

A Base de Cálculo do IPTU e sua Fixação por Decretos

IPTU's Taxable Amount: Definition by Decrees

André Mendes Moreira

Professor Associado de Direito Tributário da UFMG. Livre-docente em Direito Tributário pela USP. Diretor da Abradt e Conselheiro da ABDF. *E-mail*: andre@sachacalmon.com.br.

Recebido em: 7-4-2022
Aprovado em: 11-4-2022

Resumo

O presente artigo investiga se é legítimo que o Poder Executivo municipal veicule plantas de valores anuais fixando a base de cálculo do IPTU, pautando-se por critérios previstos em lei, de modo a manter o valor dos imóveis sempre atualizado com o mercado – ainda que isso signifique elevar o preço-parâmetro acima da inflação. O enfrentamento desse problema será realizado: (i) por meio da análise teórica do princípio da legalidade tributária material e dos estados ideais cuja realização ele busca promover (previsibilidade, mensurabilidade e determinabilidade); e (ii) por meio da análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da legitimidade de leis municipais que deleguem ao Executivo a atualização da base de cálculo do IPTU. A conclusão será pela validade do instrumento infralegal para a aludida fixação de valores, desde que a lei contenha critérios precisos e específicos para a avaliação dos imóveis pelo Executivo.

Palavras-chave: base de cálculo, IPTU, legalidade, princípio, regra, previsibilidade, mensurabilidade, determinabilidade.

Abstract

This article investigates whether it is legitimate for the Executive branch to change the IPTU (property tax) taxable amount, through decrees, higher than the inflation of the period, based on criteria provided by statutory law. This problem will be tackled: (i) through the theoretical analysis of the principle of material tax legality and the ideal states whose realization it seeks to promote (predictability, measurability and determinability); and (ii) by analyzing decisions of the Federal Supreme Court regarding the legitimacy of municipal laws that delegate to the Executive the updating of the IPTU taxable amount. The conclusion will assert the validity of the decrees for the appointed purpose, as long as there is a previous statute defining criteria for the valuation of the real estate properties.

Keywords: taxable amount, IPTU, legality, principle, rule, predictability, measurability, determinability.

1. Introdução

Este artigo busca endereçar o seguinte problema: é legítimo que o Poder Executivo, com fundamento em critérios estipulados em lei municipal, edite, anualmente, planta de valores para fixação da base de cálculo do IPTU com esboço no preço de mercado dos imóveis?

A hipótese aqui defendida é pela validade da atuação do Poder Executivo nesse sentido, desde que haja lei anterior indicativa de critérios claros e consistentes a serem considerados na avaliação.

O fato-objeto da incidência do IPTU não é jurídico *ab origine*, mas sim juridicizado: o valor venal do imóvel. Trata-se, essencialmente, de dado mercadológico, cuja aferição pode ser feita com maior precisão pelo Executivo do que pelo Legislativo. Logo, desde que o legislador indique os elementos que devem ser considerados para aferição da base tributável, o Executivo terá condições de editar plantas de valores contendo montantes mais próximos dos praticados no mercado. O decreto, “longe de meramente reproduzir a dicção lei”¹, irá conferir concretude ao comando legislativo de forma mais adequada.

A situação em análise não se confunde com a delegação ao Executivo de elementos jurídicos da hipótese de incidência tributária. Se o legislador cria uma realidade – *v.g.*, a alíquota de certo tributo – ela se torna parte da própria regra de tributação, não podendo ser objeto de delegação, salvo autorização constitucional expressa.

O parâmetro da presente investigação será a legalidade tributária. Embora a análise do problema se justifique também sob outras perspectivas (balanceamento adequado da separação de poderes, *v.g.*), o recorte metodológico deste trabalho pretende lançar luzes apenas sobre a legitimidade da atuação do Poder Executivo sob a perspectiva da legalidade enunciada no art. 150, I, da Constituição de 1988 e especificada no Código Tributário Nacional.

O art. 97, *caput* e inciso II, do CTN prevê que somente lei pode majorar tributos; já os §§ 1º e 2º do referido dispositivo estabelecem que se equipara à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso, exceto em caso de atualização de seu valor monetário.

O problema que deve ser resolvido consiste em identificar se a majoração superior à atualização monetária da base de cálculo do IPTU por ato infralegal é vedada pelo art. 97 do CTN. Para enfrentar esse ponto, será necessário identificar qual o conteúdo exigido pelo princípio da legalidade material para promoção do estado ideal de previsibilidade, mensurabilidade e determinabilidade. A partir disso, será possível reconstruir a regra da legalidade (exigência de lei formal) à luz de seus fins, de modo a concluir-se pela desnecessidade de positivação, pelo legislador, do valor de mercado dos imóveis, bastando a indicação de critérios

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 133.

suficientemente densos para que o Executivo edite a planta anual para lançamento do IPTU.

Visando atingir o escopo acima delineado, o trabalho se dividirá em duas partes: (i) primeiramente, tratará da legalidade; e (ii) em segundo lugar, discorrerá sobre qual o sentido da legalidade em matéria de IPTU na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Concluídas ambas as análises, será defendida a hipótese proposta acima. É o que se fará a seguir.

