

CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DO IPTU NA REFORMA: MITIGAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO?

Nicodemos Victor Dantas da Cunha

1 O IPTU

É de notório conhecimento que a Constituição Federal outorga competência tributária aos 3 níveis federativos de acordo com algumas materialidades, repartindo a competência legislativa para instituir os impostos entre as pessoas políticas de direito constitucional interno com base justamente nos fatos jurídicos que representam determinados nichos econômicos.

Não podem os Entes criar regras-matrizes livremente, fora do campo de expressão descrito, devendo obedecer ao que autorizado na Carta Magna. Daí porque se diz que há competência privativa para a instituição de impostos.

As distribuições constam nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição Federal. O IPTU, de competência dos Municípios, consta no artigo 156, I da Carta Constitucional, estando o artigo assim escrito:

CF/88

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

...

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

...

III - ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Até o ano de 2023, a o último trecho transcrito não existia. Isto é, a possibilidade de alteração da base de cálculo do referido imposto apenas e tão-somente poderia ser modificada por lei.

Com o advento da reforma tributária é que foi inserida a possibilidade para que o Poder Executivo, através de decreto, modifique as plantas de valores, que consistem na estipulação de base de cálculo do imposto em questão operando, assim, com uma certa relativização de uma das determinações mais conhecidas do ramo, que cinge à necessidade de lei em sentido estrito modifique o aspecto quantitativo de determinada exação.

Antes de adentrar no tema propriamente dito, vamos tecer algumas considerações gerais a fim de tornar o texto mais acessível àqueles que não militam mais proximamente com a matéria tributária, traçando o que chamamos de regra-matriz de incidência para após falar sobre o princípio da legalidade.

2 A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS EM GERAL

Sabe-se que tributo é uma prestação pecuniária compulsória que somente pode ter como pressuposto uma atuação lícita do sujeito de direitos. Para bem identificar essa ação, é bastante indicado que se utilize o esquema lógico de representação formal a que alude Paulo de Barros Carvalho para decompor o texto legislado e, assim, identificar com exatidão qual comportamento está sendo alvo da atenção do legislador, consistindo na norma em sentido estrito.

Tal forma para visualizar a norma jurídica em seu aspecto estrutural é decompondo-a de forma a que seja permitido conhecer suas entranhas e características indispensáveis.

Nessa direção, é possível elencar a seguinte disposição de elementos contidos na norma jurídica, partindo do suposto normativo:

- (i) Critério Material: consistente em uma conduta que não constitua sanção a ilícito;
- (ii) Critério Espacial: pode ser qualquer lugar do território nacional, exceto no caso do Imposto sobre a Renda, que por força do princípio da Universalidade pode atingir fatos nos quais o sujeito passivo se encontrava fora do Brasil;

(iii) e o Critério Temporal: dizendo quando se tem por constatada a materialidade.

No Consequente existem:

- (i) o Critério Pessoal: no que concerne ao Sujeito Ativo, será algum dos detentores da Competência Tributária para instituição ou da Capacidade Tributária Ativa; e no que toca ao Sujeito Passivo, será o sujeito praticante da materialidade da hipótese ou alguém colocado nessa situação pela legislação;
- (ii) o Critério Quantitativo é formado pela Base de Cálculo e pela Alíquota constante na lei.

Essa é a figura básica possível dos tributos no Brasil. Adiante, é condição indispensável para prosseguir no assunto construir a norma-padrão do IPTU para que sejam identificados os principais aspectos do imposto.

2.1.1 A regra-matriz de incidência do IPTU

As particularidades do IPTU são várias, visto que cada um dos mais de cinco mil e quinhentos Municípios do país exerce sua competência de forma distinta. No presente momento, entretanto, se propõe um recorte para falar do modo geral em que estão apresentadas as legislações do tributo.

Portanto, a estrutura do IPTU é a seguinte:

No Antecedente:

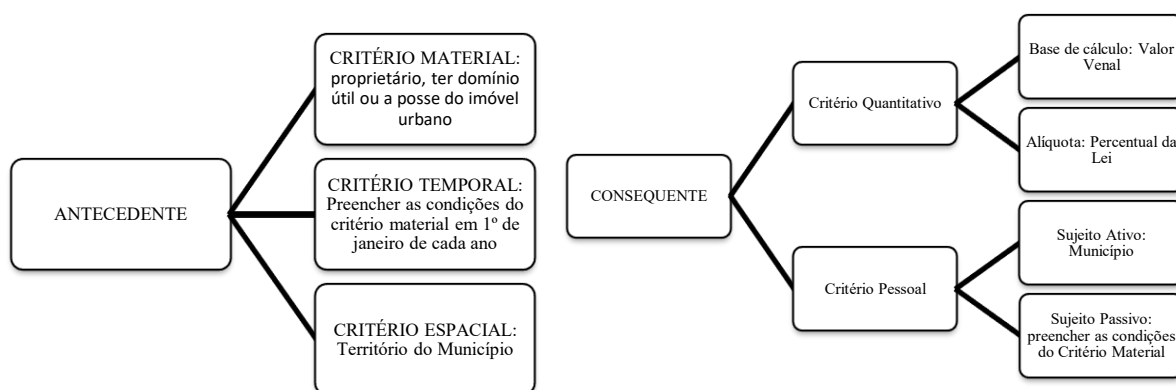
- (i) Critério Material consistente em ser proprietário, ter domínio útil ou a posse do imóvel urbano;
- (ii) Critério Espacial exige que o imóvel seja localizado na área urbana do Município;
- (iii) e o Critério Temporal, em geral, estabelece que a materialidade ocorre no dia 1º de janeiro cada ano.

