

Bases de Cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD)

IPTU and ITBI Taxable Amounts (and ITCMD)

Ricardo Mariz de Oliveira

Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

E-mail: rmo@marizadvogados.com.br.

Resumo

Segundo o CTN, o imposto de transmissão de bens imobiliários e o imposto sobre a propriedade territorial urbana têm como base de cálculo o valor venal dos bens. Todavia, há que distinguir uma base da outra, o que foi feito em julgamento do Superior Tribunal de Justiça e será exposto neste artigo.

Palavras-chave: base de cálculo, valor venal, valor de mercado, preço do negócio jurídico, avaliação.

Abstract

According to the National Tax Code, the real estate sales tax and the real estate property tax are both calculated over the asset's market value. However, as they are different taxes it is necessary to distinguish the taxable amount of which tax. The Superior Justice Court has dealt with this matter as it will be explained in this article.

Keywords: taxable amount, sale fair value, market value, business price, valuation.

1. Introdução explicativa

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988) atribuiu competências aos Municípios para a instituição e a cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e também do 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 imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre cessão de direitos à sua aquisição (incisos I e II do art. 156).

Essas competências tributárias, no tocante às bases de cálculo, devem ser exercidas com guarda do disposto no Código Tributário Nacional (CTN), em obediência ao disposto no art. 146, inciso III, letra “a”, da Lei Maior.

Ocorre que o CTN estabelece no art. 33 que a base de cálculo do IPTU “é o *valor venal* do imóvel”, e no art. 38 prevê que base de cálculo do ITBI “é o *valor venal* dos bens ou direitos transmitidos”.

Sendo assim, ao menos à primeira vista, a grandeza a ser tomada como base de cálculo dos dois impostos poderia ser a mesma, e efetivamente criou-se a prática de considerar como valor mínimo para cálculo do ITBI o valor venal lançado para fins do IPTU, havendo, inclusive, municípios que instituíram valores de referência para o imposto sobre transmissões.

Valor venal, a grosso modo, é o valor pelo qual determinado bem possa ser vendido, algo correspondente ao valor de mercado que se possa obter se o bem for vendido, ou se fosse vendido na data em condições normais de mercado. Pode-se também dizer que valor venal corresponde ao que na contabilidade é denominado “valor justo” (*fair value*). Portanto, trata-se sempre de um dado a ser avaliado, suscetível de avaliações conflitantes e passível de gerar contencioso tributário.

Seja como for, para efeito do IPTU as prefeituras em geral dispõem de tabelas de valores, as chamadas “plantas genéricas de valores”, que se baseiam na metragem quadrada dos terrenos e das construções, na metragem linear fronteira à via pública, na idade das construções e em outros elementos que podem ser considerados numa avaliação do valor de venda.

Já tivemos muitas discussões sobre a validade dessas plantas genéricas e das suas atualizações anuais, tendo o Supremo Tribunal Federal (STF), há várias décadas, firmado o entendimento sobre a constitucionalidade das plantas quando aprovadas por lei, e também das atualizações por atos infralegais, desde que dentro dos índices de correção monetária então existentes na legislação. Esse entendimento viu as plantas genéricas como elementos de viabilização prática dos lançamentos tributários, mas sempre ressalvado ao contribuinte insurgir-se contra qualquer valor que assim fosse determinado, mas que excedesse a realidade do mercado.

Neste contexto, no caso de emergir alguma discussão sobre o IPTU lançado com base nas plantas genéricas, a solução teria que ser dada através do devido processo legal, com perícias e o contraditório cabível, aplicando-se por analogia a regra disposta no art. 148 do CTN¹.

Vale também lembrar que o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) de quaisquer bens ou direitos, atribuído aos Estados e ao Distrito Federal pelo art. 155, inciso I, da Carta Constitucional, também acaba sendo envolvido na discussão sobre o valor venal.

Realmente, ao tempo do CTN, na discriminação constitucional de rendas tributárias não havia um específico tributo sobre doações, e o imposto sobre a transmissão de bens imobiliários abrangia todas as transmissões por atos entre vivos e por sucessão, ou seja, estavam sob a regra do art. 38 quanto à base de cálculo.

Na falta de uma lei complementar sobre a tributação das doações, os entes federados se valem da competência que lhes é outorgada pelo art. 24 da CF/1988 e cobram o ITCMD com base no valor venal dos bens, e, em se tratando de imóveis, também se valem dos elementos utilizados pelos Municípios, tais como as plantas de valores e os valores de referência.