2. A legalidade tributária: coimplicação entre regra e princípio

A legalidade é uma limitação ao poder de tributar do Estado, isto é, uma restrição, imposta pela própria Constituição, ao exercício pelo Estado de um poder que pode afetar a esfera de direitos fundamentais dos particulares. As limitações podem ser formais e materiais². Limitações formais regulam competência, procedimento e forma da instituição normativa³. Não predeterminam, portanto, diretamente, o conteúdo da norma a ser instituída. Regulam, pois, apenas os pressupostos ou o exercício da competência⁴. As limitações materiais, a seu turno, dizem respeito ao conteúdo da restrição.

De fato, é ponto pacífico na doutrina que as normas atributivas de poder ao legislador são constitutivas, no sentido de que criam uma realidade, que passa, então, a ser regulada por outras normas e pela própria⁵. Logo, além das questões formais (autoridade competente para emissão e procedimentos a serem observados), a validade da norma pode também ser condicionada à observância mandatória de certo conteúdo⁶.

Como limitação formal, a legalidade tem dimensão, em relação à espécie normativa, de regra, uma vez que determina o procedimento que deve ser seguido pelo Poder Legislativo e observado pelo Poder Executivo para instituição ou majoração de tributos. A legalidade-regra orienta o comportamento que deve ser adotado pelo seu destinatário (o legislador): um procedimento legislativo que culmine na elaboração de uma lei.

Como limitação material, a legalidade não é, contudo, uma regra. Ela não especifica nenhum conteúdo para a regra jurídica que será criada por meio do procedimento legislativo específico seguido pelo Poder Legislativo. No plano material, a legalidade tem tanto um sentido normativo de princípio, porque estabelece um estado ideal de previsibilidade e determinabilidade para a consecução da

² GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, p. 43 e ss.

³ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 129.

⁴ ALEXY, Robert. *Rechtssystem und praktische Vernunft*. Recht, Vernunft, Diskurs. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 223.

⁵ BARBERIS, Mauro. *Manuale di filosofia del diritto*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011, p. 121-3.

⁶ BARBERIS, Mauro. *Manuale di filosofia del diritto*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011, p. 151-2.

atividade econômica do contribuinte, como de postulado, porque exige do aplicador a fidelidade aos pontos de partida estabelecidos pela própria lei⁷.

O tema abordado neste artigo não se limita à legalidade-regra, uma vez que a questão central a ser investigada é a seguinte: qual o conteúdo material mínimo determinado pelo princípio da legalidade tributária que deve ser observado pelo Poder Legislativo na fixação da base de cálculo do IPTU? Em outras palavras: o que deve se sujeitar ao processo legislativo e o que pode ser diretamente regulado pelo Executivo relativamente ao valor venal da propriedade imobiliária?

O art. 97 do CTN exige que somente por lei se majore tributo, equiparando-se à majoração a alteração da base de cálculo que importe em tornar o tributo mais oneroso, não se qualificando como majoração, contudo, a mera atualização do valor monetário da base de cálculo.

A regra reconstruída a partir do dispositivo, embora seja clara quanto ao procedimento que deve ser seguido para majoração do tributo, não é óbvia quanto ao conteúdo da lei, isto é, se é possível a delegação em branco ao Poder Executivo; ou a estipulação de critérios apenas; ou, ainda, se é necessário que qualquer modificação da base de cálculo, ainda que em observância aos critérios estabelecidos em lei, seja feita por meio de lei editada pelo Poder Legislativo.

Tem-se aqui um claro exemplo do que fora corretamente vislumbrado por Hart quanto à textura aberta da linguagem⁸: é indisputável que, sem previsão legal da base de cálculo do IPTU, não se pode cobrá-lo. Entretanto, considerando que o montante tributável é, por escolha do legislador complementar (art. 33 do CTN), um dado fático – “valor venal” do bem – há incerteza quanto aos limites a partir dos quais a lei se torna desnecessária. Noutro giro verbal, o ponto a partir do qual passa a competir ao Executivo a definição do valor venal é vago e genérico no enunciado positivado. Isso exige do intérprete a (re)construção do sentido da disposição com vistas a reduzir sua indeterminação e especificar aquilo que não foi expressamente feito pelo legislador.

Portanto, o problema enfrentado neste artigo concerne ao conteúdo material que deve ser descrito em lei para que seja realizado o estado ideal que o princípio da legalidade tributária busca promover. Está-se, pois, diante da definição do alcance da regra da legalidade (exigência formal de lei) à luz da legalidade material, também referida como princípio da determinabilidade fática⁹.

Essa dimensão da legalidade tributária é exteriorizada por um princípio – e não por uma regra –, uma vez que busca promover um estado ideal de coisas sem, contudo, predeterminar os comportamentos necessários à sua realização. São

⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 178.

⁸ HART, Herbert Lionel Adolphus. *The concept of law*. 2. ed. New York: Oxford University Press, 1994, p. 124-135.

⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 130.

apenas três os estados ideais cuja realização o princípio da legalidade busca promover: previsibilidade, mensurabilidade e determinabilidade. Nesse sentido, um comportamento será considerado conforme ao princípio da legalidade tributária se contribuir para a realização desses três estados ideais.

Por previsibilidade, deve-se entender a transição do presente para o futuro, de modo que o contribuinte, quando agir, possa minimamente prever quais são as consequências que serão aplicadas no futuro aos atos que praticar no presente. Desse modo, será compatível com o princípio da legalidade tributária material o comportamento do Poder Público que, ao editar uma lei (legalidade-regra), permita ao contribuinte praticar sua atividade no presente ciente das consequências dessa escolha no futuro. Isto é: a lei que majorar o tributo deve fornecer elementos suficientes para que o contribuinte antevêja as consequências da prática do fato gerador no presente.

