



AS BASES DE CÁLCULO DO IPTU E DO ITBI – APROXIMAÇÕES E DISTANCIAMENTOS

*Carlos Augusto Daniel Neto¹,
Elizabeth Nazar Carrazza²*

RESUMO

O Código Tributário Nacional utiliza, atualmente, a mesma expressão (“valor venal”) para designar a base de cálculo do imposto sobre a transmissão onerosa de bens imóveis (ITBI) e do imposto sobre propriedade territorial urbana (IPTU). Diante disso, diversos problemas têm surgido na quantificação dos referidos tributos, mormente em razão de usuais diferenças entre o valor venal e o preço da operação de venda. Esse artigo busca investigar, sob uma perspectiva histórica e interpretando a legislação de regência sob o prisma dos princípios constitucionais tributários, verificar em quê se aproximam e em quê distanciam as referidas bases de cálculo, como forma de identificar uma solução jurídica, e confrontando-a como a forma como os tribunais tem analisado a mesma questão.

PALAVRAS-CHAVE: IPTU. ITBI. Base de cálculo. Valor venal.

THE CALCULATION BASIS OF IPTU AND ITBI - APPROACHES AND DISTANCES

ABSTRACT

The National Tax Code currently uses the same term ("market value") to designate the calculation basis of the tax on the sell of immovable property (ITBI) and the tax on urban territorial property (IPTU). In view of this, several problems have arisen in the quantification of said taxes, mainly due to usual differences between the market value and the price of the sale operation. This article seeks to investigate, from a historical perspective and interpreting the regulative legislation under the prism of the constitutional principles of taxation, to verify in which

¹ Sócio fundador do escritório Daniel & Diniz Advocacia Tributária. Ex-Conselheiro Titular na Primeira e Terceira Seções de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2015-2019); Graduado em Direito pela Universidade Federal do Piauí (2010); Especialista em Direito Tributário pelo IBET-SP (2012); Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), na condição de bolsista integral da CAPES (2014); Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo - USP (2018); Professor permanente da pós-graduação e do curso de atualização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBDT) e do mestrado profissional do Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (CEDES); Professor do LLM em Direito Tributário e Processo Tributário da Fundação Escola Superior do Ministério Público; Professor convidado para as pós-graduações em Direito Tributário da Escola Paulista de Direito, CEDIN, CERS, ABDCONST, LFG etc. Titular da Coluna "Direto do CARF", da Revista Eletrônica Consultor Jurídico (CONJUR).

² Possui graduação em Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1969), mestrado e doutorado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Atualmente é advogada do escritório Roque Carrazza Advogados Associados e Coordenadora do Programa de Pós-graduação em Direito e professora titular da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, atuando principalmente nos seguintes temas: aspectos, constituição, princípios, estado e tributos. É autora do livro "IPTU e Progressividade - Igualdade e Capacidade Contributiva" (2ªed; 2015); Coautora do livro "Imunidades Tributárias" (1ªed. 2012); Coordenadora do livro "Atualidades do Sistema Tributário Nacional" (1ªed.;2015) e também do livro "Icms - Questões Atuais" (ed 1.; 2007).

the calculation basis are approached and distanced, as a way of identifying a legal solution, and confronting it as the way the courts have examined the same issue.

KEYWORDS: IPTU. ITBI. Calculation basis. Market value.

INTRODUÇÃO

A transmissão de bens imóveis é usualmente um negócio jurídico oneroso, seja pelas formalidades envolvidas e a solenidade contratual necessária, que se reflete em vultosos emolumentos pagos aos cartórios, seja pela tributação incidente sobre essa operação, através da cobrança do Imposto de Transmissão Onerosa de Bens Imóveis – ITBI.

Trata-se de um imposto instituído e cobrado pelos Municípios, com espeque na competência atribuída pelo art. 156, II da Constituição Federal de 1988 (CF/88)³, e regulamentado de forma vinculante a todos os entes competentes pelas normas gerais hauridas dos arts. 35 a 42 do Código Tributário Nacional (CTN).

