 do CTN, pois resta desnecessária a lei ordinária para estabelecer a base de cálculo concreta do IPTU, também chamada de impositiva.

Se, na execução do procedimento administrativo, a saber, lançamento, houver absoluta subsunção ao que estabelece a norma, vale dizer, caso a autoridade competente quando da procedência do lançamento, obedeça ao que a lei abstratamente determina como sendo a base de cálculo do tributo, a variação da base de cálculo *in concreto*, para mais ou para menos, no mundo fático não engendra em alteração ou modificação da base de cálculo, tampouco tem a ver com a correção da moeda.

A lei ordinária municipal instituidora, deve considerar como base de cálculo do IPTU o valor venal do imóvel. Esta, inexoravelmente, consoante apregoa o CTN, é a base de cálculo, em abstrato, do IPTU. Sua base de cálculo em concreto é o valor venal efetivo que o imóvel, dentro do perímetro urbano, alcança, de acordo com o que estabelece o mercado imobiliário.

Irrefutavelmente, a apuração, ano a ano, do real valor de mercado do imóvel circunscrito dentro do perímetro urbano não enseja, repita-se, em aumento ou modificação de sua base de cálculo abstratamente prevista, tampouco significa a simples atualização aos índices de correção da moeda.

Inclusive, é evidente, como já dito, que caso o contribuinte entenda excessiva a base de cálculo apurada em concreto do IPTU, ele tem o direito subjetivo de impugnar o lançamento, em sede administrativa ou judicial, com o fito de averiguar se a Administração Fazendária agiu corretamente na aplicação da norma tributária abstrata ao caso concreto.

Vale dizer, é indubitável que, nos casos em que o valor apontado na apuração não coincida com o valor de compra e venda do imóvel no mercado (valor venal), poderá o contribuinte apresentar impugnação, em atenção ao princípio do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, tutelados pelo ordenamento jurídico brasileiro, notadamente no art.5º, LV<sup>26</sup>, com o objetivo de alcançar o que se supõe ser a real base de cálculo do IPTU. Esse, inclusive, é o entendimento do Ministro Luis Roberto Barroso no julgamento do RE 648245/MG. Veja-se um trecho do voto do:

Ministro, *data vênia*, a jurisprudência do Supremo, firmada pelo Ministro Moreira Alves, já admite a modificação sem lei. Ela apenas diz que tem de ser feita a avaliação caso a caso, o que, nos grandes municípios, é uma impossibilidade. Mas a exigência está no Código Tributário. É o valor venal.

O Ministro Barroso afirma que deve estar consignado em lei qual será a base de cálculo do IPTU e o próprio CTN já estabelece que é o valor venal do imóvel. Portanto a lei instituidora do tributo deve apregoar que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, conforme o mandamento do CTN.

Agindo assim, os Municípios estarão em completa conformidade com o que prescreve o art. 97 do CTN, notadamente no inciso IV, pois, somente a lei deve estabelecer qual será a base de cálculo dos tributos. Ou seja, ficando consignado na lei instituidora do IPTU que a base de cálculo será o valor venal do imóvel, cumpre-se com o princípio da legalidade estrita.

Há de se destacar, então, a evidente diferença entre a previsão legal da base de cálculo e a base de cálculo *in concreto* do tributo auferida mediante o procedimento administrativo, notadamente, lançamento.

Pois, como forma de esclarecer o exposto acima, cumpre estabelecer a patente diferença entre base de cálculo e base calculada. No entendimento de Lourenço (2007, p.90), “[...] distinção em base de cálculo e base de calculada (pode-se adotar qualquer outro nome, base

---

<sup>26</sup> Art. 5º (...) LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

concreta, base real, etc...), auxilia a compreender e destrinçar esse emaranhado que se encontra armado jurisprudencialmente”.

A propósito, base calculada resulta na aplicação concreta do que estabelece a norma, a significar a precisa medida de um fato, ou seja, resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato.

Por seu turno, conceitua-se base de cálculo, como conceito legal de grandeza, como o padrão, critério ou referência para medir um fato jurídico tributário. Decerto, a expressão “base de cálculo” significa “fundamento para o cálculo”, “origem para cálculo” ou “apoio para o cálculo”. Expressão correspondente a “critério para medir”, ou a “padrão para avaliar”. É a definição legal da unidade de medida, padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos que possuem relevância para o direito tributário (BARRETO, 1998, p.143).