Por mensurabilidade, deve-se entender que a lei que instituir – ou, para o que interessa ao tema deste artigo, majorar – o tributo deve apresentar elementos ou critérios suficientes para que o contribuinte quantifique a obrigação tributária. Uma lei que não apresente critérios suficientemente claros para a mensuração da obrigação tributária será, nesse sentido, contrária à legalidade tributária material porque impedirá o contribuinte de mensurar a correção do *quantum debeatur* lançado pelo Executivo.

Por determinabilidade, deve-se entender que a lei não contém as próprias decisões, mas estipula os parâmetros ou padrões – ou critérios – em razão dos quais a decisão será tomada¹⁰. As leis não são e não devem ser um apanhado de decisões individuais, mas devem conter previsões genéricas, abstratas, mais ou menos abertas, cuja aplicação aos fatos ocorridos depende não apenas dos elementos descritos no texto legal, mas também de um processo de conhecimento e decisão pelo aplicador¹¹.

Nesse sentido, não se espera da lei que nela haja a tomada de decisão para todos os casos passíveis de ocorrer na realidade, razão pela qual não se espera determinação absoluta no texto legal, mas apenas determinabilidade, isto é, aptidão para fornecer critérios suficientes para a tomada de decisão em um determinado âmbito normativo. Deveras, a hipótese de incidência é carente de concretização normativa, uma vez que o seu significado, não pode ser dado absolutamente sem uma adequação a situações de fato¹².

Compreendidos os estados ideais a cuja realização visa o princípio da legalidade tributária, importa investigar como a jurisprudência do Supremo Tribunal

¹⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 379.

¹¹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 379.

¹² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 380.

Federal foi historicamente construída em relação à validade de leis municipais que delegam ao Executivo a determinação e atualização da base de cálculo do IPTU.

3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

3.1. As diversas inflexões do entendimento ao longo das décadas: um esforço de agrupamento lógico

Pode-se afirmar que houve quatro fases distintas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relativamente à legalidade em matéria de IPTU até o fim dos anos 1980:

- a) a primeira, em que se legitimavam decretos e atos infralegais definidores da base de cálculo do imposto (avaliações individuais e plantas genéricas de valores), à míngua de qualquer critério legal. Essa fase, de legitimação da “delegação sob condições”, perdurou até 1978;
- b) a segunda, de 1979 a 1987, em que se passou a considerar inconstitucional o uso de atos infralegais para veiculação das plantas de valores – embora se reconhecesse, incidentalmente, a validade da avaliação imobiliária feita diretamente pelo Poder Executivo, desde que de forma casuística e individualizada;
- c) a terceira, consolidada em 1988, na qual se retomou o entendimento pela validade da delegação legislativa para definição das plantas de valores, porém com a condição de que as leis municipais estipulassem os parâmetros a serem observados pelo Executivo; e
- d) a última, que retorna à segunda fase, sem maiores discussões – apenas aplicando a jurisprudência pela vedação *tout court* do uso de plantas de valores infralegais.

3.2. Primeira e segunda fases: da delegação válida à inválida

3.2.1. O leading case: valor venal é matéria fática e, portanto, atribuição do Executivo

As discussões sobre o tema chegaram ao Plenário do STF na década de 1970. Os municípios pretendiam majorar o valor do imóvel por ato administrativo, ajustando-o ao valor de mercado. O ponto fulcral de debate era a interpretação do art. 97, § 2º, do CTN, segundo o qual não se considera majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Como a medida implicava correção para além da mera reposição inflacionária, os contribuintes se insurgiram. Invocando a legalidade, argumentava-se que o art. 97, § 2º, do CTN permitia ao Executivo apenas corrigir o valor tributável dos bens imóveis na medida da inflação acumulada desde a edição da lei contendo a planta de valores. A tese dos municípios, por sua vez, era a de que o Código permitia ao Executivo majorar o valor venal dos imóveis, desde que fosse observado o preço de mercado dos respectivos bens. Logo, mesmo que o aumento superasse a inflação acumulada desde a última atualização, a Administração Pública poderia fazê-lo – desde que se pautasse pelo valor venal do imóvel.

À época, os precedentes da Corte sobre a base de cálculo do IPTU acolheram a tese dos Fiscos municipais, convalidando leis que, mediante estipulação de critérios, delegavam ao prefeito ou à comissão por ele designada o poder-dever de reavaliar anualmente os imóveis. Os reajustes poderiam ser pautados pelo valor de mercado, não se limitando aos índices de correção inflacionária.

Com efeito, em 1973 foi julgado pelo Pleno do STF o RE n. 75.294/SP¹³, em que se reconheceu legítima a forma de cobrança do IPTU do Município de Campinas. O *leading case* inaugurou uma série de julgados que convalidariam a tese das municipalidades durante praticamente toda a década de 1970.

Nesse caso-líder, o Código Tributário campineiro de 1969 delegava a uma comissão integrada por cinco membros do Poder Executivo a tarefa de fixar o valor venal dos imóveis, para fins de exigência do imposto. A delegação era condicionada à observância dos seguintes critérios: (i) área construída, (ii) valor unitário da construção, (iii) estado de conservação da edificação e (iv) valores declarados pelos contribuintes. Findo o trabalho da comissão, o prefeito deveria editar decreto para publicizar e juridicizar os valores apurados.