No Consequente, estão:

- (i) o Critério Pessoal, no que concerne ao Sujeito Ativo, é o Município, e no que concerne ao Sujeito Passivo, na interpretação da lei, é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título;

- (ii) o Critério Quantitativo é formado pelo Valor Venal do Imóvel, que é a Base de Cálculo, multiplicada pela Alíquota constante na lei.

A regra-matriz de incidência do IPTU seria, portanto, esquematizada da seguinte forma:



Delimitando bem a atenção para aquilo que interessa no tocante ao presente artigo, falaremos acerca do consequente da norma, que merece mais os olhares neste momento.

2.1 Critério quantitativo

O critério quantitativo é a porção da RMIT para a qual convergem as atenções dos intérpretes da linguagem jurídica quando querem saber a quantificação da conduta praticada no critério material do antecedente. É justamente daí que se constroem os comandos através dos quais é “possível precisar, com rigor, a exata quantia a título de tributo”, sendo “expressa sempre pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota”, como já dissera Paulo de Barros Carvalho¹.

2.1.1 A base de cálculo

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 342 e 343.

A base de cálculo já gozou, no seio da doutrina especializada na matéria tributária, de grande prestígio frente aos demais critérios que compõem a norma em sentido estrito. Houve uma época em que esta era tida como o núcleo da hipótese de incidência, que conferia inclusive o gênero jurídico do tributo. Era o tempo da chamada glorificação do fato gerador, encampada fortemente pela obra de Alfredo Augusto Becker.

O autor dizia o seguinte:

Na composição da hipótese de incidência, há um fato que desempenha a função de *núcleo* e, por exclusão, todos os demais fatos exercem a função de elementos *adjetivos*. Na hipótese de incidência tributária, o *núcleo* é o fato escolhido para a base de cálculo².

Porém, com o passar do tempo, a fração da regra-matriz de incidência tributária, que serve ao propósito de se compor com a alíquota para permitir ao Estado retirar parcela do patrimônio do particular, foi recolocada em seu lugar mais apropriado: no consequente da norma e dentre as considerações de que esta faz parte de um todo indecomponível. Ou seja, não é o caso de olvidar toda a sua importância “imprescindível para a fisionomia de qualquer tributo”, como alerta Paulo de Barros Carvalho³. Em outro trecho diz ainda, salientando a virtuosa correlação entre as frações da norma-padrão:

Por esses e outros carizes, em alguns momentos escassamente salientados pelos mais doutos, é que se consagra a necessidade premente de um nexo lógico entre a chamada matéria tributável e o comportamento típico, objeto jurídico da incidência. A ele deve voltar-se, indubitavelmente, os cuidados teleológicos da lei e de seus analisadores⁴.

Portanto, manteve sua destacada importância para, juntamente com a hipótese, servir como critério qualificador do tributo, mas como algo que “mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, dependendo do caso”⁵.

² Becker, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. - São Paulo: Noeses, 2007. p. 279.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 352.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 360.

⁵ BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. *Substituição tributária no ICMS: construção de sentido e aplicação*. São Paulo: Noeses, 2020, p. 81.

Autores diversos dão conta, em seus escritos, de estabelecer a definição do conceito do que vem a ser base de cálculo.

Paulo de Barros Carvalho assevera ser a base de cálculo a

grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária⁶.

Já Roque Carrazza⁷ aduz que

A base de cálculo dá critérios para a mensuração correta do aspecto material da *hipótese de incidência* tributária. Serve não só para medir o *fato impositivo* (Aires Barreto) como para determinar – tanto quanto a *hipótese de incidência* – a modalidade do tributo que será exigido do contribuinte (imposto, taxa imposto sobre a renda, imposto sobre operações mercantis, etc.).

Do transcrito, também salta aos olhos o que chama o autor de “relação de inerência” a que aludia o autor entre base e hipótese⁸, sendo esse traço um importante dado a ser tomado em consideração, binômio que inclusive serve para distinguir as espécies tributárias. Exatamente por esse motivo, tem-se que a correlação permite antever a higidez da exação já que “havendo descompasso entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, o tributo não foi corretamente instituído e, de conseguinte, não pode ser validamente exigido”⁹.

Em escrito elaborado alguns anos atrás, afeto à figura do antigo ICM, Ricardo Mariz de Oliveira ainda revela que a base de cálculo

“é o multiplicando de uma operação aritmética de multiplicação, sendo uma expressão numérica sobre a qual se aplica o segundo, que é o multiplicador (alíquota), estabelecida em razão proporcional ou numeração absoluta”¹⁰.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31 ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 364.

⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 367.

⁸ A expressão foi utilizada pelo autor na 5ª edição do livro *ICMS*, publicada no ano de 1999, na página 156. Na atual versão (17ª ed revista e ampliada) a menção a relação de inerência não aparece, mas há de ser ressaltar a pertinência da alusão. “Inerência” dá ideia de figura que seja “próprio ou característico de alguém ou algo, ou a ele intrínseco”, segundo o dicionário Aulete. Disponível em: <<https://www.aulete.com.br/inerente>>. Acesso em 09/09/2022.

⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 17ª ed revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 369.

¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias n.º. 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 209.

A base de cálculo e alíquota são “elementos indissociáveis, que se completam e se requerem mutuamente, para o estabelecimento da prestação pecuniária denominada tributo”¹¹. Ou seja, é a base de cálculo a “importância sobre a qual aplica-se a alíquota para determinação do valor do tributo”¹².

Em outro texto, elaborado mais recentemente, o mesmo Ricardo Mariz de Oliveira lembra que o CTN, no inciso IV do artigo 97, deixou claro o fato de que a base de cálculo está jungida invariavelmente a fato jurídico descrito na hipótese normativa. Diz ele que tal providência

... não poderia mesmo deixar de ocorrer, eis que a base de cálculo é elemento essencial à quantificação da obrigação tributária, seja quando instituída, seja quando aumentada, o que pode ocorrer sem mudança de alíquota, mas através de modificação na sua base de incidência.

Isso nos traz de pronto à constatação doutrinária de que a base de cálculo é a própria expressão material da riqueza sujeita à incidência tributária¹³.

Mais adiante, reproduz asserção relevante de Ruy Barbosa Nogueira e que possui influência direta ao que proposto no presente trabalho. Repassa a lição do autor apontando que “a base de cálculo é ‘o retrato quantitativo’ do evento sujeito ao tributo”¹⁴, concluindo que este critério da regra-matriz “é a quantidade de moeda pela qual se expressa o fato gerador, para receber a aplicação da respectiva alíquota e se determinar o montante do respectivo tributo”¹⁵.

Em resumo, seria esta o montante de moeda que faz frente exatamente ao comportamento descrito no critério material da hipótese, tendo condão de representá-lo perfeitamente.

Além desta dimensão, representativa do *quantum* monetário, sua função foi sendo aclarada pelos especialistas ao longo dos anos, de modo a hoje ser cediço, que serve não apenas para permitir estabelecer valores devidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária, mas

¹¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias n.º 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 210.

¹² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Base de Cálculo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *In Caderno de Pesquisas tributárias n.º 7 – Base de Cálculo*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 212.

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 394.

¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 394.

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 395.

também para, cotejada ao critério material da hipótese de incidência e determinada a “intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico”, ter “a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo”¹⁶.

Paulo de Barros Carvalho descreve ser esta possuidora de diversas funções, dentre as quais seria “medir a intensidade do núcleo do fato imponible, que se consubstancia no comportamento de uma pessoa”, revelando “ao estudioso precisamente aquilo que está dimensionado, equivale a dizer, firma e declara, com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude”¹⁷.

O comentário mais uma vez confirma a relação umbilical existente entre a conduta referida no critério material do antecedente, indicando que, pelo menos em termos tributários, o agir humano é exprimível em termos monetários.

Isso dito, outorgou-se-lhe pela doutrina mais abalizada três funções: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.

Cabe mencionar ser de conhecimento geral que o verbo da hipótese de incidência tributária há de ser indicativo de um agir humano. E mais: no caso dos impostos, tal agir deve ser quantificável monetariamente. Por isso costuma dizer-se que

“Debuxados os contornos genéricos do acontecimento, inicia o político por fixar a fórmula numérica de estipulação do conteúdo econômico do dever jurídico a ser cumprido pelo sujeito passivo. É aí que escolhe, dentre os múltiplos atributos valorativos que o fato exhibe, aquele que servirá de suporte mensurador do êxito descrito, e sobre o qual atuará outro, nominado de alíquota. Para atender a esse objetivo, qualquer predicado factual pode ser útil, desde que, naturalmente, seja idôneo para anunciar a grandeza efetiva do evento.”¹⁸

Nesse sentido, pode o legislador colher, dentre vários possíveis aspectos, o valor da operação, o valor venal, o valor aduaneiro, o valor de mercado, como também unidades de medida como peso, metros, metros quadrados e assim por diante.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 364.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *A Regra matriz do ICM*. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 345.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 364.

Essa é a primeira das funções características apontadas como fundamentais da base de cálculo, mas não necessariamente em ordem de importância. Há outras que também possuem grande relevância na observação de determinado tributo, as quais serão pontuadas a seguir.

Lembra o autor Paulo de Barros Carvalho que medir a intensidade do fato não exaure por completo o potencial da base de cálculo proposta pelo legislador. Isso porque esta também possui a característica de compor a *específica determinação da dívida*, quando serve de base para que a ela se ajunte a alíquota.