A respeito da base de cálculo em abstrato, Barreto sustenta *ipsis literis*:

É indubitoso ser a hipótese de incidência a descrição abstrata de um fato susceptível de tributação. Dizer, pois, que a base de cálculo é a perspectiva mensurável da hipótese significa afirmar ser aquela aparência do aspecto mensurável do abstrato. Ora, a característica do abstrato é exatamente a representação à qual não corresponde nenhum dado sensorial ou concreto. A abstração limita-se a expressar uma qualidade ou característica separada do objeto a que pertence. Logo, não se pode medir o abstrato (1998, p.143).

Certo é que a base de cálculo, então, enquanto grandeza abstratamente prevista, deve constar expressamente nas leis instituidoras dos tributos, abarcando de forma abstrata os elementos que possam, uma vez submetidos à aplicação da alíquota, resultar na exata quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo.

Conclui-se que não resta dúvidas de que a previsão normativa da base de cálculo não se confunde com a sua apuração no caso concreto, que se materializa através do procedimento administrativo, a saber, lançamento, realizado pela autoridade fazendária competente, repita-se, com o fito de determinar a exata quantia a ser cobrada pelo Estado, e é por esse motivo que há a patente diferenciação entre “base de cálculo” x “base calculada”. Assim, vê-se que há evidente distinção entre base cálculo (base abstrata) e base calculada, que significa base concreta, aplicada caso a caso.

A aferição da base concreta ou simplesmente base calculada não significa alteração do valor abstratamente previsto, ou seja, alteração do que fora estabelecido em lei a título de base de cálculo abstrata. Vale dizer, a base de cálculo concreta se contrapõe à abstrata. Esta está expressamente consignada na lei e, mormente no caso do IPTU, é o valor venal do imóvel.

De outra banda, tem-se a base de cálculo concreta, aferida individualmente, caso a caso, pela autoridade fazendária competente, para fins de lançamento do IPTU e, conseqüentemente, cobrança da exação.

A determinação da base concreta, base calculada, é, pois, atividade típica da administração de competência privativa do Poder Executivo, tendo que vista que se trata de um ato jurídico administrativo. O próprio art. 142 do CTN endossa tal afirmativa quando aduz: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar [...]”.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho corrobora com tal entendimento a respeito do lançamento enquanto natureza jurídica de ato administrativo quando aduz:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido (2009, p. 390).

O ato de lançamento é objeto da formalização da subsunção dos fatos tributários à norma, com observância à lei que elegeu abstratamente a base de cálculo. A administração, a partir daí, procede à averiguação e avaliação dos fatos jurídico-tributário, convertendo a base de cálculo em base cálculo, que sobre ela aplica a alíquota, conforme dispõe a lei.

Logo, é competência exclusiva do Poder Executivo a verificação *in concreto* da base de cálculo, ou seja, base calculada, e, por seu turno, é de competência exclusiva do Poder Legislativo a determinação da base de cálculo *in abstracto*, ou seja, base de cálculo propriamente dita.

Alcança-se a ilação de que tão inconstitucional quanto o Poder Executivo criar a base de cálculo abstrata (base de cálculo propriamente dita) é o Poder Legislativo proceder ao lançamento e constituir o crédito tributário, aplicando a lei tributária ao caso concreto, isto é, apurar a base de calculada, caso a caso, o que compete privativamente à autoridade administrativa lançadora, conforme dispõe o art. 142 do CTN.

Corroborando com o aludido acima, aponta Ataliba:

Confirma-se, aí, que à lei cabe definir a base de cálculo dos tributos, mas não fixar o valor da coisa objeto da tributação em cada caso. Esta é tarefa administrativa. Lei é norma genérica, abstrata e impessoal. A lei não cuida de casos concretos, mas de hipóteses. Ao executivo cabe, mediante ação administrativa, aplicar as normas gerais aos casos praticados. O aplicador é que enfrenta o fato em sua previsão normativa e aplica a lei. O ato administrativo é sempre concretização do comando abstrato e legal (1979, p.119).

O Poder Legislativo fixa a base de cálculo abstrata, o Poder Executivo apura a base real, pautadas em avaliações individuais e específicas, determinando a base calculada.

Sobre o tema Barreto ressalta:

Sendo a expressão valor venal extremamente abstrata, é razoável – e até necessário – que a lei esclareça o conteúdo base de cálculo, referindo elementos mais explícitos, aclaradores do que seja valor venal. Pode ocorrer que a lei disponha: “por valor venal se entende o maior preço alcançado, segundo condições usuais de mercado”, ou “valor venal é o preço médio encontrável no mercado imobiliário”. Ora, se dispuser a lei nesta última conformidade, regulando a própria essência da base de cálculo em abstrato, a alteração de “valor venal é o preço médio” para “valor venal é o maior preço”, importará, neste caso, alteração da base de cálculo” (1998, p.143).