Ao analisar o caso, o relator, Ministro Luiz Gallotti, negou provimento ao recurso do contribuinte, uma vez que, em seu entender, competiria à Administração Pública a fixação do valor dos bens para a concretização do comando abstrato da lei. Logo, se a lei campineira trazia os requisitos a serem observados pelo Executivo na definição da base de cálculo do IPTU, a legalidade tributária restava atendida. O relator foi acompanhado, por unanimidade, pelos demais componentes do Plenário.

Em defesa desse ponto de vista, Geraldo Ataliba – que emitiu parecer em favor da tese dos Municípios – afirmou que o valor imobiliário estaria “no mundo dos fatos”¹⁴. Portanto, a avaliação dos imóveis não competiria ao Legislativo, mas sim ao Executivo. Na mesma linha, Aliomar Baleeiro ressaltou, em obra doutrinária, que o mais fiel cumprimento da lei, com a adequada apuração do IPTU, seria alcançado pela Administração Pública e não pelo Legislativo, dada a natureza das respectivas funções¹⁵.

A partir desse acórdão do Pleno, ambas as Turmas do STF passaram a decidir pela validade da fixação da base de cálculo do IPTU por decreto, desde que houvesse lei indicando os critérios para definição do montante tributável, tais como padrão construtivo, localização, idade do edifício, dentre outros.

¹³ STF, Pleno, RE n. 75.294/SP, Rel. Min. Luiz Gallotti, j. 17.10.1973, DJ 19.11.1973, p. 8.717.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. Imposto Predial e Territorial Urbano. Base de cálculo. Planta de valores. *Estudos de Direito Público* ano II, n. 1. São Paulo: Associação dos Advogados da Prefeitura do Município de São Paulo, jan.-jun. 1983, p. 18-9.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 324.

3.2.2. *A primeira mudança de jurisprudência: somente a lei pode veicular o valor venal imobiliário*

Seis anos após a fixação do precedente acima analisado, o Plenário do STF operou inflexão no entendimento sobre a base de cálculo do IPTU, ao julgar o RE n. 87.763/PI¹⁶, em 1979. Nessa oportunidade, restou acolhida a tese de que somente a lei poderia veicular os *valores* dos imóveis sujeitos ao imposto.

Os detalhes do caso merecem ser esmiuçados: estava em discussão decreto do Município de Parnaíba que reajustava a base de cálculo do IPTU, com base em parâmetros de mercado. A lei municipal continha, desde 1971, uma planta de valores presumidos por metro quadrado, para lançamento do imposto. Ao fim do ano de 1972, o prefeito enviou projeto de lei à Câmara Municipal para definir nova planta de valores. O aumento era considerável e superior à inflação, embora lastreado na valorização imobiliária local. A Câmara rejeitou o projeto.

Contrariado com a derrota no Legislativo, no início de 1973 o prefeito editou decreto veiculando a mesma planta de valores que constava no projeto de lei enjeitado anteriormente – e o IPTU foi assim lançado. Diante disso, os contribuintes buscaram o Poder Judiciário para declarar a invalidade do decreto em questão – invocando a legalidade tributária.

No STF, o recurso do contribuinte foi provido com a declaração de inconstitucionalidade do decreto parnaibano. O ponto central gravitava em torno da norma enunciada no art. 97, § 2º, do CTN: se era permitido ao Executivo atualizar o valor dos imóveis conforme as condições de mercado ou apenas repor as perdas inflacionárias, partindo dos valores legalmente fixados.

Prevaleceu, na ocasião, o voto do Ministro Moreira Alves, para quem o dispositivo só permitiria ao Executivo corrigir monetariamente o valor venal do imóvel – jamais atualizá-lo, pois isso pressuporia reajuste da base tributável conforme as condições de mercado, que seria reservado exclusivamente à lei. Essa conclusão seria alcançável pela “interpretação literal” do art. 97, § 2º, do CTN, por meio da qual se chegaria à conclusão de que “atualização do valor monetário” significa “correção monetária”.

Invocaram-se, no julgado, dispositivos de leis que tratavam de atualização monetária como sinônimo de correção, isto é, de reposição inflacionária. Por exemplo, o art. 166, inciso I, da Lei de Sociedades por Ações permite realizar aumento de capital social com base na “correção da expressão monetária de seu valor”. Tal referência, assim como a do art. 97, § 2º, do CTN, significaria reavaliação monetária dos bens, que se contrapõe à reavaliação econômica – esta sim, para além da mera reposição da perda inflacionária.

Em favor do seu argumento, Moreira Alves trouxe à colação a doutrina de Rubens Gomes de Sousa. Para o referido autor, a reavaliação monetária apenas

¹⁶ STF, Pleno, RE n. 87.763/PI, Rel. Min. Moreira Alves, j. 7.6.1979, DJ 23.11.1979, p. 8.777.

atualizaria “a representação escritural dos valores patrimoniais em face da flutuação do poder aquisitivo real da moeda”. Já a reavaliação econômica, diferentemente, seria “aquela que registra um acréscimo efetivo de valor patrimonial”¹⁷.

