

O GANHO DE CAPITAL NA TRIBUTAÇÃO DO IMÓVEL RURAL

Robson Maia Lins¹

Sumário: 1. Breves Considerações Sobre o Ganho de Capital – Regra Geral. 2. Notas sobre o ITR. 3. Sobre o Ganho de capital na venda de Imóvel Rural; 3.1. Impossibilidade de alargamento da base de cálculo pela Instrução Normativa nº 84/01. 4. Conclusões.

1. Breves Considerações Sobre o Ganho de Capital – Regra Geral

No presente artigo abordaremos o ganho de capital nos casos de alienação de imóveis rurais, objetivando analisar suas peculiaridades, para tanto, necessário, mesmo que breve passarmos pelos conceitos trazidos nas legislações vigentes sobre o próprio ganho de capital bem como nota introdutórias do Imposto Territorial Rural tendo em vista que a forma estipulada para o cálculo do imposto acarreta inúmeros impactos nos montantes a serem pagos nos casos de alienação de imóvel rural.

Pois bem, em relação ao ganho de capital ao dispor sobre o imposto de renda auferido por pessoas físicas, a Lei nº

1. Conselheiro da Câmara de Ensino Superior do Conselho Nacional de Educação (CNE), Doutor e Mestre pela PUC/SP, Professor do IBET, Professor nos Cursos de Graduação, Especialização, Mestrado e Doutorado da PUC/SP, Advogado.

7.713, de 22 de dezembro de 1988, cuidou de estabelecer o fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital, assim entendido como a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição, corrigido monetariamente. É o que se extrai dos dispositivos abaixo transcritos:

Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Ao tratar especificamente do custo de aquisição, o mesmo diploma legal define, em seu artigo 16, que este “*será o preço ou valor pago*”, estabelecendo, outrossim, como se apurar o custo de aquisição no caso de sua ausência e, ainda, as hipóteses em que o custo deve ser considerado zero, conforme dispõe o § 4º.

A legislação determina, portanto, que para a apuração do ganho de capital, deve ser abatido do valor de alienação, o valor de aquisição dos bens e/ou direitos objeto da transação, de modo que podemos definir o ganho de capital como a diferença positiva entre o valor de alienação do imóvel e o seu respectivo custo de aquisição.

Em se tratando de ganho de capital sobre imóveis rurais, a Lei nº 9.393/96 trouxe importante alteração no que diz respeito as vendas de imóveis rurais realizadas a partir de 1º de

janeiro de 1997. E, posteriormente, a Instrução Normativa nº 84, de 11 de outubro de 2011, a pretexto de regulamentar citado diploma legal, trouxe outras inovações. São exatamente essas introduções que acarretam grandes mudanças na legislação que pretendemos abordar no presente texto.

2. Notas sobre o ITR

Para tratarmos sobre o ganho de capital nas alienações envolvendo imóveis rural, é necessário abordarmos aspectos básicos inerentes ao ITR, isto, pois, procedimentos realizados na apuração do imposto impactam diretamente a apuração do próprio ganho de capital.

O ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – foi instituído pela Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra) com a finalidade de estimular as políticas públicas de desconcentração da terra bem como estimular seu efetivo uso.

A Constituição da República, em seu art. 153, VI, prescreve a competência da União para instituir imposto sobre a propriedade territorial rural. Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu art. 29, e a Lei nº 9.393/96, versam que “*o imposto, de competência da União sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definida na lei civil, localizado fora da zona urbana do município*”.

Percebe-se, que a referida Lei, bem como o Código Tributário Nacional, amplia a hipótese de incidência do ITR contida na Constituição. Entendemos que referidas leis infraconstitucionais não extrapolam seus limites, pois, em que pese a Carta Magna autorizar a União para instituição do ITR sobre a propriedade referente ao imóvel rural, enquanto as leis de menor hierarquia fazem menção a propriedade, ao domínio útil e a posse, o domínio útil e a posse são atributos intrínsecos a um direito maior, que é o direito de propriedade.