Neste cenário, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em 22 de fevereiro de 2022, julgou a base de cálculo do ITBI, através do Recurso

¹ Sobre isto, veja-se esclarecimento no Tópico 2 deste artigo.

Especial n. 1.937.821/SP (relator o Ministro Gurgel de Faria), chegando a uma decisão unânime correta sobre mais de um ponto, embora por um caminho que, a todo rigor jurídico, não é equivocado, mas é passível de discussão.

2. A matéria tal como foi julgada pelo STJ

O Recurso Especial n. 1.937.821/SP foi afetado ao regime de recurso repetitivo², gerando o Tema n. 1.113, motivo pelo qual foram firmadas as seguintes teses:

- a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN);
- c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

Portanto, está bem definida a posição do STJ, “descasando” o ITBI da base de cálculo do IPTU e aceitando que o preço do negócio tenha a presunção de refletir o seu valor real do bem no negócio jurídico de transmissão, cabendo ao fisco, caso tenha elementos para contrapor à presunção de boa-fé do contribuinte, instaurar o processo de avaliação contraditória estabelecido pelo art. 148 do CTN.

A corte anotou a coincidência aparente, derivada da literalidade da lei, existente entre os arts. 35 e 38 do CTN, e emitiu um primeiro entendimento no sentido de que o valor venal, a que aludem, “corresponde ao valor considerado para as negociações de imóveis em condições normais de mercado”.

Porém, o tribunal atentou para possibilidade da existência de negociações que refujam aos níveis de mercado, no que esteve certo e atrelado à realidade, primeiramente porque tais níveis já são variáveis por si sós, e em regra são apurados com base em médias dos valores das transações dentro de um período qualquer, como dia, semana, mês ou ano, e, mesmo dentro desses períodos aleatoriamente tomados, podem ser medidos valores de abertura, de encerramento ou de meio.

Quanto a isto, o acórdão referiu-se à “possibilidade de dimensionar o valor dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), não impede que a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado oscile dentro do parâmetro médio, a depender, por exemplo,

² A decisão de afetação delimitou seu alcance em “definir: a) se a base de cálculo do ITBI está vinculada à do IPTU; b) se é legítima a adoção de valor venal de referência previamente fixado pelo fisco municipal como parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI”.

da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação e os interesses pessoais do vendedor e do comprador no ajuste do preço”.

Não há dúvida que tais fatores justificativos da existência de preços diferentes dos parâmetros de mercado são meramente exemplificativos, mas apontam para o prestígio da boa-fé das partes. Em vista disso, foi sentenciado que “em face do princípio da boa-fé objetiva, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, estando, nessa hipótese, justificada a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que deve ser assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que amparariam o *quantum* informado (art. 148 do CTN)”.

Cabe aqui um esclarecimento a propósito da afirmação, feita em tópico precedente deste artigo, no sentido da aplicação por analogia do art. 148 do CTN³. É que lá estava sendo exposto o regime de tributação do IPTU, que é lançado pelo Município com base em valores constantes das suas próprias plantas genéricas, e a hipótese de incidência da norma do art. 148 é relativa às situações em que os elementos do sujeito passivo sejam omissos ou não mereçam fé, isto é, não quando se contesta um elemento da própria Administração Pública. Isto é, assim mesmo que parte dos dados considerados na quantificação de cada obrigação tributária em concreto sejam declarados pelo contribuinte (tais como metragens do seu imóvel), mas o dado de valor do imóvel emerge do próprio órgão lançador, que inclusive tem em seu poder dados do imóvel no cadastro imobiliário.

Já com relação ao ITBI, o elemento quantitativo do fato gerador é dado (declarado) pelo próprio sujeito passivo no instrumento da transmissão, tratando-se, portanto, de lançamento não mais por declaração, mas por homologação, caso em que o art. 148 é aplicável plenamente, tal como bem pronunciou o STJ.

A propósito desse elemento, entretanto, o tribunal deu-lhe um exagerado peso, pois acabou por fundamentar sua decisão na modalidade do lançamento, quando a ordem é inversa, ou seja, o tipo de lançamento depende de cada tributo e das conveniências da fiscalização, como veremos.