Já em relação aos parágrafos do art. 97 do CTN, afirmou-se que (i) o § 1º do art. 97 dispõe que se equipara à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, de modo a torná-lo mais oneroso; e (ii) o § 2º cria exceção ao § 1º. Logo, qualquer atualização da base tributável além do índice de inflação recairia na proibição geral do § 1º. Sem o uso de lei, seria legítima apenas a reposição monetária, que acresceria à base tributável o montante necessário para compensar a inflação.

A partir do julgado sobre o Município de Parnaíba, restou assentado que a planta de valores do IPTU precisaria ser veiculada por lei¹⁸. Assim, no próprio ano de 1979, as Turmas do STF passaram a decidir pela inconstitucionalidade de decretos que fixavam a base de cálculo do imposto municipal, em observância ao posicionamento do Plenário¹⁹.

Dentre os diversos casos julgados no mesmo sentido nos anos subsequentes, vale destacar o de Belo Horizonte, julgado em 1983 (RE n. 96.825/MG²⁰). Nele, o Pleno do STF declarou inconstitucional a lei belo-horizontina do IPTU, que delegava ao Executivo a fixação da planta de valores do IPTU.

A Corte chegou a esclarecer que o Poder Executivo até poderia aferir diretamente o valor do imóvel – desde que o fizesse de forma individualizada, aquilutando cada bem *in loco*. Contudo, se razões de praticidade impedissem a avaliação específica do imóvel, a saída seria o uso das plantas genéricas de valores – que, no entanto, apenas o legislador poderia editar.

Portanto, as plantas consistiriam em formas legítimas de se presumir o preço por metro quadrado dos imóveis nas diversas zonas urbanas. Contudo, somente poderiam ser veiculadas por lei. O acórdão ainda esclarece que, uma vez feita a opção pelos mapas de valores, o Executivo poderia corrigi-los anualmente pelos índices inflacionários, consoante autorizado pelo art. 97, § 2º, do CTN. Acima da inflação, somente o legislador poderia operar o reajuste. Diante dessas considerações, a delegação operada pela lei municipal de Belo Horizonte foi declarada ilegítima.

¹⁷ Obra citada no acórdão: SOUSA, Rubens Gomes de. Inconstitucionalidade da correção monetária de débitos fiscais. *Revista de Direito Administrativo* n. 113. Rio de Janeiro: FGV, jul.-set. 1973, p. 7-29.

¹⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007, p. 352-3.

¹⁹ STF, Segunda Turma, RE n. 85.732/SP, Rel. Min. Leitão de Abreu, j. 19.10.1979, DJ 7.12.1979, p. 9.209.

²⁰ STF, Pleno, EDcl no RE n. 96.825/MG, Rel. Min. Moreira Alves, j. 22.8.1984, DJ 11.10.1984, p. 16.826.

Entretanto, vale gizar que o precedente se omitiu sobre um ponto fundamental: o de que a legislação belo-horizontina operava a delegação com critérios, delineando diversos elementos que deveriam ser considerados pelo Executivo para fixação da planta de valores. Esse cuidado na delegação, deixado de lado na argumentação vencedora em 1983, seria resgatado alguns anos depois para modificar (uma vez mais) a jurisprudência sobre o tema.

3.3. Terceira e quarta fases: novamente da delegação válida à inválida

3.3.1. Novo leading case: valor venal é efetivamente matéria fática e, portanto, atribuição do Executivo

Em fevereiro de 1988, ao julgar o RE n. 109.292/MG²¹, o Pleno do STF declarou válida legislação da capital mineira que delegava ao prefeito a fixação da planta de valores do IPTU. Para afirmar tal conclusão, revelou-se essencial o fato de a lei municipal estipular critérios a serem observados no exercício dessa competência. O Código Tributário belo-horizontino (Lei n. 1.310/1966 e alterações posteriores) trazia uma série de parâmetros para que a planta de valores fosse editada, a saber: (i) o preço médio da construção por metro quadrado, conforme o tipo de edificação; (ii) a área edificada; (iii) o número de andares e apartamentos autônomos; (iv) o estado de conservação; (v) o ano da construção; (vi) os serviços e utilidades públicas existentes no local; e (vii) a região da cidade em que se encontra o imóvel.

Na oportunidade, o STF procedeu à distinção entre: (i) a planta de valores genérica, editada sem observância de critérios legais (ou à míngua desses); e (ii) a planta de valores que concretiza lei dotada de densidade normativa adequada, retratando com fidelidade o valor venal tal como antevisto pelo legislador municipal. A do Município de Belo Horizonte, por ser vinculada à lei, que era minuciosa em suas orientações, consistia na alternativa “ii”. Logo, não violava a legalidade²².

O ponto fulcral para essa convalidação da lei delegatória foi a positivação, pelo legislador, de uma miríade de critérios para que a Administração Pública procedesse à avaliação dos imóveis. Os fatores previstos em lei seriam condicionantes e vinculantes da Administração para a determinação do valor venal imobiliário. Desse modo, como o legislador estabelecera “referências precisas”, a delegação era válida. Afinal, seria inviável demandar que a lei estabelecesse “arbitrariamente o preço do metro quadrado da construção”. À guisa de conclusão, o acórdão do STF sustentou que, a se entender de modo diverso, estar-se-ia exigindo que a lei regulasse os casos individuais e concretos, o que foge à sua função precípua, que é a de tratar os temas de modo geral e abstrato.

²¹ STF, Pleno, RE n. 109.292/MG, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 25.2.1988, *DJ* 25.5.1990, p. 4.606.