Sua hipótese de incidência⁴ é, conforme art. 35 do CTN⁵, composta por vários negócios jurídicos distintos, alternativamente: a) transmissão onerosa de bens imóveis ou do domínio útil deles; b) transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e c) cessão de direitos relativos às transmissões mencionadas anteriormente.

A base de cálculo desse imposto, por sua vez, é definida pelo art. 38 do CTN⁶ como o *valor venal dos bens transmitidos*⁷. Neste ponto reside, precisamente, o cerne do problema que será enfrentado aqui: o mesmo CTN, em seu art. 33⁸, elege como base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana – IPTU o *valor venal do imóvel*, adotando, *pelo menos à primeira vista*, o mesmo parâmetro jurídico de cálculo de dois impostos diferentes.

A partir dessa interpretação imediata da legislação, os Municípios brasileiros passaram a lavrar autos de infração para a cobrança dos valores de ITBI sobre a diferença existente entre o valor da negociação do imóvel e o valor venal do mesmo imóvel, este estabelecido com base na Planta Genérica de Valores (PGV) vigente naquela localidade, nos casos em que um se apresentasse superior ao outro. Por outro lado, se poderia suscitar a possibilidade de repetição do indébito relativo ao ITBI pago, nos casos em que o valor do negócio fosse superior ao valor venal do imóvel calculado a partir da PGV.

Portanto, o problema endereçado por este artigo é justamente a identificação do conteúdo normativo da expressão “valor venal”, dentro da estrutura do ITBI e do IPTU,

³ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

II - 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 cessão de direitos a sua aquisição;

⁴ A hipótese de incidência é a descrição legal de um fato, a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (ATALIBA, 2009, p.58).

⁵ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

⁶ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

⁷ O valor venal de um imóvel é a importância que poderia ser obtida acaso ele fosse submetido a uma operação de compra e venda à vista, de acordo com as condições usuais de mercado (CARRAZZA, 2015, p.175).

⁸ Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

buscando identificar não apenas a *aproximação semântica* em razão da terminologia, mas também os *distanciamentos* estruturalmente decorrentes das naturezas distintas dos impostos em questão.

1 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS E SEUS REFLEXOS SOBRE A BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS.

A Federação, no contexto brasileiro⁹, pressupõe a autonomia recíproca da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal¹⁰, sob a égide da Constituição Federal, que atuam concomitantemente como o pacto (*foedus, foederis*) de união, de associação entre os entes e o fundamento de constituição de pessoa com quem eles se não confunde – a República Federativa do Brasil (ATALIBA, 1968, p. XIII).

Em razão disso, a federação implica *igualdade jurídica* entre os componentes dessas diversas ordens parciais, derivada da autonomia recíproca garantida constitucionalmente. Esta autonomia decorre da repartição de competências as mais diversas entre entes federados¹¹, realizada pela Constituição Federal, que garante a manutenção dos três elementos essenciais a todos os membros da federação: autonomia *política, administrativa e financeira* (SILVA, 1992, p.86).

Como bem pontuado por Geraldo Ataliba, só se pode considerar realmente autônomo política e administrativamente o governo que possa contar com fontes de receita suficientes ao cumprimento de seus desígnios no exercício de sua autonomia (ATALIBA, 1968, p.24-25), e para tal função a CF/88 elegeu como essencial um sistema complexo de discriminação de rendas¹², que agrega uma *rígida distribuição de competências tributárias* a um sistema de repartição de rendas oriundas do exercício delas.

A competência tributária é espécie da competência legislativa, definível como *a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo*¹³ que, tomada em sentido estrito, abrange o poder para criação de dois tipos de normas: a) de delimitação *positiva* do âmbito de incidência (normas tributárias *stricto sensu*); e b) de delimitação *negativa* do âmbito de incidência (as isenções tributárias).