A base de cálculo desponta aqui naquela função que os cientistas espanhóis chamam de *projectiva*, porque se projeta para a frente, demarcando o conteúdo do objeto da relação obrigacional. Contrapõe-se, por esse prisma, à função *retrospectiva*, em que o aplicador da lei, olhando para trás, isto é, para o fato que já ocorreu, trata de medi-lo¹⁹.

Ou seja, no contexto da norma geral e abstrata, verifica-se a função projetiva da base de cálculo, enquanto que, no processo de positivação da norma individual e concreta, observa-se retrospectivamente a este aspecto com fins de indicar as dimensões do fato jurídico praticado. Esta informação terá alguma importância no decorrer deste texto, associando-se a outras, para tentar explicitar o núcleo central do trabalho e o cerne da pesquisa ora proposta.

Por fim, a base de cálculo possui uma outra importância: revelar ao intérprete ou aplicador se o fato colhido na hipótese de incidência é, efetivamente, aquele a que alude o legislador. Em outras palavras, cabe à base de cálculo *confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese tributária*.

Neste particular, é através de seu auxílio que o intérprete consegue adequada e verdadeiramente verificar se o fato indicado pelo legislador é, efetivamente, o que diz ser. A base de cálculo é que permitirá antever se os contornos de tal ocorrência cinge apenas e tão somente ao que diz o político. De tal sorte, atuará

Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal²⁰.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. São Paulo: Noeses, 2021, p. 366.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 8 ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 640.

Com tal funcionalidade, de permitir a verificação do critério material através da base de cálculo, é possível inclusive visualizar a obediência da regra a alguns dos ditames postos pela Constituição.

Como lembra Taísa Reque: é a relação “existente entre a base de cálculo e a hipótese tributária, que permite identificar a natureza jurídica do tributo, deve ser observada para efeito de obediência ao princípio da capacidade contributiva”. Dessa simples verificação, é possível enxergar se há afronta ao princípio constitucional: “caso a base de cálculo não reflita a grandeza prevista na hipótese, a capacidade contributiva do sujeito passivo restará violada”²¹.

A posição coaduna-se inclusive com a de Aires Barreto, que empresta uma quarta função para a base de cálculo consistente, em indicar a presença de capacidade contributiva, o que é comentado com tópico em que se fala acerca da base “por dentro”. Disse o autor:

Presta-se a base de cálculo a:

- a) servir como elemento de mensuração do critério material do suposto normativo;
- b) permitir a determinação da base calculada, pela conjugação do critério dimensional (base de cálculo) com a alíquota;
- c) afirmar, confirmar ou infirmar – como destaca proficientemente Paulo de Barros Carvalho – o critério material. Em outras palavras, a possibilitar a precisa investigação da natureza jurídica do tributo criado;
- d) determinar a presença de capacidade contributiva.²²

De fato, a proporção econômica a ser recortada merece ser, pelo que se viu até aqui, *condizente com o fato praticado pelo sujeito passivo*. E, sendo assim, a parcela da alíquota deveria incidir sobre este fato econômico juridicizado, que revela a capacidade contributiva e em prestígio ao artigo 145, § 1º, que determina aos impostos, sempre que possível, serem “*graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*”²³.

²¹ REQUE, Taísa Silva. *As dimensões do uso da expressão redução da base de cálculo no contexto da guerra-fiscal do ICMS*. 2016. 169 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 36.

²² BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª ed. revisada. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 115-116.

²³ BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 1 mar. 2022.

A necessidade de medir adequadamente o fato tributário foi o fator que, sem desprezo de outros que porventura existam, levou os Municípios brasileiros a pressionar o parlamento, por ocasião da aprovação da reforma tributária, a modificar a forma de alteração da base de cálculo do IPTU.

É que, até então, os Entes Municipais apenas poderiam modificar a base de cálculo através do envio de projeto de lei para as câmaras Municipais, obedecendo ao primado do princípio da legalidade que até então apresentava sua força e feição de critério objetivo colocado na Constituição Federal.

3 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade tributária, conforme dito alhures, é um dos pilares da proteção ao contribuinte quando se fala em matéria tributária no Brasil, estando e está expresso no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Princípios, esclarecendo nosso posicionamento ao leitor, são para nós “primados que integram a estrutura e que servem de alicerce para a compreensão dos diversos microssistemas do direito”.

São compreendidos como proposições jurídicas implícitas, gerais ou específicas, carregadas de alta carga axiológica e, como retrata Paulo de Barros Carvalho, são tidos como valor ou como limite objetivo, que tem por objetivo informar a criação de outras normas jurídicas (de estrutura e de conduta), “imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo como fator de agregação de um feixe de normas”²⁴.

O princípio da legalidade é típico exemplo de princípio como limite objetivo, consistindo em verdadeira “regra” que busca atingir metas determinadas e que é mais facilmente identificável e passível de ser comprovados por meio de linguagem competente.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. São Paulo: Saraiva, 2009.