²² STF, Pleno, RE n. 108.774/MG, Rel. Min. Néri da Silveira, Redator do acórdão Min. Rafael Mayer, j. 25.2.1988, *DJ* 15.5.1992, p. 6.785. No mesmo sentido: STF, Pleno, RE n. 109.292/MG, Rel. Min. Rafael Mayer, j. 25.2.1988, *DJ* 25.5.1990, p. 4.606.

3.3.2. *A última modificação de jurisprudência: valor venal é matéria a ser veiculada exclusivamente em lei*

3.3.2.1. *O caso em que houve a derradeira mutação*

Em março de 1988, menos de um mês após a conclusão do julgamento analisado acima²³, o Pleno do STF, curiosamente, retomou seu posicionamento anterior pela invalidade de qualquer delegação – sem que houvesse sequer um voto divergente. No RE n. 114.078/AL²⁴, da lavra do Ministro Moreira Alves, declarou-se a inconstitucionalidade de decreto da Prefeitura de Maceió que reajustava a planta de valores do IPTU em percentuais superiores à inflação para o ano de 1984. O aresto reiterou o entendimento plasmado anteriormente²⁵: a base de cálculo do IPTU somente poderia ser fixada por lei, jamais por decreto.

Não houve maiores digressões sobre a existência de autorização legal, tampouco sobre a estipulação de critérios na lei delegante. Afirmou-se simplesmente que o decreto reajustava o mapa de valores de imóveis para além da mera correção monetária. Por essa razão, era inconstitucional. Nas décadas subsequentes, a Corte trataria o tema de forma singela: as plantas de valores deveriam ser veiculadas sempre por lei. O decreto poderia, no máximo, atualizá-las pelos índices oficiais de inflação.

3.3.2.2. *A pacificação da matéria em repercussão geral*

Em agosto de 2013, o Plenário do STF placitou, em sede de repercussão geral, a questão relativa à exigência de lei para veiculação da planta de valores do IPTU. Julgando o RE n. 648.245/MG (tema de Repercussão Geral n. 211)²⁶, a Corte assentou que a base de cálculo do IPTU deve estar posta em lei – ressalvando-se a possibilidade de o Poder Executivo corrigir anualmente os valores pela inflação, por ato infralegal. A tese restou assim enunciada:

“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.”

Assim é que o STF fixou em definitivo o entendimento de que a majoração do valor venal dos imóveis, para efeitos de cobrança do IPTU, exige lei em sentido formal. Contudo, ressaltou a Corte que a exigência fica afastada quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária.

No entanto, a discussão no Tema de Repercussão Geral n. 211 passou ao largo de dois problemas atávicos à base de cálculo do IPTU: (i) a possibilidade de

²³ Vide item 3.3.1, *supra*.

²⁴ STF, Pleno, RE n. 148.078/AL, Rel. Min. Moreira Alves, j. 23.3.1988, *DJ* 1.7.1988, p. 16.908.

²⁵ Vide item 3.2.2, *supra*.

²⁶ STF, Pleno, Tema n. 211-RG, RE n. 648.245/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 1.8.2013, *Dje* 24.2.2014.

o Poder Executivo fazer a avaliação individual de cada imóvel (sempre reconhecida pela Corte, historicamente²⁷); e (ii) a possibilidade de a lei delegar ao prefeito, mediante critérios, a competência para edição das plantas de valores (que já encontrou ressonância no passado, não apenas no STF, mas também na doutrina, como demonstrado²⁸).

A avaliação direta pelo Executivo quando se trata de imóvel novo já é tema de repercussão geral, pendente de julgamento na data de finalização deste artigo²⁹. Trata-se, inobstante, de possibilidade que sempre foi validada pelo STF, como já referido. Afinal, se a Administração verifica casuisticamente o preço do imóvel, está conferindo a mais perfeita execução ao comando do art. 33 do CTN que determina a cobrança do IPTU sobre o “valor venal” do bem.

Já a constitucionalidade da lei delegatória – contendo critérios e parâmetros – para o Executivo editar planta de valores merece análise detida à luz do precedente *sub examine*.

A discussão no Tema de Repercussão Geral n. 211³⁰ foi bastante restrita, eis que construída em torno da legitimidade de decreto municipal modificar planta de valores prevista em lei, majorando-a além dos limites inflacionários. Não houve enfrentamento, nas instâncias ordinárias, sobre a existência de: (i) delegação por lei para que o Executivo fixasse a planta de valores do IPTU; e (ii) critérios legais para orientar a Administração Pública na confecção da planta básica.

Embora o acórdão recorrido nada tivesse disposto a esse respeito, fato é que, no caso concreto, a legislação de belo-horizonte continha tanto a previsão de delegação como parâmetros detalhados para tanto. Não bastasse isso, a forma de determinação do valor por metro quadrado para inclusão na planta de valores era também minuciosamente regulada pelo legislador. Cabia ao Poder Executivo, com base em dados técnicos, apenas seguir a fórmula legal de avaliação dos imóveis.

Se essas informações tivessem constado no acórdão levado ao conhecimento da Suprema Corte, talvez o desfecho tivesse sido diverso. Afinal, como já visto, em 1988 o Plenário do STF considerou válida legislação anterior do próprio Município de Belo Horizonte que delegava ao prefeito a edição da planta básica do IPTU, mediante critérios³¹. E o fez com acerto, eis que a delegação para fixação

²⁷ STF, Pleno, EDcl no RE n. 96.825/MG, Rel. Min. Moreira Alves, j. 22.8.1984, *DJ* 11.10.1984, p. 16.826.