Portanto, o critério material da regra-matriz de incidência do ITR, deve ser considerado como: *ser proprietário, ter domínio útil ou a posse de bem imóvel rural*.

O critério temporal, a seu turno foi igualmente definido no art. 1º, da Lei nº 9.393/96, elegendo como marco temporal o dia primeiro de janeiro de cada ano.

Assim, aquele que deter a titularidade da propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel no 1º de janeiro de cada ano será considerado como sujeito passivo da obrigação tributária de pagar ITR.

Atualmente, as declarações do ITR são realizadas por meio eletrônico e o prazo de entrega da Declaração de ITR – DITR é fixado anualmente pela Secretaria da Receita Federal, cabendo ao sujeito passivo formular uma declaração de cada imóvel de sua propriedade.

Importante esclarecer que compõem a DITR² outras duas declarações: DIAT e DIAC, a primeira corresponde a Declaração de Informação e Apuração do Imposto (onde constará o VTN) e a segunda Declaração de Informação e Atualização Cadastral.

Valoroso se falar sobre as referidas declarações (DIAT/DIAC) pois, conforme será demonstrado adiante, pretende a Secretaria da Receita Federal ampliar a base de cálculo nos casos de apuração do ganho de capital fundamentada justamente na ausência de entrega das DIAT/DIAC.

2. Lei nº 9.393/96.

Art. 3º A DITR correspondente a cada imóvel rural será composta pelos seguintes documentos:

I - Documento de Informação e Atualização Cadastral do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diac), mediante o qual devem ser prestadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) as informações cadastrais correspondentes a cada imóvel rural e a seu titular; e

II - Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat), mediante o qual devem ser prestadas à RFB as informações necessárias ao cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e apurado o valor do imposto correspondente a cada imóvel rural.

3. Sobre o Ganho de capital na venda de Imóvel Rural

Dito essas palavras iniciais que nos trouxeram até aqui, adentraremos no tema proposto.

Não há como se examinar o ganho de capital de imóvel rural sem observar que o resultado da atividade rural goza de uma tributação diferenciada, prevista pela Lei nº 8.023, de 12 de Abril 1990.

De acordo com o citado diploma legal, mais especificamente em seu art. 4º, considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base; esta é a importância que será considerada como base de cálculo do imposto de renda a ser apurado sobre a atividade rural.

Os investimentos realizados na atividade rural, assim considerados as aplicações de recursos financeiros com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola, são considerados despesas para fins de apuração da base de cálculo. Não entra nessa regra, todavia, a parcela correspondente ao valor da terra nua, que deve ser tributada como ganho de capital.

Portanto, se as benfeitorias existentes no imóvel rural devem ser utilizadas como despesas da atividade rural, por certo que elas não podem ser utilizadas também para apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural. Assim, enquanto as benfeitorias integram as despesas para fins da apuração do imposto de renda sobre a atividade rural, o valor da terra nua deve ser tributado em separado, como ganho de capital.

Nesse sentido, veio em boa hora a Lei nº 9.393/96 que alterou a apuração do ganho de capital do imóvel rural para consignar que o ganho de capital deve ser calculado considerando-se não mais a diferença entre o valor de venda e o de aquisição do imóvel rural, mas a diferença entre o VTN declarado no ano de alienação e o de aquisição. É o que se depreende da leitura do art. 19:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Conforme disposto acima, relativamente aos imóveis adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, o ganho de capital deve ser apurado na nova sistemática, calculando a diferença entre o VTN declarado no ano de venda e o no ano de aquisição. Disso, podemos concluir que se o imóvel for adquirido e vendido ao longo de um mesmo ano, ainda que a venda se dê por valor superior ao de compra, nenhum ganho de capital será devido.

Já no que diz respeito aos imóveis adquiridos antes de 1º de janeiro de 1997, a redação do parágrafo único leva ao entendimento de que o custo de aquisição deve ser considerado como o valor constante da escritura pública, ao passo que o custo de alienação será o VTN declarado o ano de venda. Tere-mos, portanto, forma híbrida de apuração do ganho de capital.