Analisando as competências tributárias listadas nos artigos 153 a 156 da CF/88, verifica-se, claramente, a adoção de conceitos típicos de Direito Privado para a delimitação das competências tributárias (renda, transmissão, propriedade, bem imóvel etc.).

⁹ Há que se pontuar que o conceito de Federação não é um conceito formal, independente do Direito Positivo do Estado que adotou tal forma, mas sim um conceito material, positivado no corpo de uma Constituição e que assume nuances particulares em cada Ordenamento distinto. Sobre a distinção entre categorias formais e materiais, Cf. BORGES, 2015, pp.27-32.

¹⁰ CF/88, “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:”.

¹¹ O Ministro Victor Nunes Leal já apontava, há muito, como três características típicas da Federação a i) rigidez na Constituição (podendo ser tanto absoluta como relativa), ii) a partilha constitucional das competências, e iii) a existência de um poder supremo para resolução de conflitos sobre a aplicação das disposições constitucionais (LEAL, 1960, pp.110-111).

¹² Sobre o tema, veja-se DÓRIA, 1972, *passim*.

¹³ Falar que o exercício de competência implica na expedição de regras jurídicas não é de todo preciso – há que se reconhecer a distinção entre *norma e enunciado normativo ou jurídico* (texto). Nele, a norma é o significado de um enunciado normativo, isto é, a norma não se confunde com o texto ou o conjunto de formulações linguísticas que serviram de base para a sua construção (ALEXY, 2008, p.54).

A delimitação do conteúdo dessas competências, todavia, não é simples ou meramente semântica. Ela é feita de, pelo menos, três formas básicas: i) de um lado ela faz referência direta às figuras de Direito Privado, quando utiliza os conceitos vigentes em outros ramos jurídicos, à época da promulgação da CF/88, para determinar a materialidade que será atribuída a cada ente – nesses casos, *presume-se a incorporação prima facie dos conceitos jurídicos utilizados pela Constituinte*¹⁴ (VELLOSO, 2005, p.124); ii) doutro giro, ela põe conceitos de forma *indireta*, de modo que quando cotejados com as demais materialidades existentes, de modo que a própria estruturação das competências delimita estruturalmente o seu conteúdo (ÁVILA, 2004, p.65-66); iii) por fim, a Constituição pode *determinar expressamente o sentido do termo* que está utilizando, da forma pretendida pelo legislador.

Essas considerações permitem concluir que a distribuição de competências tributárias tem reflexo direto sobre a estrutura do tributo que será instituído, visto que este deve guardar fidelidade à materialidade que lhe é fundante. Nesse sentido é a lição de Roque Carrazza (2015, 587):

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. (grifos no original)

Em sendo verdade que das regras de competência são quase que imediatamente identificáveis as materialidades possíveis para a regra de incidência tributária, em seu arquétipo constitucional, também se pode afirmar que a *base de cálculo* do tributo está igualmente delineada neste mesmo plano normativo.

Como aduz Ataliba, a base de cálculo nada mais é do que a perspectiva dimensional da hipótese de incidência - é atributo essencial da estrutura normativa, que guarda íntima ligação com a materialidade tributável (ATALIBA, 1968, p.108), servindo como padrão ou referência para a medição da intensidade econômica do fato jurídico tributário (BARRETO, 1986, p.38).

Entretanto, sua importância não é meramente quantitativa. Paulo de Barros Carvalho (2017, p.341), em clássica lição, explicita que a base de cálculo possui a função de *confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material* da descrição contida no antecedente da norma (função comparativa). Esta última função é especialmente relevante para a empreitada deste trabalho, haja vista que a utilização de termos incorretos ou impróprios pelo legislador pode conduzir a uma má-compreensão da estrutura dos

¹⁴ Nesse sentido: Quando não haja conceito jurídico expresso, tem o intérprete de se socorrer, para a re-construção semântica, dos instrumentos disponíveis no próprio sistema do direito positivo, ou nos diferentes corpos de linguagem. Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo "faturamento". Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, no próprio ordenamento, não havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. E que, se há correspondente semântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u'a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico. (STF, RE nº 346.084-6/PR, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006).

tributos. Nesses casos, em havendo um desencontro entre os termos do binômio “*hipótese de incidência – base de cálculo*”, a base é que deve prevalecer (CARVALHO, 2017, p.344), por isso o seu efeito de infirmar o critério material apresentado na *literalidade* do texto legislativo.