Quanto ao lançamento, a corte observou com precisão que “o ITBI comporta apenas duas modalidades de lançamento originário: por declaração, se a nor-

³ “Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

ma local exigir prévio exame das informações do contribuinte pela Administração para a constituição do crédito tributário, ou por homologação, se a legislação municipal disciplinar que caberá ao contribuinte apurar o valor do imposto e efetuar o seu pagamento antecipado sem prévio exame do ente tributante”.

Fiel à sua linha de pensamento, prosseguiu afirmando, ainda de modo correto, que “os lançamentos por declaração ou por homologação se justificam pelas várias circunstâncias que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio, sendo essa a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido”.

Por isso que, após afirmar a prevalência do princípio da boa-fé objetiva e a imperiosa aplicação do art. 148 nos casos de contestação dos valores afirmados pelos contribuintes, sua conclusão foi no sentido de que “a prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI por mera estimativa e subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo”.

Quando se examina atentamente o inteiro teor do voto condutor do julgamento ora sob comentário, lavrado pelo Ministro Gurgel de Faria, verifica-se inicialmente que foi confirmado o veredicto do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP), o qual se lastreou em doutrina (Hugo de Brito Machado, Kiyoshi Harada, Aires Fernandino Barreto, Luís Eduardo Schoueri) e em jurisprudência desse tribunal e do próprio STJ, a despeito da existência de algumas contrariedades entre a conclusão e algumas menções doutrinárias ou julgados referidos.

O Corte Superior fez alusão a vários outros precedentes seus no mesmo sentido das suas conclusões, e o Ministro Gurgel de Faria acrescentou, a uma das passagens acima transcritas, ser “importante ressaltar que, embora seja possível dimensionar o valor médio dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado pode sofrer oscilações para cima ou para baixo desse valor médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação os interesses pessoais do vendedor (necessidade da venda para despesas urgentes, mudança de investimentos, etc.) e do comprador (escassez do imóvel na região, proximidade com o trabalho e/ou com familiares, etc.) no ajuste do preço. Especificamente no caso de alienação por hasta pública, salvo hipóteses de preço vil, o valor da arrematação corresponde ao valor de mercado, pois presume-se que esses mesmos fatores fo-

ram ponderados pelo arrematante para a realização de seu lance. Aqui não se está afirmando que o preço de venda necessariamente reflete o valor de mercado, pois eventual alienação por preço nitidamente incompatível com este (valor de mercado), independentemente de sua motivação, não permite a adoção dele (o preço de venda) como parâmetro para definição da base de cálculo”.

Neste particular, vale notar que uma leitura rápida desta passagem pode levar à ideia de haver uma incongruência nas afirmações feitas, pois primeiramente admite que elementos objetivos e pessoais possam influenciar na fixação do preço de determinado imóvel em uma efetiva negociação, elevando ou reduzindo o preço de mercado, e a seguir afirma que, se esse preço for nitidamente incompatível com o de mercado, o preço não definirá a base de cálculo tributária, independentemente do motivo da variação.

De fato, fica-se com a sensação de que, afinal, a base de cálculo somente pode ser o valor médio de mercado (ou entre o valor mínimo e o máximo no mercado), com todas as dificuldades para sua aferição.

Todavia, no contexto da decisão, entende-se que, se o negócio for realizado por preço diverso do mercado, mas determinado em razão das peculiaridades objetivas e pessoais referidas pelo próprio acórdão, este deve prevalecer como base de cálculo do ITBI, inclusive porque qualquer avaliação contraditória necessariamente tem que levar em consideração as mesmas peculiaridades.

Ainda no sentido deste entendimento, referido no parágrafo anterior, militam a letra “b” do Tema n. 1.113 e os julgados do STJ colacionados no voto, mas principalmente outra passagem adiante, em que o Ministro Gurgel de Faria, após examinar as duas modalidades de lançamento e após “cuidadosa reflexão”, afirma ter chegado à conclusão de que o ITBI somente pode ser submetido a lançamento por declaração ou por homologação, segundo for determinado pela legislação municipal, mas não ao lançamento *ex officio*.