O Princípio da Legalidade genericamente considerado vem expresso no art. 5º, II da CF, garante que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

Já seu viés tributário se expressa uma vedação específica e determinante acerca da impossibilidade da instituição ou aumento de tributos sem lei que o estabeleça.

De tal modo, toda criação ou aumento de tributos no geral apenas pode ocorrer por meio de lei formal, ou seja, aprovada pelo Legislativo. Esse princípio visa a proteger os contribuintes de arbitrariedades, assegurando que o Estado não possa instituir ou majorar tributos sem uma previsão legal clara e previamente estabelecida.

Está diretamente ligado à segurança jurídica, pois impede que o Estado altere regras tributárias de forma abrupta ou imprevisível. Além disso, ele reforça a transparência e a previsibilidade no sistema tributário, exigindo que os cidadãos tenham conhecimento dos tributos e das condições para seu cumprimento antes de serem cobrados.

Como dito, até o advento da reforma tributária, inserida no contexto brasileiro pela Emenda Constitucional nº. 132/2023, haviam poucas exceções ao princípio da legalidade tributária, sendo bastante limitadas e incluíam, por exemplo, as alterações de algumas alíquotas de impostos específicos, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto de Importação (II), que podem ter suas *alíquotas* ajustadas por meio de decreto do Poder Executivo para atender a objetivos de política econômica.

A inserção provocada pela pressão política da Confederação Nacional dos Municípios²⁵ fez surgir o inciso III no parágrafo primeiro do artigo 156. Mas essa relativização já vinha sendo gestada de alguma forma no âmbito dos julgamentos do Supremo Tribunal Federal, conforme se verá.

3.1 Supremo Tribunal Federal

Ilustrando como vinha decidindo o Supremo Tribunal Federal acerca da temática e diante da inovação legislativa, trazemos 3 decisões para fazer um breve apanhado, sem pretender esgotar toda a temática

²⁵ Segundo informações da imprensa especializada. Disponível em : <https://www.jota.info/tributos/entenda-o-que-muda-no-iptu-com-a-reforma-tributaria>

3.1.1 *Atualização do valor venal por decreto – tema 211*

Inicialmente, fixando o marco cronológico no ano de 2013, houve o julgamento do tema 211, em que se discutia a necessidade de atualização de valor venal através de lei.

De tal modo, fixou-se o seguinte:

Tema 211 - Necessidade de lei em sentido formal para a atualização do valor venal de imóveis.

RE 648245

Descrição: Agravo de instrumento interposto contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 150, I, da Constituição Federal, a necessidade, ou não, de lei em sentido formal para fins de atualização do valor venal de imóveis para o cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU.

Tese: 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.

Ou seja, o órgão jurisdicional máximo no Brasil firmou entendimento segundo o qual necessariamente deveria haver edição de lei para sustentar a atualização do valor venal de imóveis, que consiste na base de cálculo do IPTU.

A querela teve seu fim em agosto de 2013, representando marco na discussão da necessidade de observância do princípio da legalidade.

3.1.2 *Avaliação individualizada – tema 1084*

Posteriormente, em julho de 2023 o mesmo Tribunal, também em recurso afetado, reconheceu a tese de que os Entes Municipais podem ter lei que delegue à administração pública a possibilidade de realizar avaliação individualizada de imóvel que não esteja previsto na planta genérica de valores, também sem lei mas desde que haja critérios autorizativos na legislação para tanto.

Ficou assim gravada a tese:

Tema 1084 - 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.

ARE 1245097

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 30; 146; 150, inciso I; 156, inciso I, da Constituição Federal, a constitucionalidade da Lei nº 7.303/97 do Município de Londrina na parte em que autoriza, para efeito de cobrança do IPTU, a utilização de critérios para se apurar o valor venal dos imóveis oriundos de parcelamento do solo urbano ocorrido após aprovação legal da Planta Genérica de Valores.

Tese: É constitucional a lei municipal que delega ao Poder Executivo a avaliação individualizada, para fins de cobrança do IPTU, de imóvel novo não previsto na Planta Genérica de Valores, desde que fixados em lei os critérios para a avaliação técnica e assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório.

3.1.3 *Aumento além da inflação*

Por fim, o exemplo trazido dá conta do julgamento de uma Suspensão de Liminar envolvendo aplicabilidade de uma lei do Município de Cuiabá/MT²⁶, desta vez não afetado, em que se decidiu pela impossibilidade de fixação de base de cálculo em valor que, mesmo apenas tendo sido atualizado para corresponder à efetiva mensuração do valor do imóvel e de acordo com a recomposição de valor oriunda da inflação.

Em suma, o Ente argumentava que a PVG passou a refletir mais precisamente a valorização imobiliária e a inflação do período considerado, tudo de acordo com dados e critérios objetivos e técnicos.