Pois bem. Tem-se aí a primeira evidência de que por detrás da homonímia textual, há uma assimetria semântica entre os conceitos de valor venal para fins do ITBI e do IPTU.

Essa conclusão é sobremaneira lógica, vez que, possuindo ambos uma mesma base de cálculo, necessariamente os tributos deveriam ter o mesmo critério material de suas hipóteses de incidência. Por sua vez, em sendo tributos de idêntico binômio “*materialidade - base de cálculo*”, necessariamente se teria que reconhecer como verdadeira uma das seguintes hipóteses: a) a existência de um conflito ou sobreposição entre duas competências tributárias instituídas pelo Constituinte (art. 156, I e II da CF/88); ou b) o influxo constitucional sobre o conteúdo semântico de “valor venal” implica em sentidos diferentes, compatíveis com distintos arquétipos superiores.

Parece-nos que a segunda opção é a mais consentânea com a rigidez imbricada no sistema constitucional tributário brasileiro, uma vez que dessa característica se depreende que a atribuição de competência é simultaneamente uma técnica de atribuição de poderes, mas também de reserva ao ente político de certas manifestações de capacidade econômica dos cidadãos (ATALIBA, 1968, p.105-112).

A circunstância do ITBI e o IPTU serem, ambos, tributos de competência municipal não afeta a conclusão apontada, pois mesmo dentro das faixas reservadas a um mesmo ente tributante, há que se reconhecer a exclusividade conteudística entre eles, igualmente haurida da rigidez constitucional.

Desse modo, pode-se concluir neste ponto que, a partir de uma análise eminentemente constitucional da repartição de competências, as bases de cálculo do ITBI e do IPTU deverão ser distintas, evidenciando assim que por detrás da expressão “valor venal” há sentidos rigorosamente distintos. Cabe agora a análise de suas regras de competência e hipóteses de incidência para identificar os conteúdos próprios de suas perspectivas dimensíveis.

2 O IPTU E O ITBI NA CONSTITUIÇÃO E NO CTN.

Inicialmente, cabe uma observação: não se está aqui negando a função comparativa da base de cálculo, atribuindo-a a hipótese de incidência. Na verdade, uma vez verificada a compatibilidade da materialidade tributável com a regra de competência, ela há de fornecer relevantes subsídios para identificação dos demais elementos da regra tributária.

A CF/88 atribui aos Municípios competência para tributar a propriedade predial e territorial urbana, através da previsão do art. 156, I. À primeira vista, pode-se crer que a Magna Carta, ao traçar o arquétipo constitucional do IPTU, estabeleceu que ele tivesse por hipótese de incidência o fato de uma pessoa (física ou jurídica) ser *proprietária de*

imóvel (prédio ou terreno) urbano. Trata-se, pois, de um imposto que incide sobre o direito real da pessoa sobre o bem imóvel urbano (CARRAZZA, 2015, p. 173-174)¹⁵.

Ao se falar em propriedade, para fins de competência - e para evitar uma discussão muito mais ampla¹⁶ -, recorreremos ao art.1228 do Código Civil Brasileiro como ponto de partida, que descreve um sentido de propriedade bem próximo daquele assumido pelo constituinte, ao prescrever que “o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”. De fato, o sentido constitucional de propriedade imobiliária está ligado à noção romana do domínio como o *direito de usar, fruir e dispor do que é seu*¹⁷.