Um questionamento que surgiria em face dessa particularidade diz respeito à possibilidade de o contribuinte ser prejudicado com essa forma de apuração já que utilizados dois parâmetros distintos. No entanto, não vislumbramos qualquer prejuízo ao contribuinte, na medida em que o valor de aquisição do imóvel engloba todas as benfeitorias que fazem parte dele, ao passo que o VTN é calculado tomando por consideração apenas a terra nua. Assim, ao menos em tese, o valor de aquisição tende a ser superior ao VTN, de modo que a previsão contida no parágrafo único do art. 19 da Lei nº 9.393/96 é mais benéfica pois permite uma redução, por vezes significativa, do ganho de capital.

No que diz respeito aos imóveis que não são utilizados na atividade rural, a nova forma de apuração poderia, eventualmente, implicar em distorções nas hipóteses em que o proprietário promover várias benfeitorias no imóvel antes de revendê-lo. Ocorre que os investimentos que não forem deduzidos como despesas de custeio na apuração do resultado da atividade rural podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital, de forma que no exemplo mencionado, entendemos que as benfeitorias poderiam ser adicionadas ao valor da escritura para fins de cálculo do ganho de capital.

Assim, a nova forma de apuração estabelecida pelo art. 19 da Lei nº 9.393/96, que utiliza o VTN em detrimento do custo de aquisição e de venda do imóvel, nos parece benéfica ao contribuinte, uma vez que são computados apenas os valores da terra nua na data de aquisição e venda do imóvel sem considerar as benfeitorias, culturas, pastagens e demais investimentos que certamente aumentaria o valor de venda do imóvel.

3.1 Impossibilidade de alargamento da base de cálculo pela Instrução Normativa nº 84/01

No que tange ao ganho de capital relativos a alienação de imóveis rurais, o problema surge com o advento da Instrução Normativa nº 84/01, que, a pretexto de regulamentar o tema, trouxe restrições em seu bojo que devem ser sopesadas e merecem uma análise mais profunda.

Como já expusemos acima, para fins de apuração do ganho de capital nos termos da Lei 9.393/96, considera-se via de regra o custo de aquisição e o valor da venda do imóvel rural o VTN declarado pelo Contribuinte, respectivamente, nos anos de aquisição e venda do imóvel rural. Essa declaração é feita por meio do Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, previsto no art. 8º do mesmo diploma legal, e deve refletir o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT.

A DIAT, juntamente com a DIAC – Documento de Informação e Atualização Cadastral do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, integra a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) que deve ser preenchida para cada imóvel rural. Enquanto a DIAC é o documento por meio do qual são prestadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil as informações cadastrais correspondentes a cada imóvel rural e a seu titular, a DIAT apresenta as informações necessárias ao cálculo do ITR e à apuração do valor do imposto correspondente a cada imóvel rural.

A entrega da DITR, e, por conseguinte, da DIAT, todavia, é regulamentada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a quem compete definir data e condições para entrega do referido documento, conforme, aliás, determina o art. 8^º, caput da Lei n^º 9.393/96.

Em que pese tais fatos, a IN RFB n^º 84/2001, ao regulamentar o ganho de capital na alienação de imóvel rural, estabeleceu, em seu art. 10, uma forma de apuração do ganho de capital distinta daquela estabelecida pelo art. 19 da Lei n^º 9.393/96, conforme o caso.

De acordo com a IN:

- (i) Se o Contribuinte adquirir e vender o imóvel rural antes da entrega do DIAT, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;
- (ii) Se o Contribuinte adquirir o imóvel rural antes da entrega do DIAT e aliená-lo no mesmo ano, após a

3. Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

sua entrega, não ocorrerá ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor; e,

- (iii) Se não for apresentado o DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e alienação.

Como bem se vê, a Receita Federal condiciona a aplicação do art. 19 da Lei 9.393/96 à entrega da DIAT, impondo uma restrição que a lei não impôs, em clara ofensa ao princípio da legalidade/ tipicidade tributária.