Para chegar a esta conclusão, o raciocínio desenvolvido no voto foi o seguinte, com o qual se confirma o entendimento acima apresentado: “Tanto o lançamento por declaração quanto o (lançamento) por homologação estão justificados pelas inúmeras circunstâncias já referidas que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio. E aqui reside a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido, *in concreto*. Assim, repita-se, não dispondo de todos os elementos fáticos necessários ao juízo de certeza quanto ao valor do imóvel transmitido, não há como a Administração dispensar a participação do contribuinte no procedimento regular de constituição do crédito para estabelecer, antecipada e unilateralmente, a base de cálculo. Constata-se, dessa forma, que, da-

das as características próprias do fato gerador desse imposto, a sua base de cálculo deverá partir da declaração prestada pelo contribuinte, ressalvada a prerrogativa da administração tributária de revisá-la, antes ou depois do pagamento, a depender da modalidade do lançamento, desde que instaurado o procedimento administrativo próprio, em que deverá apurar todas as peculiaridades do imóvel (benfeitorias, estado de conservação, etc.) e as condições que impactaram no caráter volitivo do negócio jurídico realizado, assegurados os postulados da ampla defesa e do contraditório que possibilitem ao contribuinte justificar o valor declarado”.

Portanto, voltando ao desfazimento da possível má interpretação do julgado, perante estas afirmações *está inequivocamente confirmada a validade do preço livremente pactuado em cada negócio concreto (o valor do bem no negócio), validade que se impõe mesmo sobre o valor geral de mercado, com a possibilidade que o fisco detém de revisar tal preço, possibilidade esta que lhe é atribuída em todo e qualquer caso quanto a todo e qualquer tributo, qualquer que seja a modalidade do seu lançamento (CTN, art. 149), em cuja revisão, se não concordar com o preço declarado nos instrumentos do negócio (escritura pública ou outro documento), deve proceder à avaliação contraditória, na qual deverá ficar demonstrado que tal preço não espelha a realidade do negócio (lembrando-se que o art. 148 refere-se a não merecimento de fé ou omissão no valor declarado), mas na qual deverá ser considerado como referencial de comparação aquele que for emergente das peculiaridades específicas do negócio, com suas variáveis objetivas e subjetivas, e não o valor de mercado em sua generalidade.*

Não fosse assim, nenhuma das circunstâncias concretas que cercam o negócio, referidas pelo STJ, precisaria ser tomada em conta, mas apenas o valor médio de mercado. Porém não é assim, face ao julgado repetitivo ora comentado, mas também face ao art. 148, que visa “o cálculo do tributo (que) tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos”, e no caso a consideração é ao preço do negócio jurídico de transmissão da propriedade imobiliária ou dos direitos a ela referentes, que é o valor do bem no negócio de transmissão.

Não significa isto que o valor venal tenha sido simplesmente afastado, o que afrontaria o CTN, mas, sim, é o reconhecimento de que o valor venal é um dado variável, razão mesma pela qual não pode ser fixo e previamente estimado em caráter geral. Significa que, se para o IPTU o valor genérico é possível, face às características do fato gerador do ITBI somente o valor específico corresponde ao valor venal. E a boa-fé objetiva somente cede se ficar demonstrado que o preço praticado em determinado negócio é incompatível com aquele que seria o valor venal específico assim determinado⁴.

Pois bem, após as suas considerações a propósito da sistemática de lançamento do ITBI, o acórdão transporta-se às conclusões, afirmando inicialmente a

⁴ A própria denominação “planta genérica” reflete este caráter de generalidade incompatível com preços efetivamente praticados em cada negócio imobiliário. O mesmo com a denominação “valor de referência”, mero dado para comparação referenciada a ele. Daí não servirem nem como piso da base de cálculo do ITBI.

incompatibilidade com a base de cálculo do IPTU porque estas, segundo a jurisprudência do STF referida na abertura deste trabalho (mas citando especificamente o ARE n. 1.245.097, julgado em 09.04.2020), são padrões de avaliação de imóveis conforme suas metragem, localização, acabamento, antiguidade e outros fatores, mas consistem em presunções relativas no contexto da praticidade em auxílio da fixação da base de cálculo desse imposto, isto é, do IPTU.

Outrossim, com relação ao ITBI, o STJ aponta outra vez as suas especificidades, novamente confirmando afirmações acima feitas, pois diz que sua base de cálculo deve considerar o valor de mercado “do imóvel individualmente considerado”, o qual, “como visto, resulta de uma gama maior de fatores”.

Também quanto ao valor de referência, foi afastado como possível base de cálculo do ITBI, por ser um valor fixado prévia e unilateralmente pela municipalidade, refletindo apenas um valor médio de mercado, com cunho meramente estimativo e que despreza as peculiaridades do imóvel e da transação, as quais são espelhadas no valor declarado na documentação desta.