Por outro lado, ao utilizar reiteradas vezes o termo “propriedade”, o constituinte quis se referir aos *direitos reais de forma geral*, e não apenas à propriedade em sentido estrito – caso contrário estar-se-ia apequenando a garantia de tutela estatal às violações à *função social da propriedade*, limitando-as apenas aos casos de direito de proprietário em sentido estrito. Entendemos que o sentido de “propriedade” na competência tributária está alinhado com este sentido mais amplo.

Essa posição é confirmada pelo STF de duas formas distintas: a) seja pela aplicação da tutela da “propriedade” a outros direitos inseridos no “feixe de poderes” que a condição de proprietário caracteriza¹⁸; b) seja pelo reconhecimento de que o intérprete deve considerar os sentidos consagrados pelo Direito pré-constitucional, quando o constituinte as manejar para a elaboração da Constituição¹⁹, ao pugnar que “o conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito”.

¹⁵ No mesmo sentido, aduz Sacha Calmon Navarro Coêlho que “A hipótese de incidência básica do IPTU (...) é o direito de propriedade sobre imóveis ou sua posse, como a externalização do domínio ou do direito do enfiteuta sobre coisa alheia, por configurar uma “quase propriedade” (propriedade de fato ‘ex-vi lege’).” (COÊLHO, 2009, p.346).

¹⁶ Explica Eros Grau essa complexidade do termo afirmando que: “A propriedade não constitui uma instituição única, mas o conjunto de várias instituições, relacionadas a diversos tipos de bens. Não podemos manter a ilusão de que à unicidade do termo – aplicado à referência a situações diversas – corresponde a real unidade de um compacto e íntegro instituto. A propriedade, em verdade, examinada em seus distintos perfis – subjetivo, objetivo, estático e dinâmico – compreende um conjunto de institutos. Temo-la, assim, em inúmeras formas, subjetivas e objetivas, conteúdos normativos diversos sendo desenhados para aplicação de cada uma delas, o que importa no reconhecimento, pelo direito positivo, da multiplicidade da propriedade.” (GRAU, 2008, p.237).

¹⁷ *Dominium est jus utendi fruendo et abutendi re sua quatenus juris ratio patitur.*

¹⁸ E.g.: “Se a restrição ao direito de construir advinda da limitação administrativa causa aniquilamento da propriedade privada, resulta, em favor do proprietário, o direito à indenização. Todavia, o direito de edificar é relativo, dado que condicionado à função social da propriedade. Se as restrições decorrentes da limitação administrativa preexistiam à aquisição do terreno, assim já do conhecimento dos adquirentes, não podem estes, com base em tais restrições, pedir indenização ao Poder Público.” (RE 140.436, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 25-5-1999, Segunda Turma, DJ de 6-8-1999.) No mesmo sentido: AI 526.272-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 1º-2-2011, Segunda Turma, DJE de 22-2-2011. Neste caso, observa-se receber igual tutela o direito de construir sobre o terreno, que está incluído em direitos reais mais restritos, como a posse.

¹⁹ INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSAO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe “inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que “conviria” fosse por ela perseguida” - Celso Antonio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele. *CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios. (...)*(RE 166772, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994).

Nessa linha, pode-se observar o sentido de propriedade recepcionado para fins de determinação da competência tributária dos Municípios, no art. 32 do CTN:

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

Como se vê, o sentido do termo propriedade vai bem além do estritamente jurídico, abarcado pelo art.1.228 do Código Civil, citado anteriormente, abarcando também o domínio útil e a posse do bem imóvel, como condição material da incidência tributária.

O ITBI, por sua vez, sua vez, decorre do já mencionado art. 156, II da CF/88, que delimita a competência nesses termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - *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 cessão de direitos a sua aquisição;* (grifos nossos)

O elemento central dessa competência é o conceito de "*transmissão inter vivos*". Por "*transmissão*", há que se entender a saída de um lugar para o outro – no presente caso, entretanto, refere-se à modificação de titularidade da propriedade de um bem imóvel, ou de algum dos direitos reais sobre ele, bem como os direitos a sua aquisição. A expressão "*inter vivos*" e a menção expressa à onerosidade tem a finalidade de evitar um possível conflito com o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação – ITCMD.