Por certo que a lei 9.393/93, ao estabelecer a materialidade do ganho de capital, determinou que seja utilizado o VTN declarado no ano da aquisição (para definição do custo de aquisição) e o VTN declarado no ano da alienação (para a definição do custo de venda), o que pressupõe a apresentação da DIAT com tais informações.

O fato da declaração ainda não ter sido entregue na data da compra ou venda do imóvel não inviabiliza, entretanto, a aplicação do art. 19 como pretende a Instrução Normativa. Tampouco a ausência de entrega da DIAT tem o condão de fazê-lo.

Inicialmente, cumpre observar que na hipótese de aquisição e venda do imóvel rural no mesmo ano, não há ganho de capital, independentemente da data em que a DIAT for entregue. Isso porque o VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir a DIAT, por expressa previsão legal (art. 8º, § 2º da Lei nº 9.393/96). Assim, a exigência imposta pela IN 84/2001 não se sustenta. Afinal, entregue ou não a DIAT, o VTN será igual tanto para a compra quanto para a alienação, não havendo que se falar em ganho de capital.

Do mesmo modo, a venda do imóvel antes da entrega do DIAT não justifica a mudança do critério de apuração do ganho

de capital como prevê a mencionada IN em seu art. 10, § 1º, seja porque o VTN pode ser auferido, seja porque a data da entrega da DIAT é definida pela própria Receita Federal do Brasil, não possuindo o contribuinte ingerência sobre tal fato.

Aliás, impende observar que, via de regra, a Receita Federal do Brasil estabelece como período para entrega da DITR, e, por conseguinte, da DIAT, um período entre agosto e setembro de cada ano. A título de exemplo, vale observar que a IN RFB nº 1651/2016, ao dispor sobre a apresentação da DITR referente ao exercício de 2016, estabeleceu que a citada Declaração deveria ser entregue no período de 22 de agosto a 30 de setembro. Do mesmo modo, a IN RFB nº 1715/2017 estabeleceu o prazo de 14 de agosto a 29 de setembro de 2017 para entrega da DITR relativa ao exercício de 2017.

Como bem se vê, na lógica da IN RFB nº 83/2001, se o imóvel tivesse sido adquirido em janeiro de 2017 e vendido em julho de 2017, o ganho de capital deveria ser apurado tomando por base seu custo de aquisição e preço venda e não o VTN previsto na Lei 9.393. Por outro lado, se o mesmo imóvel fosse vendido em outubro e não em julho de 2017, então não haveria ganho de capital a ser tributado.

Como bem se vê, a IN faz com que o ganho de capital varie de acordo com o mês de aquisição e/ou alienação do imóvel rural, de modo que, considerando o prazo usualmente fixado para entrega da DIAT, a regra do art. 19 da Lei nº 9.393 fica condicionada a praticamente três meses do ano (outubro a dezembro), uma vez que o critério utilizado pela IN é a entrega da DIAT.

Aliás, ainda a esse respeito, cumpre notar que a própria Lei isentou as pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel, bem como os imóveis rurais compreendidos em programa de reforma agrária, da apresentação da DIAT por serem imunes/isentos do ITR. No entanto, sob a ótica da Receita, a apuração do ganho de capital de tais imóveis não poderia ser feita computando-se o VTN porque eles não apresentam o DIAT, o

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

que só serve a ressaltar a completa impropriedade das regras criadas pela IN ora em análise.

Ocorre que a entrega da DIAT não foi critério estabelecido pela Lei como condicionante para a apuração do ganho de capital nos termos em que previsto pelo art. 19 da Lei nº 9.393/06. Em verdade, a data de entrega é indiferente na medida em que o VTN será único para todo o ano, independente de quando a Declaração é formalizada.

Admitir o contrário implica em conceder à Administração Tributária, especificamente à Receita Federal, o poder para definir a base de cálculo do tributo por meio de Instrução Normativa, matéria esta que é de competência exclusiva da lei editada pelo órgão competente. Flagrante, portanto, a violação ao princípio da estrita legalidade, insculpido no art. 150, I da Constituição da República.