Sendo assim, segundo o acórdão, como primeiro parâmetro, o valor de referência subverte o regime do art. 148 do CTN e inverte o ônus da prova em detrimento do contribuinte, havendo referência a julgado que considerou ter havido supressão de instância, com determinação de retorno à instância inferior para a realização da avaliação contraditória.

Neste sentido, o STJ admite que, quando muito, o valor venal de referência, ou equivalente, possa ser empregado para justificar a ação fiscal para apurar a veracidade da declaração prestada pelo sujeito passivo, mas jamais para antecipar tal juízo, sendo relevante notar os seguintes dizeres: “porquanto, além de não abranger todas as áleas definidoras do valor de mercado daquele específico imóvel, acaba por subtrair a garantia do contraditório assegurada ao contribuinte, cujo exercício pressupõe a prévia instauração de regular processo administrativo”.

Nossa *Revista Direito Tributário Atual* tem como uma das suas diretrizes editoriais a eliminação ou redução de transcrições, mas nota-se no texto anterior que muitos trechos do acórdão do Recurso Especial n. 1.937.821/SP foram aqui repetidos *ipsis litteris*. Isto se deve a que, para o presente tema, é importante a consideração do que foi dito no tribunal, não apenas para conhecimento perfeito do que foi decidido, como também para o entendimento do racional desenvolvido.

Por esta razão, também é conveniente e útil a transcrição da seguinte parte, já ao final do voto do Ministro Gurgel de Faria, que foi seguido por todos os seus pares presentes à sessão de julgamento.

“Nesse panorama, verifica-se que base de cálculo do ITBI é o valor venal em condições normais de mercado e, como esse valor não é absoluto, mas relativo, pode sofrer oscilações diante das peculiaridades de cada imóvel, do momento em que realizada a transação e da motivação dos negociantes.

Em consequência, presume-se que o valor de mercado daquele específico imóvel corresponde ao valor da transação informado na declaração do con-

tribuinte, com base no princípio da boa-fé, sendo que, reitera-se, essa presunção pode vir a ser afastada pelo fisco em regular processo administrativo, desde que observado o procedimento disposto no art. 148 do CTN.”

Nada seria mais correto, inclusive porque o IPTU requer a fixação do elemento temporal da hipótese de incidência em uma data prevista em lei, ao passo que o fato gerador do ITBI ocorre na transmissão imobiliária, que é a situação necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN, art. 114). Ora, entre a data-base do IPTU e a data do fato gerador do ITBI pode haver variações nos preços, sujeitos à volatilidade do mercado e às mais variadas circunstâncias que podem afetar o preço de um imóvel.

3. Sem discordar, uma ressalva e outra fundamentação para a mesma conclusão

Realmente, não há o que discordar na decisão proferida no Recurso Especial n. 1.937.821/SP, seja nas suas conclusões, seja na sua fundamentação.

Inclusive, não há o que discordar com tudo quanto foi dito quanto às sistemáticas de lançamento, quer quando analisadas em tese e em geral, quer quando aplicadas aos impostos abordados no voto do Ministro Gurgel de Faria.

Para nós, que levamos a sério o direito tributário cientificamente estudado e aplicado (como certamente agiu o ministro relator), é auspicioso o conhecimento desse julgado, e é proveitosa a sua análise (daí as transcrições feitas, inclusive para estudo).

Pela mesma razão, é cabível a apresentação de uma ressalva, ou mesmo de outra fundamentação para se atingir as mesmas conclusões. Nem se trata de contestar a fundamentação adotada no julgado, pois as razões a serem apresentadas estão como que latentes no acórdão, ou melhor, estão subjacentes a ele⁵. Trata-se apenas de colocar os regimes de lançamento em posição mais adequada perante o fato gerador e a base de cálculo de cada imposto.

Como visto, o acórdão escudou-se principalmente no modo como o IPTU e o ITBI geralmente são lançados e cobrados, aquele através de lançamento por

⁵ Isto se nota nas palavras do ministro relator e em algumas transcrições constantes do acórdão, das quais a mais significativa é a retirada da doutrina de Aires Fernandino Barreto, citado pelo TJSP, *in verbis*: “A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos. O valor venal é necessariamente o valor do negócio realizado. A Constituição e o Código Tributário Nacional não exigem que o valor venal coincida com o valor da efetiva transação imobiliária, onde até os fatores subjetivos poderiam interferir na sua fixação. [...] Não se olvide que valor venal é o preço provável que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, diante de mercado estável e quando comprador e vendedor têm plena consciência do potencial de uso e ocupação que ao imóvel pode ser dado. Não se esqueça que o valor venal é mensuração extremamente difícil, porque influenciada por uma série de fatores internos e externos, de natureza subjetiva, o que impede seja transformada em número inconteste. Muito cuidado deve ter o aplicador da lei para que não extrapassar o valor dos imóveis.” Citação retirada de BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 294 e 295.