A Constituição foi mais analítica na redação desse dispositivo, tomando como base o já existente art. 35 do CTN²⁰, que determinava o fato gerador desse imposto. A finalidade do legislador, com essa redação, era alcançar todas as formas de *transmissão do domínio sobre um bem imóvel* – seja ele pleno ou não – bem como o *direito real decorrente da cessão de direitos relativos à transmissão desse domínio*, por compartilharem de igual natureza jurídica, tanto que ressaltou expressamente os direitos reais de garantia, afastando-lhes os efeitos fiscais da incidência, justamente por configurarem simples sujeição do imóvel onerado ao cumprimento de obrigações de outras naturezas (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p.139-140).

Em uma síntese apertada, podemos apontar que a materialidade do IPTU é "*deter propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel urbano*", ao passo que a materialidade do ITBI é "*realizar a transmissão do domínio, pleno ou não, de forma onerosa, sobre um bem imóvel*".

No primeiro imposto, no qual se tributa o *patrimônio detido*, a finalidade fiscal se baseia no atingimento de riqueza exteriorizada quer pela propriedade, quer pelo uso e fruição de bem imóvel, enquanto no segundo, se tributa um *negócio jurídico que realiza*

²⁰ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador: I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia; III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

*uma inversão financeira através da aquisição de um imóvel, busca-se alcançar a própria materialidade econômica da transação, retirando-lhe uma parte*²¹.

Uma incursão histórica pode fornecer alguns subsídios à análise dos impostos em questão.

Compulsando-se o Anteprojeto do CTN, elaborado por Rubens Gomes de Sousa, se verifica a existência de remissões expressas à base de cálculo do ITBI nos seguintes termos:

Art.56. O imposto é calculado sobre o valor venal dos bens, direitos ou ações transmitidos, cedidos ou consolidados, à data do fato gerador da obrigação tributária principal, determinado por arbitramento da autoridade administrativa ou, em caso de contestação, por avaliação contraditória, administrativa ou judicial, observado, sendo caso, o disposto no art. 54.

Parágrafo único. A lei tributária poderá determinar expressamente o cálculo do imposto sobre o preço da operação, reservando à Fazenda Pública o direito de preferência, fazendo-se, neste caso, a imissão de posse desde que a Fazenda Pública deposite em dinheiro o referido preço para seu levantamento por quem de direito, mediante pagamento das custas e despesas relativas ao depósito (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p.279).

Como se vê da redação, o Anteprojeto do CTN entendia ser o padrão da base de cálculo do ITBI o *valor venal do imóvel*, sendo autorizado à lei tributária do ente competente (à época, era matéria de competência privativa dos Estados) alterar a base de cálculo para o *preço do negócio realizado*.

Tal redação, entretanto, foi objeto de crítica de Gilberto Ulhôa Canto, que sugeriu uma inversão no sistema: a base de cálculo deveria ser, em princípio, o da transação tributável, e somente o valor venal quando o montante declarado for rejeitado pela fiscalização (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p.424). A Comissão que elaborou o projeto, todavia, julgou *prejudicada* a oportuna colocação sob dois fundamentos distintos.

Em primeiro lugar, e de forma mais oblíqua, ao tratar da segregação de servidões prediais na apuração da base de cálculo na alienação de imóveis, consignou que essa discussão afetaria apenas o valor tributável, *que seria matéria de lei local* (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p.141) - o que se alinha com o parágrafo único do art. 56 do Anteprojeto.