Em seguida, dando continuidade à sua linha de pensamento, citando Gilberto Ulhôa Canto e Fábio de Souza Coutinho, Barreto conclui seu entendimento afirmando:

Se... a lei estabelecesse parâmetros suficientemente claros, rígidos e firmes, com base nos quais o Executivo apenas quantificasse, em cada ano (até levando em conta a desvalorização da moeda), o que o art. 97, § 2º, já conceitua como não constituindo majoração da base de cálculo, não nos parece que houvesse qualquer ilegalidade de procedimento se o Executivo, aplicando os parâmetros legais com acerto e fidelidade, apenas indicasse o valor venal de cada imóvel para ser usado como valor venal da base de incidência do tributo (1998, p. 143).

Depreende-se do aludido acima que, se o Poder Executivo quando aferição da base calculada dos imóveis urbanos, ano a ano, observasse os critérios e parâmetros definidos em lei, não ensejaria qualquer ruptura com o princípio da legalidade previsto no art. 97 do CTN.

Não por outro motivo Geraldo Ataliba acredita que, por ser a planta genérica de valores uma tentativa de retratar os valores venais dos imóveis urbanos em concreto, ou seja, tenta estabelecer as bases calculadas dos imóveis, esta poderia ser fixada mediante decreto do Poder Executivo. Veja-se, *in verbis*, o que Ataliba sustenta, em artigo publicado na Revista de Direito Tributário 7-8/54:

[...] a planta de valores é ato simplesmente declaratório; não atribui valor a nenhum imóvel, mas revela, espelha o valor que nele existe – não altera, por isso, a lei, não excedendo o limite que nela se contém; além do mais a ideia de planta é... ato de execução da lei. Ato privativo, por sua natureza, do Executivo; não altera a lei, mas dispõe no sentido de sua fiel execução... vê-se que não é só razoável como até prudente e necessário que o Executivo fixe em decreto plantas genéricas de valores, a serem aplicadas pelos atos individuais do lançamento, como garantia da objetividade dos direitos, exclusão de qualquer subjetivismo e evitação do arbítrio.

Resta evidente, então, que, em relação aos demais tributos a base de cálculo, já prevista abstratamente na lei que desenhou o arquétipo de incidência tributária, não necessita novamente estar disposta em lei, e sempre uma vez mais a todo instante em que se estiver na iminência de apurar a base calculada no momento da propositura do lançamento.

Ora, sobeja patente que para fins de tributação do Imposto sobre Veículos Automotor (IPVA), cuja base de cálculo é, de igual modo, o valor venal do veículo, não é primordial que tais valores venais do veículo estejam estabelecidos em lei.

Da mesma forma ocorre com o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), cuja base de cálculo é o valor venal do bem ou direito transmitido, de acordo com o estabelecido no art. 38 do CTN<sup>27</sup>. Pois bem, o valor venal do bem ou direito transmitido, é o valor de mercado do bem ou direito transmitido a título de doação ou causa mortis. Portanto, tais valores são tão somente fixados pelo mercado e não definidos previamente em lei para se proceder ao lançamento.

Comparativamente, de igual modo acontece com Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), que possui como base de cálculo o valor fundiário ou o valor da terra nua, com fulcro no art. 30 do CTN<sup>28</sup>. Tais valores não estão previstos em nenhuma lei e, portanto, para que a União, notadamente a autoridade administrativa competente, proceda ao lançamento não é necessário a verificação dos valores fundiários em legislação específica.

E até mesmo o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), que possui como base de cálculo o valor venal dos imóveis, da mesma forma que o IPTU, conforme dicção do art. 38 do CTN, tais valores não necessitam estar consignado em lei para fins de apuração da base de cálculo. Logo, vislumbra-se que de todos os tributos que tenham como materialidade do fato gerador a propriedade, seja de bem móvel ou imóvel, o IPTU é o único a carecer de base calculada prevista em lei em lei em sentido estrito.

Depreende-se então, ser o IPTU o único tributo do ordenamento jurídico a exigir a presença de lei para estabelecer a base de calculada, e mais uma vez, nova lei, em caso de alteração da base calculada no mundo fático. Explica-se: sem edição de lei que modifique o valor da base de cálculo com o fito de se amoldar à nova realidade, tendo em vista que o mercado imobiliário está em constante oscilação, não há possibilidade de modificação por parte da administração pública quando do lançamento do tributo, ou seja, esta, resta engessada.

E ainda, concebe-se como procedimento completamente desarrazoado imaginar que é completamente possível estabelecer em lei o valor venal real para todos os imóveis urbanos. No julgamento do RE 648245/MG, ratificando tal entendimento, o Ministro Marco Aurélio em seu voto afirma que “É impensável exigir-se lei para a fixação de valor venal, imóvel por imóvel”.