declaração (CTN, art. 147) e este pelo lançamento por homologação (CTN, art. 150), embora caiba o lançamento de ofício quando qualquer desses impostos não seja pago ou o seja incorretamente (CTN, art. 149).

Contudo, a modalidade de lançamento não determina a natureza jurídica do tributo, nem a sua base de cálculo.

Isto porque a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e as demais características formais adotadas pela lei, além da destinação legal do produto da sua arrecadação, segundo a didática norma do art. 3º do mesmo CTN.

Por seu turno, a base de cálculo, cujo conceito não é genericamente definido pelo código, corresponde à expressão monetária do próprio fato gerador. Esta concepção é compatível com as bases de cálculo estabelecidas especificamente para os tributos pelo CTN, mas advém de ensinamentos ancestrais, a nós legados por eminentes mestres que nos precederam.

Assim é que o primeiro catedrático de direito tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e fundador do IBDT, o Professor Ruy Barbosa Nogueira referia-se à base de cálculo como o “retrato quantitativo” do evento sujeito ao tributo, dizendo mais precisamente que a base de cálculo deve ser “o retrato quantitativo do próprio cerne do fato gerador”.⁶

Paralelamente, o Professor Geraldo Ataliba considerava a base de cálculo como uma “grandeza ínsita na hipótese de incidência”, ou “uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência”.⁷

Outro professor da Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Antônio Roberto Sampaio Dória, chamou atenção para a extraordinária relevância da base de cálculo no sentido de que sua eventual incompatibilidade com o fato gerador desnatura a própria natureza do tributo. Neste sentido, com base em doutrina e especialmente em Geraldo Ataliba, declarou em artigo que: “Efetivamente, fica evidente a posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na hipótese de incidência. Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda do seu titular. Tal situação – verdadeiramente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio.”⁸

Estas percepções doutrinárias repercutiram em outros autores e no Supremo Tribunal Federal, quando em 18 de setembro de 1985 o Plenário julgou o

⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A base de cálculo. *Revista dos Tribunais* n. 548. São Paulo, p. 35.

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: RT, 1973, p. 117 e seg.

⁸ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. A incidência da contribuição social. *O Estado de São Paulo* do dia 19 de setembro de 1989. A alusão que fez a Ataliba refere-se à sua *Hipótese de incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1984, p. 104.

Recurso Extraordinário n. 103.778-4/DF sob a relatoria do Ministro Cordeiro Guerra, que, no seu avantajado voto mencionou a seguinte manifestação de Hamilton Dias de Souza: “Realmente, sabendo-se que a base de cálculo é a expressão mensurável do fato gerador, há de guardar com esta necessária relação de pertinência, sob pena de desvirtuar a espécie tributária.”⁹

Porém, isso já vinha do precursor Rubens Gomes de Sousa, que tratara do tema muito antes, mas em 1970 aludiu a anterior trabalho da sua lavra dizendo: “Ainda hoje parece ao autor que a melhor prova de que a base de cálculo não é um elemento externo à relação jurídica tributária, mas integrante desta, reside no fato de que a escolha, pelo legislador, de uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar não só a natureza específica do tributo, transformando-o, por exemplo, de imposto sobre a renda em imposto sobre o capital, mas também a sua natureza genérica, transformando-o de imposto em taxa, ou vice-versa.”¹⁰

Nada mudou ao longo do tempo. Hugo de Brito Machado em 2001 adotou a seguinte passagem de Rubens Gomes de Sousa: “Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorram necessariamente.”¹¹

Em suma, a natureza do tributo é dada pelo fato gerador da respectiva obrigação, e sua base de cálculo tem que ser compatível com ela (deve ter relação de pertinência com ela, ser inerente a ela), para que a natureza não seja desfigurada ou, pior ainda, para que não passe a ser outra (outro tributo) compatível com a base de cálculo.

Por outro lado, não é a modalidade de lançamento que define o tributo, pois todo e qualquer tributo pode, com sua adequada base de cálculo, ser submetido a uma ou outra modalidade de lançamento, sem que esta o caracterize ou descaracterize.