A abordagem, desta feita em *obter dictum* considerando que o julgamento não tenha adentrado ao mérito efetivamente em razão de ser necessária análise de provas, se deu sob o argumento de que a atualização feriu o valor “capacidade contributiva”, de modo que não seria

²⁶ SL 1630

possível ao Ente, mesmo atualizando valores, alçar a cobrança do IPTU a valores que ofendessem tal preceito. Abaixo transcrevemos a ementa:

Ementa Suspensão de liminar. Cautelar indeferida. Conversão do referendo em julgamento final. Legislação tributária municipal. IPTU. Planta de Valores Genéricos (PVG). Alegada transgressão à vedação constitucional ao confisco (CF, art. 150, IV). Declaração de inconstitucionalidade. Pedido de suspensão dos efeitos do acórdão. Ausência de plausibilidade jurídica. Análise aprofundada da legislação infraconstitucional e revolvimento do conjunto fático-probatório. 1. Conversão do referendo em julgamento final, em observância dos ditames da economia processual e da duração razoável do processo. Precedentes. 2. Insurge-se o requerente contra a decretação de inconstitucionalidade da legislação municipal que atualizou a Planta de Valores Genéricos (PGV) utilizada pelo Município de Cuiabá para calcular a base de incidência do IPTU. 3. Consolidou-se nesta Corte interpretação ampliativa do conteúdo normativo art. 4º, § 1º, da Lei nº 8.437/1992, de modo a estender o cabimento das ações suspensivas também em relação às medidas cautelares ou decisões de mérito proferidas pelos Tribunais de Justiça estadual em sede de controle concentrado de constitucionalidade. Precedente (SL 1.557-MC-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 17.02.2023). 4. Controvérsia posta insuscetível de apreciação na via estreita da contracautela, tendo em vista que a análise quanto à alegada exorbitância dos valores estipulados na Planta de Valores Genéricos (PVG) municipal pressupõe análise aprofundada em torno de critérios técnicos de avaliação financeira dos imóveis, apuração das variações inflacionárias no período, entre outras informações concretas e específicas sujeitas a comprovação mediante contraditório. 5. Suspensão denegada.

(SL 1630 MC-Ref, Relator(a): ROSA WEBER (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 28-08-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 01-09-2023 PUBLIC 04-09-2023)

Toda essa digressão e transcrição dos julgados sobre a matéria é interessante tendo em vista que a modificação Constitucional pode gerar dificuldades em sua positivação futura, considerando os posicionamentos acima aludidos a título exemplificativo. Abaixo serão indicados alguns deles, apenas para ilustrar.

4 A INOVAÇÃO DA EMENDA E OS POSSÍVEIS DESDOBRAMENTOS E PROBLEMAS ENVOLVIDOS

Para a continuidade do processo de positivação do direito, a Emenda Constitucional deverá passar a ser incorporada nos ordenamentos municipais a partir de então. De tal modo, alertando para o fato de que fazemos a análise do aparato legislativo já existente mas também

comentando momentaneamente no âmbito da política do direito, serão tracadas algumas críticas, constatações e sugestões para o que está por vir acerca da matéria.

4.1.1 O valor venal

Este aspecto é deveras importante. É comum observar que as legislações e aplicadores do direito no nível municipal no Brasil se equivocam ao construir o sentido de valor venal. Portanto, vamos traçar uma opinião acerca da matéria, para ao final tecer comentários sobre tal aspecto.

O valor venal é uma estimativa de quanto vale um bem em um determinado momento, geralmente usada para calcular tributos como o ora analisado e outros, como o IPVA, ITBI e outros. Esse valor é calculado com base em critérios como a localização, o estado de conservação, o tamanho e características específicas do bem.

Para imóveis, por exemplo, o valor venal pode levar em conta as dimensões, o padrão de construção e o bairro onde ele está localizado.

É importante lembrar que o valor venal normalmente é inferior ao valor de mercado, pois se trata de uma média ou estimativa simplificada para fins de cálculo tributário, não levando em conta variações ou particularidades mais específicas de cada caso.

Ou seja, trata-se de estimativa e costuma ser menor que o valor de mercado. Vê-se que há, portanto, diferença entre valor venal e valor de mercado. Enquanto o valor venal é uma estimativa alçada pelo Poder Público com referência em fatores como localização, área, idade do imóvel e padrão construtivo, o valor de mercado reflete o preço que um comprador estaria disposto a pagar naquele momento, considerando variáveis como demanda, estado específico de conservação, melhorias feitas no imóvel e outros fatores subjetivos.

Em suma, o valor venal seja visto apenas como uma referência básica, e não como o preço de venda ou compra real do imóvel. É um valor segundo o qual o bem seria mais imediatamente absorvido pelo mercado, costumando ser significativamente menor que o praticado relativamente a imóveis contíguos e de mesmo padrão, por exemplo.

Ocorre que, com a modificação da Emenda, será necessária bastante atenção por parte dos Poderes Executivos locais relativamente a esta estipulação do valor venal. Em geral, as

estimativas feitas pelas prefeituras são bastante defasadas e, mesmo ao estabelecer uma base de cálculo mais próxima do verdadeiro valor venal, os Municípios deverão tomar cuidado para não ultrapassar os limites razoáveis para absorção imediata pelo mercado.