---

<sup>27</sup> Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

<sup>28</sup> Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Afigura-se, então, tal conjuntura como um sem-sentido desmedido e ilógico, pois exigir lei para fins de determinação da base calculada de tributo como também para modificá-la sempre que houver alteração do seu valor que não enseje em índices de correção monetária, isto é, modificação acima da inflação do período, para se proceder ao lançamento do tributo é completamente desarrazoado.

Em suma, contata-se não afronta o princípio da legalidade a criação de planta genérica de valores que não seja por meio de lei, tendo em vista que esta é parte do processo de positivação da norma individual, que possui o objetivo de subsumir à previsão abstrata da lei instituidora do IPTU, que estabelece, em observância ao mandamento do CTN, o valor venal do imóvel como base de cálculo da exação.

O Ministro Teori Zavascki endossa tal posicionamento quando assinala em seu voto no julgamento do RE 648245/MG que a fixação da base de cálculo do IPTU não só prescinde de lei, como poderá ser apurada mediante, inclusive, ato administrativo. Veja-se um trecho do voto:

[...] fixação em concreto, caso a caso, do valor do tributo, inclusive a base de cálculo, que pode ser por ato administrativo. Não se pode exigir, em sentido estreito, tal valor para cada imóvel [...].

Em contrapartida, a submissão da norma que descreve e determina qual será a base de cálculo *in abstracto* e do ato de solidificação por meio do lançamento, veiculador da norma individual e concreta do tributo, aos cânones da estrita legalidade, é incontestável.

Nas palavras de Barbosa (2006, p.72) a norma que determina a incidência tributária fixa a base de cálculo do IPTU *in abstracto* pautada na eleição preestabelecida no CTN, que é senão o valor venal do imóvel. Então, a autoridade lançadora passa apurar o valor efetivo do imóvel para que assim seja determinada a base de cálculo *in concreto* ou base calculada, consoante os ditames do mercado imobiliário.

À vista disso, vê-se que, há grande incorreção da interpretação do critério quantitativo do IPTU, mormente da base de cálculo, ou seja, da distinção existente entre a base de cálculo e a base calculada, o que leva ao Poder Judiciário exigir atividade legislativa onde compete apenas atividade executiva, havendo uma infeliz interferência entre os poderes, o que faz com que haja descumprimento do princípio da separação dos três poderes, isto é, transgressão quanto à correta tripartição dos poderes do Estado, ante o fato de estar o Legislativo sendo compelido a realizar procedimento administrativo de lançamento, o que é prerrogativa exclusiva do Poder Executivo, como bem determina o art. 142 do CTN.

Noutro aspecto, importante que se faça também uma análise da base de cálculo do IPTU sob o prisma dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Sendo este último, igualmente denominado como princípio da capacidade econômica, decorrente ou corolário do princípio da igualdade

Por seu turno, o princípio da isonomia ou igualdade consiste senão em aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam (SABBAG, 2014, p.131). Tal princípio, inclusive, foi prescrito, de forma genérica, no *caput* do art. 5º da CF, que aduz o seguinte: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”.

Nas palavras de Sabbag:

Na perspectiva da “igualdade na lei”, a isonomia se mostra como a paridade entre pessoas perante situações semelhantes ou, no plano da diferenciação possível, como a disparidade entre pessoas, em face de situações dessemelhantes (2014, p.131).

Consoante esclarece Hugo de Brito Machado (2009, p.38), o princípio da isonomia ou igualdade é a projeção, no âmbito do direito tributário, do princípio do geral da isonomia jurídica, princípio pelo qual todos são iguais perante a lei.

Não resta dúvidas que o princípio em comento se mostra como projeção do princípio da isonomia tributária com o fito de alcançar o ideal de justiça fiscal, em prol de uma justiça social, que, conquanto não se vislumbre expressamente no bojo do texto constitucional, deverá ser perseguido na prática tributária. Busca-se uma sociedade mais justa, cuja maior tributação recaia sobre aqueles indivíduos que possuam maior patrimônio.

De acordo com Ricardo Lobo Torres (2005, p. 94), o princípio em comento determina que “cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”. Dessa forma, entende-se por esse princípio que o Estado deve cobrar tributo em razão da renda que o sujeito passivo efetivamente dispõe e não do que provável ou potencialmente ele possa ter.

Ora, não se pode conceber que imóveis cujo valor venal é extremamente elevado, que revelem um grande potencial capacidade contributiva, sejam tributados em valores ínfimos em razão tão-somente por estarem desatualizados na planta genérica de valores, tendo em vista que só poderiam ser atualizados para o real valor venal do imóvel mediante lei, aprovada pela câmara municipal.