Três observações, entre outras possíveis, ilustram e confirmam esta afirmação.

⁹ Remissão à SOUZA, Hamilton Dias de. Finsocial. *Revista dos Tribunais, Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 47. São Paulo, 1982, p. 72 e seg.

¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público* n. 11. São Paulo, 1970, p. 13.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 67. São Paulo: Dialética, 2001, p. 62.

A primeira é que o CTN não atrela qualquer das modalidades de lançamento a este ou àquele tributo, mesmo porque ela é mutável, mas é imutável a natureza da obrigação e do respectivo tributo.

A segunda é que cabe ao ente federado competente para a instituição e a cobrança de cada tributo definir a respectiva modalidade de lançamento, mas não lhe cabe definir os limites da sua competência, que é atribuída à lei complementar nacional (CF/1988, art. 146, inciso III, letra “a”), e, conseqüentemente não pode extravasar sua competência com um tributo, conquanto previsto em lei desse ente, que não se compatibilize com o respectivo fato gerador definido pela lei complementar ou com sua base de cálculo compatível com tal fato. Por isto, ele adota uma ou outra modalidade de lançamento conforme lhe convier, assim como a altera, sem que isso desfigure o tributo ou exerça qualquer influência sobre sua natureza.

Finalmente, a última observação é sobre a realidade do nosso direito tributário na prática, a qual serve para confirmar a veracidade das colocações anteriores.

De fato, desde o advento do CTN, vários tributos (atualmente quase que a totalidade) migraram do sistema de lançamento por declaração (o mais aplicado na época) para lançamento por homologação, mas isto não os trasmudou para outra espécie tributária.

Isto significa que uma modalidade de lançamento pode ser mais acomodada a alguns tributos e outra modalidade a outros, assim como mais de uma pode servir para a constituição do crédito tributário de um mesmo tributo, como se nota, por exemplo, com o imposto de renda que, na época do CTN era lançado por declaração da renda periódica, mas também era lançado por homologação quando devido na fonte. E, sem perder suas características naturais, atualmente esse imposto é totalmente cobrado pelo lançamento por homologação, tudo isto sem prejuízo de ser lançado de ofício quando ocorrer alguma das hipóteses do art. 149 do Código.

Tomando todos estes pressupostos perante os dois tributos que foram tratados no julgamento do STJ, temos o seguinte:

- o valor venal, como base de cálculo de ambos prevista nos arts. 33 e 36 do CTN, não é incompatível com as respectivas hipóteses de incidência, que são a propriedade imobiliária urbana (IPTU) e a transmissão da propriedade imobiliária (urbana ou não) ou de direito relativo a ela (ITBI);
- sem dúvida, para ambos os impostos, o valor venal serve para medir as grandezas monetárias dos respectivos fatos geradores, sem desfigurá-los;
- ainda que, com relação ao IPTU, o legislador complementar pudesse ter adotado outro critério de quantificação que não o valor venal, este certamente é razoável, e provavelmente seja o melhor (o mais pertinente);