Ainda, mesmo considerando que respeitem este parâmetro, poderão haver problemas diversos caso operem com tal atualização de forma demasiadamente abrupta, onerando de forma excessiva os contribuintes em relação ao seguinte. De forma semelhante ao que aconteceu na Suspensão de Liminar acima indicada, os órgãos jurisdicionais, como o exemplo do Supremo Tribunal Federal, podem reputar que houve ofensa ao princípio da capacidade contributiva e entender pela impossibilidade de reformulação.

4.1.1 A multiplicidade de critérios

A multiplicidade de critérios para aferição da base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) pode gerar vários prejuízos, tanto para os contribuintes quanto para os municípios. Considerando que tais critérios variam de acordo com as legislações municipais, que estabelecem diferentes formas de cálculo, parâmetros e valores de referência, é possível que ocorram problemas causados por essa multiplicidade.

A falta desse fator, conforme exemplificativamente indicou-se acima, e, além disso, a falta de padronização nos critérios de cálculo faz com que propriedades semelhantes possam ter bases de cálculo e valores de IPTU diferentes dependendo do agente da administração que os afere. Ou seja, imóveis vizinhos por vezes apresentam valor venal significativamente diferentes, o que gera problemas de desigualdade tributária. Somado a isso, e considerando o princípio da progressividade, a má observação de critérios leva a uma variação nas alíquotas efetivas de acordo com a diferenciação da base de cálculo.

Tal variação de critérios e de aplicação destes gera, igualmente, incertezas e questionamentos judiciais sobre qual seria a base de cálculo correta ou justa já que o contribuinte, sem uma padronização clara, não consegue enxergar como foi erigida sua base de cálculo o que aumenta a litigiosidade e pode sobrecarregar o Judiciário.

Considerando que também em relação em municípios diferentes há discrepâncias, empresas e proprietários, especialmente aqueles que possuem imóveis em diferentes municípios, enfrentam dificuldades para estimar e planejar os custos de IPTU. A falta de

uniformidade nos critérios torna complexa a previsão das despesas, impactando o planejamento financeiro.

O fato de cada município ter necessidade de definir, avaliar e atualizar suas próprias tabelas e critérios de cálculo demanda recursos e pessoal, gerando redundâncias e dificultando a eficiência administrativa, pois são necessárias avaliações constantes para assegurar que a base de cálculo esteja adequada às realidades de mercado e às normas legais.

Em suma, a multiplicidade de critérios de aferição da base de cálculo do IPTU traz uma série de complicações que afetam tanto a justiça tributária quanto a eficiência do sistema, comprometendo a administração pública e gerando prejuízos econômicos e sociais. A busca por critérios mais uniformes, como a padronização de métodos de avaliação, poderia reduzir esses problemas, promovendo um sistema de IPTU mais justo e funcional.

Para a efetivação e positivação da Emenda, entendemos que a adoção de menos critérios e a indicação destes em uma norma de caráter nacional, por exemplo, traria benefícios a administração e administrados.

5 CONCLUSÃO

Para concluir, frisamos que o princípio da legalidade, fundamento do Estado de Direito, garante que a criação e a alteração de tributos dependam necessariamente, como regra, de previsão legal, assegurando previsibilidade e segurança jurídica aos cidadãos.

No entanto, há exceções a esse verdadeiro limite objetivo, como dito no texto. A exemplo de impostos que gravam o comércio exterior, por vezes o texto Constitucional permite que hajam modificações de alíquota através de mecanismos infralegais, como decretos e até outros veículos introdutórios.

No que concerne ao IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), o Supremo Tribunal Federal já havia sinalizado em direção a esta mitigação no que tange à possibilidade de alteração da base de cálculo do imposto por decreto, desde que tal alteração significasse apenas a recomposição do valor monetário de acordo com a inflação, como no caso do julgamento do tema 211 comentado e transcrito no presente texto.

Em outra oportunidade, quando do julgamento do tema 1084, o STF decidiu também no sentido de ser possível realizar por decreto (ou até outro veículo introdutor de norma, já que fala apenas em constitucionalidade de lei municipal que delega ao Poder Executivo a avaliação individualizada, para fins de cobrança do IPTU, de imóvel novo não previsto na Planta Genérica de Valores) a avaliação individualizada de bem que não estivesse, por exemplo, edificado à época da PGV ou que, por algum motivo, não constou na planta.

De tal modo, a Emenda Constitucional inova, mas não representa nenhuma extrema revolução no tratamento da composição da base de cálculo do IPTU. Será necessário apenas, como dito, olhar com cuidado a forma através da qual tais alterações serão feitas por parte dos Legislativos, quando operarem autorização ao Poder Executivo a fim de modificar os valores venais dos imóveis. Ou seja, será extremamente necessário ter atenção à forma de concessão dos critérios e, ainda, ao parâmetro do não confisco para que não se tenha extrema judicialização das legislações locais acerca da matéria.