Tal postura resta nitidamente contrária aos princípios basilares do direito tributário, mormente o princípio da capacidade contributiva, supramencionado, bem como da igualdade ou isonomia.

É relevante para elucidar a problemática, objeto do presente estudo, analisar o IPTU também sob o seu aspecto econômico. Assim, é imprescindível a verificação da sua natureza jurídica bem como da finalidade na norma instituidora.

Irrefutável, pois, que o IPTU, é uma espécie de tributo e, classifica-se como imposto. E, por ser imposto, é um tributo cujo fato gerador é uma situação independente de atividade estatal específica, como bem indica o art. 16 do CTN<sup>29</sup>.

Desse modo, tendo em vista sua natureza jurídica de imposto e, portanto, não é vinculado a quaisquer atividades do Estado, possui o fito predominantemente arrecadatário, isto é, possui natureza nitidamente fiscal. Tem-se, portanto, que a finalidade da norma instituidora do IPTU é angariar recursos financeiros para o Estado.

Assevera Lourenço:

Não é sem razão a utilização, pelo legislador constituinte, invariavelmente das palavras instituir ou majorar e cobrar ou arrecadar. O objeto da obrigação tributária é o dinheiro e essa constatação emerge do texto constitucional. E, com o IPTU, não é diferente. É tributo, da espécie imposto, de caráter tipicamente fiscal. Visa abastecer os cofres públicos dos Municípios e do Distrito Federal (2007, p. 78).

Logo, vislumbra-se que o tributo é instrumento a serviço da política social e econômica do Estado Democrático de Direito e possui como principal objetivo arrecadar recursos para a manutenção e funcionamento do Estado, revelando-se seu aspecto econômico-arrecadatário.

Nesse contexto, entende-se que, a base de cálculo do IPTU não necessita estar apregoada com rigor em lei, pois exigir que a administração fazendária se prenda a essa regra, implica prejuízo ao erário público municipal e diminuição significativa da arrecadação de tal ente federativo. Ou seja, é de suma importância que se atente para a existência do reflexo econômico quando da cobrança da exação bem como para a finalidade da norma instituidora do tributo.

Inclusive, veja-se um trecho do voto do Ministro Luis Roberto Barroso em RE 648245/MG corroborando com tal proposição:

[...] O que se vê é que essa é uma fonte importante de receita para os municípios, e com o congelamento, muitas vezes, dos valores reais nessas tabelas, o imposto fica efetivamente defasado quando o Código Tributário fala em valor venal [...].

O Ministro Barroso sustenta que, sendo o IPTU uma das mais importantes fontes de receita do Município, muitas vezes resta defasada sua arrecadação em razão do congelamento

---

<sup>29</sup> Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

da base de cálculo prevista na planta genérica de valores, que conforme apregoa o entendimento majoritário, só pode ser criada e alterada através de lei. Tal postura engessa sobremaneira os Municípios engendrando prejuízo à arrecadação, descumprindo com a finalidade do tributo em cheque, que é senão, auferir recursos financeiros. Observe-se outro trecho do voto do Ministro Barroso em RE 648245/MG que segue esse norte:

[...] Mas a discussão de exigir-se que lei estabeleça a base de cálculo para o IPTU, a meu ver, a jurisprudência do Supremo já oscilou, como sabem Vossas Excelências, e pessoalmente acho que esta é uma fórmula que engessa excessivamente o Município [...].

Conforme é cediço, muitas vezes o Poder Legislativo não altera os valores constantes na planta genéricas de valores por meio da edição de nova lei em razão do populismo, com receio de desaprovação pela população, o que acarreta em perda de votos, despontando, evidentemente, prejuízo na arrecadação. E, novamente, o Ministro Barroso apregoa esse entendimento no seu voto em RE 648245/MG, note-se:

Quer dizer, aqui é preciso encontrar um ponto de equilíbrio entre a proteção do contribuinte, que não deve ficar à mercê do alvedrio do Poder Executivo, mas também há um problema que, muitas vezes, o município e o prefeito ficam reféns da câmara municipal, que, por animosidade política ou às vezes por populismo, não aprova a lei que modifica a base de cálculo, o que priva o município, muitas vezes, de uma das suas principais fontes de receita.

Assim, vê-se que a arrecadação do Município fica solapada sobremaneira, restando-se engessado por ser alvo do bel prazer do Poder Legislativo, pois este é quem possui o condão de criar uma nova lei que atualize os valores venais dos imóveis urbanos constantes na Planta Genérica de Valores, tudo em virtude da má interpretação do princípio da legalidade, somado a não compreensão da distinção entre base de cálculo e base calculada.