²⁸ Vide itens 3.2.1 e 3.3.1, *supra*.

²⁹ STF, Pleno, Tema n. 1.084-RG, ARE n. 1.245.097/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 9.4.2020, *DJe* 28.4.2020. Assim dispõe o tema *sub iudice*:

“Constitucionalidade da lei que delega à esfera administrativa, para efeito de cobrança do IPTU, a avaliação individualizada de imóvel não previsto na Planta Genérica de Valores (PGV) à época do lançamento do imposto.”

³⁰ STF, Pleno, Tema n. 211-RG, RE n. 648.245/MG, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 1.8.2013, *DJe* 24.2.2014.

³¹ Vide item 3.3.1, *supra*.

da planta de valores do IPTU tem cariz técnico. Trata-se de avaliação fática: o preço de mercado dos imóveis. Não há reserva legal sobre o tema. Basta que a lei estipule *standards* suficientemente densos para que a Administração esteja autorizada a agir.

4. A compatibilidade da delegação ao Executivo da fixação do valor dos imóveis com o princípio da legalidade tributária material

Conforme visto nos itens precedentes, a regra da legalidade é uma limitação formal ao poder de tributar dos entes federativos que impõe a observância de um procedimento para instituição ou majoração de tributos. Sem o processo legislativo do qual a lei é o produto final, a violação à legalidade-regra ocasiona a invalidade da obrigação tributária.

Ocorre que há também uma dimensão material da legalidade tributária em relação à espécie normativa que a exterioriza: a legalidade-princípio. O princípio da legalidade tributária determina a adoção de comportamentos que promovam a realização de três estados ideais de coisas por ele visados, quais sejam: previsibilidade, mensurabilidade e determinabilidade.

O princípio da legalidade tributária desempenha um importante papel na discussão envolvendo a possibilidade de o Poder Executivo, com fundamento em critérios estipulados em lei municipal, editar, anualmente, a planta de valores para fixação da base de cálculo do IPTU baseando-se no valor venal dos imóveis (e não meramente corrigindo a planta previamente editada pelo legislador).

Isso porque a legalidade-regra não predetermina nenhum conteúdo a ser observado pelos Poderes Legislativo e Executivo ao instituir ou majorar a planta de valores para o cálculo do IPTU. Com efeito, a legalidade-regra apenas determina que se observe um procedimento legislativo, qual seja, a lei, para majoração do imposto, nos termos do art. 97, § 2º, do CTN.

O próprio art. 97, § 2º, do CTN não apresenta uma resposta clara acerca da possibilidade de o Poder Executivo atualizar a planta de valores acima da atualização monetária referente à variação do poder de compra da moeda no período. O que a regra reconstruída a partir desse dispositivo prevê é apenas a necessidade de majoração do tributo por lei, inclusive em caso de alteração da base de cálculo que o torne mais oneroso, não se qualificando como tal a mera atualização do seu valor monetário.

A interpretação literal da regra reconstruída a partir do art. 97, § 2º, do CTN conduziria à conclusão de que qualquer aumento da base de cálculo do IPTU superior à atualização monetária referente à inflação do período deveria ser veiculado por lei, de modo que a atualização da planta de valores de qualquer município deveria ser, obrigatoriamente, veiculada por meio de lei em sentido formal, aprovada pelo Poder Legislativo do respectivo ente federado.

Ocorre que essa interpretação é dissonante do que determina o princípio da legalidade tributária material, que apenas exige a adoção de comportamentos

que promovam o estado ideal de coisas a cuja realização esse princípio visa. E são três os estados ideais cuja realização o princípio da legalidade tributária material visa promover: previsibilidade, mensurabilidade e determinabilidade.

Pois bem, conforme visto, o STF, ao julgar, em 1988, o RE n. 109.292/MG³², declarou válida legislação da capital mineira que delegava ao prefeito a fixação da planta de valores do IPTU. O diploma municipal questionado – Lei n. 1.310/1966 e alterações posteriores – estipulava critérios a serem observados no exercício dessa competência, a saber: (i) o preço médio da construção por metro quadrado, conforme o tipo de edificação; (ii) a área edificada; (iii) o número de andares e apartamentos autônomos; (iv) o estado de conservação; (v) o ano da construção; (vi) os serviços e utilidades públicas existentes no local; e (vii) a região da cidade em que se encontra o imóvel.

Ao declarar válida a lei municipal, o Supremo Tribunal Federal acabou chancelando sua compatibilidade tanto com a legalidade-regra – dimensão formal da legalidade tributária que impõe um procedimento legislativo para a instituição ou majoração de tributo – como com a legalidade-princípio – dimensão material da legalidade tributária que impõe a adoção de comportamentos que promovam o estado ideal de coisas a cuja realização visa o princípio.

Com efeito, a adoção, pelo Poder Legislativo, de critérios objetivos para a mensuração do valor venal do imóvel para fins de incidência do IPTU é hábil a promover os três estados ideais de coisas a cuja realização visa o princípio da legalidade tributária material: previsibilidade, mensurabilidade e determinabilidade.