A mitigação do princípio da legalidade, neste contexto, traz o risco de decisões unilaterais do Poder Executivo sobre tributos, comprometendo a separação de poderes e o controle democrático da tributação.

Portanto, é essencial que o Judiciário e os órgãos de controle permaneçam atentos a essas práticas, assegurando que os limites da atuação administrativa sejam observados. As atualizações de IPTU por decreto devem ser tratadas com cautela, respeitando a necessidade de transparência e de participação legislativa para evitar distorções e abusos. Em última análise, a proteção ao contribuinte e a preservação do equilíbrio entre os poderes dependem da fiel observância ao princípio da legalidade tributária, que não deixa de existir, mesmo frente aos desafios financeiros e administrativos dos municípios.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. “Regime Jurídico da Extrafiscalidade.” *REVISTA JUSTITIA*. MPSP. s.d. <http://www.revistajustitia.com.br/revistas/4da63x.pdf> (acesso em 17 de Março de 2016).

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. São Paulo: Malheiros, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 31. revista e atualizada até a Emenda Constitucional 76, de 28.11.2013. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARRETO, Aires Fernandino. “IPTU - base de cálculo e base calculada.” In: *Suplemento Tributário*, 30:81. Rio de Janeiro: LTr, 2000.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma jurídica*. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Studatti. Bauru: Edipro, 2001.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. Tradução: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: Identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 30 de março de 2016.

BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 de março de 1964, retificada em 9 de abril de 1964 e 3 de junho de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 10 de maio de 2016.

BRASIL. Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 de abril de 2016.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e Progressividade - Igualdade e Capacidade Contributiva*. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRIÓ, Genaro Rubén. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito penal tributário (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24. São Paulo: Saraiva, 2012. Livro digital.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 2. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 8. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAVALCANTI, Amaro. *Responsabilidade Civil do Estado*. Rio de Janeiro: Laemmert, 1905.

COIMBRA SILVA, Paulo Roberto. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário : Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. São Paulo: Saraiva, 2014. Livro digital.

_____. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 3 revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. “Instrumentos tributários para a implementação da política urbana.” In: *Estatuto da Cidade (Comentários à Lei Federal 10.257/2010)*, por Adilson Dallari e Sérgio Ferraz (Coord.), 101 -116. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. São Paulo: Malheiros, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 27. São Paulo: Atlas, 2014.

ECHAVE, Delia Tereza, María Eugenia URQUIJO, e Ricardo GUIBOURG. *Lógica proposición y norma*. 4. reimpr. Buenos Aires: Astrea, 1995.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 7. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

FAVACHO, Fernando Gomes. *Definição do conceito de tributo*. Dissertação de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2010.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de direito administrativo*. 9. revista, atualizada e ampliada até a Emenda Constitucional 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008.

FURLAN, Valéria Cristina Pereira. *Imposto predial e territorial urbano*. 2.ed 2.tir., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a Interpretação/Aplicação do direito*. 4. São Paulo: Malheiros, 2006.

GUIBOURG, Ricardo, Alejandro GHIGLIANI, e Ricardo GUARINONI. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: EUDEBA, 1985.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. 3. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo, São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria pura do direito*. 6. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário : teoria geral do tributo*. Barueri, SP; Espanha, ES : Manole; Marcial Pons, 2007.

LINS, Robson Maia. *Controle de constitucionalidade da norma tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MACEDO, Paulo César Machado de. *O IPTU progressivo no tempo e a sua alíquota*. Dissertação de Mestrado - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2004.

MATA MACHADO, Edgar de Godói da. *Direito e coerção*. São Paulo: Unimarco Editora, 1999 (Reeditado).

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 39. atualizada até a Emenda Constitucional 71, de 29.11.2012. São Paulo: Malheiros, 2012.

MIRANDA, Pontes de. *O problema fundamental do conhecimento*. 2. Campinas: Bookseller, 2005.

MORIN, Edgar. *Introdução ao pensamento complexo*. 4. Porto Alegre: Sulina, 2011.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALÉM, Tarek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. São Paulo: Noeses, 2006.

NAKAGAKI, Rita Kazumi. *O princípio do não confisco no direito tributário*. Dissertação de Mestrado apresentada à PUC/SP. São Paulo, 2010.

NEVES, Marcelo. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário : Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PESSOA, Artur Velázquez. *Derecho y fuerza*. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo – USP. São Paulo, 2004.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Tradução: Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2000.

RUSSEL, Bertrand. “Vagueness.” *The Australasian Journal of Psychology and Philosophy*. 1 de Junho de 1923. 84--92.

em <<http://www.docidadesp.imprensaoficial.com.br>>. Acesso em: 19 de maio de 2016.

SAULE JUNIOR, Nelson. *Novas perspectivas do direito urbanístico brasileiro*. Ordenamento constitucional da política urbana. Aplicação e eficácia do Plano Diretor. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. São Paulo: Saraiva, 2012. Livro digital.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Os Tributos na Constituição*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4. São Paulo: Noeses, 2010.

_____. *Causalidade e relação no direito*. 5. São Paulo: Noeses, 2015.