A respeito do tema, Barreto (2009, p.241) sugere que sendo anual o lançamento do IPTU, o ideal é que as plantas genéricas de valores também as sejam e adverte que sem a devida atualização surge as discrepâncias com relação ao real valor do imóvel, fazendo com que as PGV deixem de cumprir sua finalidade.

Conquanto esse seja o ideal, na prática não ocorre dessa forma, pois, como já dito, a jurisprudência não permite o reajuste das PGV pelo Poder Executivo, o que implica em complexos projetos de lei, de longa tramitação e discussão no âmbito político, de modo tal que acabam por defasar sobremaneira o real valores venal dos imóveis e conseqüentemente a arrecadação dos Municípios.

Ante o elucidado, pode-se dizer, então, que: a) há patente incorreção na interpretação do critério quantitativo do IPTU, ou seja, da distinção que há entre a base de cálculo e a base calculada somada a uma distorcida interpretação e aplicação da Súmula 160 do STJ e do

princípio da legalidade; b) inexoravelmente, cabe ao Poder Legislativo determinar qual é a base de cálculo de um tributo, isto é, determinar abstratamente, mas é função do Poder Executivo apurar caso a caso, em concreto, qual é essa importância econômica para fins de lançamento tributário, e, conseqüentemente, de aferição da exação devida pelo sujeito passivo, sempre dentro dos limites e vinculado a ditames da lei.

Desta feita, conclui-se que a planta genérica de valores, que possui o objetivo de retratar a base calculada do IPTU, ou seja, o valor venal dos imóveis urbanos, não precisa ser criada e alterada por meio de lei, tendo em vista todos os argumentos trazidos à baila.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analisou-se na presente produção acadêmica reflexões acerca do aspecto quantitativo do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), sobretudo a respeito da base de cálculo. Buscou-se com o presente estudo desemaranhar a problemática objeto da pesquisa, a partir de uma extensa pesquisa bibliográfica.

Inicialmente, notadamente no segundo capítulo, abordou-se aspectos gerais a respeito do IPTU, assinalando a concepção do conceito do fato gerador, isto é, o aspecto material da regra-matriz de incidência tributária, bem como definindo o que se caracteriza como zona urbana, o que enseja no aspecto espacial da regra-matriz, todos presentes no antecedente normativo.

Em seguida, tratou-se do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência do IPTU, constante no consequente normativo, formado pela combinação da base de cálculo e da alíquota. Por seu turno, explanou-se a respeito da alíquota, notadamente seu caráter progressivo e seletivo, tendo em vista sua variação em razão do valor venal, da localização e do uso do bem imóvel, consoante o art. 156, § 1º da CF, sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II do mesmo diploma legal.

Consignou-se ainda no capítulo em comento a definição da base de cálculo do IPTU, que é, conforme determina o art. 33 do CTN, o valor venal do imóvel, assim entendido como o valor que um bem imóvel alcança se posto à venda em condições normais de mercado imobiliário. Vale dizer, é o mercado imobiliário, então, que determina a base de cálculo do IPTU para efeito de tributação e cobrança.

Destacou-se também no capítulo sobredito que em razão da dificuldade que a administração fazendária possui em apurar no caso concreto o valor de cada imóvel urbano somado a obediência ao mandamento constante no IV, art. 97 do CTN, criou-se a Planta Genérica de Valores (PGV), conceituada como lei ordinária, criada pelo Poder Legislativo, onde restam estabelecidos os valores venais dos imóveis inseridos dentro do perímetro urbano do Município.

Desse modo, a Planta Genérica de Valores foi concebida com o objetivo de facilitar o exercício da apuração dos valores venais dos imóveis no caso concreto pela administração fazendária, viabilizando, desse modo, a execução do ordenamento jurídico, a partir do estabelecimento do preço médio dos imóveis.

Vê-se então que, fora “delegado” ao Poder Legislativo a tarefa de apurar no caso concreto a base de cálculo do IPTU, pois cabe a ele a criação e alteração da Planta Genérica de

Valores mediante aprovação de lei ordinária. Isto é, cabe à câmara municipal do município estabelecer, através de lei, os valores venais dos imóveis urbanos, bem como sua alteração, salvo em caso de atualização dos valores a título de correção monetária. Tal proposição é matéria do enunciado sumular de nº 160 do Supremo Tribunal de Justiça.

Posteriormente, no terceiro capítulo, expôs-se sobejamente a tese majoritária no que tange ao objeto do presente trabalho, elucidando-a a partir da apresentação dos precedentes dos Tribunais Superiores, a saber, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, bem como da exibição do teor dos votos dos ministros, como forma de expor esmiuçadamente os argumentos utilizados para a sua construção do entendimento predominante.