A adoção desses critérios promove previsibilidade porque o contribuinte, ao decidir adquirir um imóvel ou permanecer no que está, poderá antever o peso desses critérios na quantificação do IPTU devido anualmente, orientando sua conduta por essas balizas objetivas. Deveras, qualquer pessoa com conhecimento médio sobre a realidade do município em que vive saberá identificar as regiões em que o preço do metro quadrado é mais alto e em que há melhor infraestrutura de serviços e utilidades públicas. Além disso, saberá o peso da área do imóvel, do número de andares e do ano da construção sobre a quantificação da obrigação tributária.

A adoção desses critérios ainda coopera para a mensurabilidade da obrigação tributária. Afinal, como a tributação afeta o direito fundamental de propriedade, mormente tratando-se do IPTU, a previsão de condições objetivas em lei, como fez o Município de Belo Horizonte, poderá orientar o contribuinte a fazer escolhas que tornem menor o encargo do imposto sobre a propriedade imóvel.

Por fim, a adoção legal de critérios, delegando ao Executivo a concretização, no processo decisório, sobre os respectivos valores, está sintonizada com o objetivo do princípio da legalidade tributária material de promover um estado de determinabilidade. Afinal, a lei, cumprindo seu propósito de ser abstrata e geral,

³² Vide item 3.3.1, *supra*.

em linha com o princípio da igualdade, não poderá conter todas as decisões individualmente aplicáveis a cada caso, mas tão somente os parâmetros ou padrões ou critérios objetivos que permitam tanto aos contribuintes como ao Poder Executivo orientar a sua conduta.

A adoção de critérios objetivos nas leis municipais, delegando a determinação anual dos valores dos imóveis ao Poder Executivo, é um comportamento que está, portanto, alinhado à promoção dos ideais de previsibilidade, mensurabilidade e determinabilidade que o princípio da legalidade tributária material visa realizar.

Disso não decorre que quaisquer critérios sejam admissíveis ou adequados. Caso os requisitos sejam vagos demais, por meio da adoção de cláusulas abertas, haverá prejuízo ao estado de determinabilidade. Da mesma forma, a ausência de elementos legais que permitam a aferição do montante devido violará a legalidade por não promover o estado ideal de mensurabilidade visado pelo princípio. No mesmo sentido, a adoção de parâmetros contraditórios ou inconsistentes com a realidade não permitirá ao contribuinte antever as consequências futuras do seu comportamento presente (aquisição ou manutenção de imóvel na zona urbana do Município).

5. Considerações finais

A partir do exposto, é possível extrair as seguintes conclusões:

- O poder de tributar apresenta limitações estabelecidas pela Constituição, que podem ser tanto formais, referentes à competência e aos procedimentos que devem ser observados na instituição ou majoração de tributos, como materiais, referentes ao conteúdo das leis editadas pelo Poder Legislativo que instituem ou majorem tributos;
- Dentre as limitações ao poder de tributar, está a legalidade;
- A dimensão formal da legalidade – legalidade-regra – determina, ao Poder Legislativo, a adoção de um comportamento na instituição ou majoração de tributos, qual seja, a observância de um procedimento que resulte na edição de uma lei;
- A dimensão material da legalidade – princípio da legalidade tributária – não estabelece um comportamento predeterminado a ser observado pelo Poder Legislativo ou Executivo, mas prescreve estados ideais cuja realização deve ser promovida;
- Os estados ideais a cuja realização visa o princípio da legalidade tributária material são a previsibilidade, a mensurabilidade e a determinabilidade;
- A previsibilidade impõe que os contribuintes possam fazer escolhas a partir do conhecimento sobre as consequências no futuro dos atos praticados no presente. A mensurabilidade impõe que os contribuintes possam antever o *quantum debeatur* a partir dos critérios estabelecidos em lei. A

determinabilidade impõe que a lei tenha aptidão para fornecer critérios objetivos e seguros para a tomada de decisão em um dado contexto normativo, por meio de expressões claras;

– A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já chancelou, no passado, a validade de leis municipais que veiculavam critérios para determinação e atualização da planta de valores dos municípios para fins de incidência do IPTU, apesar das sucessivas modificações da jurisprudência ocorridas;

– A adoção de critérios objetivos nas leis municipais tem aptidão para promover os estados ideais de coisas a cuja realização visa o princípio da legalidade tributária material – previsibilidade, mensurabilidade e a determinabilidade – desde que tais critérios não sejam vagos ou genéricos;

– Concretizando os ditames legais, os decretos veiculadores das plantas de valores do IPTU tornariam possível o levantamento anual do valor venal dos imóveis, mantendo-o sempre atualizado, sem violar o princípio da legalidade em matéria tributária³³.

Referências

- ALEXY, Robert. *Rechtssystem und praktische Vernunft*. Recht, Vernunft, Diskurs. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995.
- ATALIBA, Geraldo. Imposto Predial e Territorial Urbano. Base de cálculo. Planta de valores. *Estudos de Direito Público* ano II, n. 1. São Paulo: Associação dos Advogados da Prefeitura do Município de São Paulo, jan.-jun. 1983.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARBERIS, Mauro. *Manuale di filosofia del diritto*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.
- GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmatica delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998.
- HART, Herbert Lionel Adolphus. *The concept of law*. 2. ed. New York: Oxford University Press, 1994.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Inconstitucionalidade da correção monetária de débitos fiscais. *Revista de Direito Administrativo* n. 113. Rio de Janeiro: FGV, jul.-set. 1973.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 133.