- mas, relativamente ao ITBI, o preço da transmissão é o critério por excelência, por ser o mais diretamente pertinente ao fato submetido à incidência tributária, já que tal preço reflete o valor específico do imóvel ou do direito a ele relativo para os fins do negócio jurídico concretamente realizado;
- a separação entre as duas bases de cálculo, feita pelo julgado do STJ, reflete corretamente esta distinção, dado que os fatos geradores dos dois tributos são distintos, eis que, se fossem um único, haveria um só tributo, ou dois tributos com nomes diferentes, mas de idêntica natureza jurídica;
- isto fica bem evidenciado pelo fato de que a hipótese de incidência do IPTU é a detenção da propriedade imobiliária, ou seja, uma situação que se prolonga no tempo e pode acarretar sucessivas incidências sobre uma mesma pessoa e o mesmo bem enquanto ela conservar seu direito, ao passo que a hipótese de incidência do ITBI é uma situação instantânea, que se esgota em si mesma com a transmissão e não se repete relativamente ao mesmo direito e à mesma pessoa;
- em outras palavras, o valor venal a que alude o art. 33 do CTN, por ser pertinente ao IPTU, é o valor possível de venda no mercado, ou o preço que o imóvel tem no mercado, ou teria se vendido no mercado, valor este estimativo e mutável a ponto de que o poder tributante tem que estabelecer uma data para ser a de ocorrência do fato gerador;
- e também em outras palavras, o valor venal referido no art. 36 do CTN, por ser relativo ao ITBI, é o preço efetivo de um negócio jurídico de transmissão dos direitos sobre um bem imobiliário (não poderia ser outro), valor este concreto e imutável, existente no momento do negócio (momento de ocorrência do fato gerador) porque pactuado pelas partes com base nas circunstâncias objetivas e subjetivas relativas ao bem e às pessoas, sendo passível de arbitramento segundo as regras do art. 148 do CTN, caso haja omissão do sujeito passivo ou o valor declarado não merecer fé, por ser comprovada sua inadequação às referidas circunstâncias;
- ou seja, a pertinência das bases de cálculo com cada um dos dois impostos se estabelece diferentemente, dado que o valor de mercado em geral é pertinente com o estado jurídico de ser proprietário, uma situação estática que se prolonga no tempo, mas “introvertida” em si própria, enquanto o preço do negócio é pertinente com o estado de ser alienante ou adquirente, uma situação dinâmica e não prolongada, verdadeiramente “extrovertida” em relação a ela, pois um mesmo imóvel pode ser sucessivamente vendido por valores diferentes, em sucessivas transmissões nas quais há um novo fato gerador de cada imposto.

Uma derradeira anotação deve ser feita quanto ao ITCMD, que não foi objeto de apreciação pelo STJ no recurso especial em tela, anotação esta que se impõe porque no Tópico 1 deste artigo foi dito que esse imposto, quando incidente sobre sucessões ou doações de bens imóveis, está regido pelas regras previstas no CTN para o ITBI, porque na época da promulgação do Código as transmissões de imóveis *causa mortis* e *inter vivos* eram sujeitas a um só imposto, o que acarretava a sua submissão ao art. 36 do Código. E foi dito que, por não haver uma lei complementar sobre a tributação das doações, os Estados e o Distrito Federal cobram o ITCMD com base no valor venal dos bens, e, em se tratando de imóveis, também se valem dos elementos utilizados pelos Municípios, tais como as plantas genéricas de valores e os valores de referência.

Há uma tentação evidente para se pensar na possível aplicação do entendimento firmado no Tema n. 1.113 também às doações e transmissões *mortis causa* de imóveis.

Entretanto, antes de concluir, não podemos perder de vista que para o IPTU a jurisprudência admite as plantas genéricas e os valores de referência, resguardando o direito de contestação pelos contribuintes, e a não aceitação desses elementos quanto ao ITBI deriva apenas de que este incide sobre negócios jurídicos em que há um preço contratado especificamente, o qual vale até ser demonstrada sua inveracidade em processo regular.

Ora, no caso de uma doação de um imóvel, que também é um negócio jurídico sobre o qual incide o ITCMD, por definição da lei civil não há um preço, motivo pelo qual o valor venal estimativo pode ser tomado pela lei estadual como base de cálculo sujeita a receber a alíquota do imposto, e somente cederá se houver procedimento nos termos do art. 148 do Código, tal como ocorre com o IPTU.

O mesmo pode ser dito para as sucessões *causa mortis* nas quais os sucessores não fixem valores para partilha. Porém, se pactuarem valores para partilha, haverá uma situação muito próxima, nos seus elementos relevantes, ao das transmissões onerosas entre vivos, e, com as devidas considerações a todos os aspectos e circunstâncias da partilha, não se pode, ao menos em princípio, excluir a aplicação do entendimento que o STJ deu ao ITBI. Mas este é um assunto que merece estudo mais aprofundado.

Bibliografia

- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: RT, 1973.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. A incidência da contribuição social. *O Estado de São Paulo* do dia 19 de setembro de 1989. A alusão que fez a Ataliba refere-se à sua *Hipótese de incidência tributária*. 3. ed. São Paulo: RT, 1984.
- MACHADO, Hugo de Brito. A substituição tributária no ICMS e a questão do preço final. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 67. São Paulo: Dialética, 2001.

- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A base de cálculo. *Revista dos Tribunais* n. 548. São Paulo.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Um caso de ficção legal no direito tributário: a pauta de valores como base de cálculo do ICM. *Revista de Direito Público* n. 11. São Paulo, 1970.
- SOUZA, Hamilton Dias de. Finsocial. *Revista dos Tribunais, Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 47. São Paulo, 1982.