Conforme ostentado, vê-se que, a tese majoritária sustenta ser necessário o estabelecimento em lei da base de cálculo do IPTU, ou seja, que os valores venais dos imóveis urbanos, achem-se apregoados na norma, bem como sua alteração, de igual modo, só possa ser realizada por meio de edição de nova lei pelo Poder Legislativo municipal. Os argumentos utilizados são pautados na alegação de que estar-se-ia obedecendo o princípio da legalidade estrita, inserido no art. 150, I da Constituição Federal, no art. 3<sup>a</sup> do CTN, e, principalmente, no art. 97 do mesmo diploma retro citado.

Em seguida, no quarto capítulo, fora evidenciado todos os argumentos contrários ao entendimento majoritário da maior parte da doutrina e dos Tribunais Superiores, ou seja, favoráveis à criação da planta genérica de valores sem obrigatoriedade lei, podendo ser concebida e alterada mediante ato infralegal.

Por meio do apresentado no capítulo supracitado, vislumbra-se que no que tange ao estudo da base de cálculo de IPTU, há notáveis incorreções na interpretação e incompreensões no que tange à patente distinção que existe entre base de cálculo e a base calculada.

Assim, infere-se que, há um lamentável erro de técnica, pois, constata-se a confusão existente entre base de cálculo (*in abstracto*) e a base de calculada (*in concreto*) do IPTU. Decerto, constata-se que a base de cálculo *in abstracto* desta figura exacional deve ser fixada por meio de lei em virtude do princípio da legalidade tributária, enquanto a base de cálculo *in concreto*, isto é, base calculada, deve ser apurada pelo Poder Executivo, mormente a autoridade administrativa competente, conforme aduz o art. 142 do CTN.

Tal confusão interpretativa faz com que o Poder Judiciário exija atividade legislativa onde a competência é apenas do Poder Executivo, engendrando na transgressão da correta tripartição dos poderes do Estado, pois um poder está a interferir na função do outro.

Vale dizer que, há uma patente “delegação” da apuração do valor venal dos imóveis urbanos, para fins de cobrança do IPTU, ao Poder Legislativo, o que é atividade privativa do

Poder Executivo, segundo determina do art. 142 do CTN, quando afirma que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário mediante o lançamento, que possui como etapa a determinação da matéria tributável, isto é, aferição da base de cálculo sobre a qual incidirá a respectiva alíquota.

Isto é, a apuração da base de cálculo *in concreto* (base calculada) é uma das etapas do procedimento administrativo de lançamento, sendo, assim, da alçada privativa do Poder Executivo e não do Poder Legislativo, de acordo com o que fora abstratamente previsto na norma.

E ainda, aliada a essa incerta interpretação, há o incorreto emprego do princípio da legalidade, pois, repita-se, os Tribunais Superiores e maior parte da doutrina possui o entendimento majoritário de que para atender ao referido princípio, é necessário que a base de cálculo do IPTU (base calculada), notadamente o valor venal dos imóveis, esteja consignado em lei, da mesma forma que sua alteração também só poderá ser realizada por meio desta, salvo modificação a título de correção do valor monetário, consoante autoriza o enunciado sumular nº 160 do Superior Tribunal de Justiça.

No entanto, nota-se que, atende-se ao que determina o princípio da legalidade, no momento em que a norma instituidora do tributo objeto do presente estudo estabelece a base de cálculo como sendo o valor venal do imóvel.

Assim, a base de cálculo se traduz como sendo algo abstrato, ou seja, definição legal da unidade de medida. É a magnitude abstrata. No instante que a lei define abstratamente a quantificação financeira dos fatos tributários, estar-se-á obedecendo o princípio da legalidade, pois a lei em sentido estrito possui o dever de definir a grandeza economicamente perceptível.

O que não se confunde com a apuração da base de cálculo no caso concreto, pois esta investigação é competência da autoridade administrativa, ou seja, incumbe ao poder Executivo. A base calculada é a concreta mensuração do fato tributário que só surge através do lançamento. Desta feita, é o resultado, expresso em moeda, da subsunção do que fora abstratamente previsto ao caso concreto. Logo, não cabe à lei estabelecer valores a título de base de cálculo *in concreto*.

Portanto, face a todo conteúdo abordado pormenorizadamente na presente produção acadêmica, conclui-se que: não há correta compreensão da distinção entre base de cálculo e base calculada, o que leva a transgressão do princípio da separação dos poderes, pois o Poder Legislativo está a fazer atividades de competência privativa do Poder Executivo, quando a aquele é designado a desempenhar função de apurar a base de cálculo do IPTU no caso concreto, a saber, o valor venal do imóvel; e, sobretudo, a planta genérica de valores, a qual retrata os valores venais dos imóveis urbanos, prescinde de lei para sua criação e alteração e alteração.