Nesse mesmo sentido é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em julgado recente. Vejamos:

IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. LEI 9393/96. CUSTO DE AQUISIÇÃO E VALOR DE ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. VTN. FALTA DO DIAC OU DO DIAT. APLICAÇÃO DO ART. 14. ANTINOMIA COM A IN SRF 84/2001. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. Quanto aos imóveis rurais, a Lei 9393/96, que dispõe sobre o ITR, também regulamenta a apuração do ganho de capital a partir de 1º de janeiro de 1997, estipulando que se considera custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos de sua aquisição e de sua alienação.

2. A falta de declaração dos VTNs implicará o seu arbitramento de conformidade com o sistema de preço de terras.

3. O § 2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, ao prever como custo e valor de alienação os constantes nos respectivos documentos de aquisição e alienação, não se compatibiliza com as normas legais retro mencionadas.

4. O critério jurídico utilizado pela autoridade lançadora está equivocado, de forma que o lançamento deve ser cancelado. Acórdão. 2402005.934 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. 08/08/2017.

Por fim, impende notar que a Lei nº 9.393/96 estabelece em seu artigo 14, que, no caso de falta de entrega da DIAT – ou mesmo de subavaliações ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá a determinação e ao lançamento de ofício do imposto, de forma que mesmo na hipótese de não apresentação da DIAT, ainda há meios para apuração do VTN.

Aliás, considerando que o lançamento tributário é realizado pelo próprio contribuinte (lançamento por homologação), a quem compete a apuração e o recolhimento do imposto a pagar, independentemente de prévio procedimento administrativo por parte da Secretaria da Receita Federal, por certo que em sendo constatada inexatidão nas informações prestadas pelo sujeito passivo, o lançamento pode ser revisto pela Administração. Nessa hipótese, a Lei nº 9.393⁴ determina que a falta da entrega do DIAT acarreta no lançamento de ofício onde deverá ser considerado para fins de VTN o preço estipulado pelo mercado.

Por qualquer ângulo que se examine a questão fica evidente a completa inconstitucionalidade e ilegalidade da norma construída a partir do art. 10 da IN RFB nº 84/2001, que deve ser afastada integralmente.

4. Conclusões

Em suma, analisando a Lei nº 9.393/96, observamos que o novo critério de apuração do ganho de capital - que abandona

4. **Art. 14.** No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

o sistema antecedente baseado no valor da transação, para empregar o valor da terra nua – buscou clarificar o cômputo das benfeitorias, construções e investimentos, para integrar, alternativamente, a base de cálculo do imposto de renda sobre a propriedade territorial rural ou o custo de aquisição e alienação do ganho de capital.

A IN SRF nº 84/2001, ao regulamentar o tema, contrariou notoriamente a intenção da lei em referência, ao condicionar a aplicação do art. 19 à entrega do DIAT. Importa ressaltar que o interesse primeiro do contribuinte, ao verificar o método de apuração do ganho de capital, é a constatação do valor da terra nua. Tendo em vista que a determinação do VTN se dá anualmente, no dia 1º de janeiro, mantendo-se a mesma quantia no decorrer do ano, não há motivo para atrelar a sua verificação ao adimplemento de mero dever instrumental. Esse cenário é agravado porquanto essa sucessão lógica acarreta na ampliação da base de cálculo do imposto devido.

O descompasso entre as disposições da Instrução Normativa e da Lei nº 9.393/96, além de afrontar o princípio da estrita legalidade tributária, implica em um tratamento anti-isonômico dos fatos jurídicos tributários ocorridos antes e após a efetiva entrega do documento.

A observância ao entendimento da Secretaria da Receita Federal formalizado na Instrução Normativa significaria admitir a competência do órgão para definir a base de cálculo do tributo, função atribuída exclusivamente à lei editada pelo órgão competente (art. 150, I da Constituição da República), figurando verdadeira transgressão ao princípio da estrita legalidade.