Tais enunciados conclusivos levam ao conseqüente cumprimento dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia ou igualdade, desengessamento da administração fazendária municipal, e, acima de tudo, aumento da arrecadação própria do Município.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Legislativo. **Constituição Federal (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. DOU de 05.10.1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 09 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 09 out. 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Imposto predial e taxas de serviços urbanos**. Revista de direito de Direito Público. n.11. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. 1979.

\_\_\_\_\_. **In: Revista de Direito Tributário**. N. 7-7/54. 1990

\_\_\_\_\_. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros editores, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por MizabelDerzi. São Paulo: Editora Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1993.

BARBOSA, Evandro Paes. **Progressividade do IPTU**. São Paulo: PUC, 2006. Disponível em: <<http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp011530.pdf>>. Acesso em 08 out. 2017.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Base de cálculo, alíquota e princípios Constitucionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1986.

\_\_\_\_\_. **Base de cálculo, alíquota e princípios Constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARRETO, Aires Fernandino; MARTINS, Ives Gandra da Silva. A inconstitucionalidade da progressividade prevista na EC n.29/2000. In: Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.). **IPTU Aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2002.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade**. São Paulo: Editora Juruá, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

\_\_\_\_\_. **Impostos Municipais**. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, ano 14, n. 52.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 21.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 24.ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: QuartierLatin, 2009.

CASTRO, A.A. **Norma geral antielisiva: art. 116, parágrafo único do CTN constitucionalidade e outros aspectos relevantes**. Brasília: 2002. Disponível em: <<http://www.aldemario.adv.br/nga.pdf>>. Acesso em 05 out. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1998. Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

\_\_\_\_\_. **Do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Editora Saraiva, 1982.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_. **Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

COUTINHO, Fábio de Sousa; CANTO, Gilberto de Ulhôa. **O Princípio da Legalidade**. in Caderno de Pesquisas Tributárias nº. 6. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed, Forense, 1996.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. São Paulo: Editora Saraiva, 1982.

\_\_\_\_\_. **Notas ao livro de Direito Tributário Brasileiro, de Aliomar Beleeiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense: 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERNANDES, Cíntia Estefania. **IPTU – Texto e Contexto**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_. **Direito financeiro e tributário.** 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

\_\_\_\_\_.  **IPTU. Aspectos Jurídicos Relevantes.** Obra coletiva, coord. Marcelo Magalhães Peixoto. Editora Quartier Latin: 2002.

LOURENÇO, Vladimir Rossi. **Materialidade e base de cálculo do IPTU.** São Paulo: PUC, 2007. Disponível em:  
<<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7452/1/Vladimir%20R%20Lourenco.pdf>>.  
Acesso em 05 out. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MANGIERI, Francisco Ramos e MELO, Omar Augusto Leite. **ITBI Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis.** 1. ed. São Paulo: EDIPRO, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito de Construir.** 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 19.

MENESES, Farley Soares. **Ilegalidade no lançamento do IPTU sobre imóveis não edificadas no Município de Montes Claros.** Montes Claros: 2017. Disponível em:  
<<http://menezesadvogados.adv.br/wp-content/uploads/2017/02/ILEGALIDADES-NO-LAN%C3%87AMENTO-DO-IPTU-SOBRE-IM%C3%93VEIS-NAO-EDIFICADOS-NO-MUNIC%C3%8DPIO-DE-MONTES-CLAROS..pdf>>. Acesso em 06 out. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência.** 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

POMOCENO, Patrícia Ferreira. **Considerações acerca da base de cálculo do ITBI.** Curitiba: 2010. Disponível em: <<http://www.aprendatributario.com.br/?p=105>>. Acesso em 08. out. 2017.

RIZZO, Xandrus Teixeira. **O Imposto Predial e Territorial Urbano e a Legislação Municipal de Brusque (SC).** De Brusque (SC) para Curitiba (PR): IBET, 2010. Disponível em:< <http://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/07/XANDRUS-TEIXEIRA-RIZZO.pdf>>. Acesso em 08 out. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário.** 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, De Plácido e. **Dicionário Jurídico Conciso.** 1. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

**SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.** Disponível em: <[www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br)>. Acesso em: 03 out. 2017.

**SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.** Disponível em: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em: 03 out. 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. Interpretação e Integração das Normas Tributárias- Reflexões Críticas. In: TORRES, Heleno T. **Tratado de Direito Constitucional tributário: estudos em homenagem à Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-matriz de incidência do IPI, Texto e Contexto**. 1. ed. Curitiba: Juruá Editora, 1993.