Em segundo lugar, e de forma mais explícita, afirma que a supressão de um dispositivo que definisse a base de cálculo foi feita com base no critério geral da Comissão, qual seja *“a regra básica de definir exclusivamente pelo fato gerador, referindo outros elementos, como base de cálculo e a pessoa do contribuinte, unicamente quando essenciais ao conceito”* (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p.115), bem como pela existência do art. 187 no Projeto

²¹ “Enquanto a propriedade continua de posse da mesma pessoa, todos os impostos permanentes que tenham sido lançados sobre ela, quaisquer que fossem, jamais tiveram por finalidade reduzir ou retirar alguma parte de seu valor capital, mas apenas uma parte do rendimento gerado pela propriedade. Mas, quando a propriedade muda de mãos, quando é transmitida, seja de mortos para vivos, seja entre vivos, frequentemente se instituíram sobre ela impostos de natureza tal, que necessariamente lhe retiram uma parte de seu valor capital” (SMITH, 2003, p. 1091).

do CTN²², que definiria a questão de fixação de valores de forma geral, o qual foi convertido integralmente no art. 148 do CTN vigente²³.

Esclarece-se muito do sentido atual do art. 38 do CTN através do recurso à interpretação genética dessa lei.

A construção da base de cálculo do ITBI não pode ser feita isoladamente a partir daquele dispositivo, mas deve se construída conjuntamente ao art. 148 do CTN: a própria Comissão reconheceu, não apenas que este artigo tinha uma função que transcendia o processo administrativo, servindo de critério geral de fixação dos tributos, mas também que a sugestão de Ulhôa Canto quanto à utilização do valor da *transação* como base tributável estaria prejudicada pela aplicação do referido critério, é dizer, a referida contribuição já fora objeto de acate pela disposição existente, dispensando novas inclusões no Projeto.

Portanto, através do método genético, escorado nos trabalhos que antecederam o CTN, bem como as exposições de motivo que o acompanharam, pode-se reconhecer que o termo “*valor venal dos bens ou direitos transmitidos*” deve ser lido à luz do critério do art. 148 do CTN e do juízo feito pela Comissão relativamente à sugestão já analisada, sendo reconhecido como o *valor da transação tributável*, sem prejuízo da fiscalização arbitrar essa base levando-se em conta o valor de mercado do imóvel, nos casos em que as declarações não mereçam fé ou não sejam apresentadas.

Demonstrado, portanto, que desde a origem do CTN a distinção entre as bases de cálculo era presente, permeando os debates e sendo objeto de manifestação expressa dos autores do aplaudido Projeto, pode-se aprofundar a análise dessas diferenças sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva.

3 REFLEXOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PRATICABILIDADE SOBRE AS BASES DE CÁLCULO DO IPTU E ITBI.

Os princípios jurídicos, na lição de Humberto Ávila, possuem uma dimensão de *eficácia interna*, atuando sobre outras normas do mesmo sistema jurídico, definindo-lhes o seu sentido e valor, e auxiliando na compreensão das regras. Essa eficácia é pertinente neste estudo em razão da *função interpretativa* desses princípios, na medida em que atuam sobre a interpretação das normas construídas a partir dos textos legais, restringindo ou ampliando o seu sentido (ÁVILA, 2015, p.122-123).

Portanto, ser irá investigar aqui de que forma os princípios constitucionais tributários, mormente o princípio da capacidade contributiva, influencia no conteúdo normativo das bases de cálculo do IPTU e do ITBI.

²² Art. 187. 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 administrativa, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, ou qualquer dos elementos de um ou de outro, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé os documentos expedidos pelos contribuintes ou por terceiros, ressalvada, em caso de contestação, a avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

²³ 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.

O princípio da igualdade tributária exige que seja feita a distribuição do ônus fiscal sobre todos os partícipes econômicos da sociedade, de modo que todos contribuam de acordo com suas capacidades e, assim, sejam equanimemente onerados (GRUPEN-MACHER, 2012, p.55). Trata-se do timbre próprio da tributação em um Estado de Direito, sob o influxo do princípio republicano, que proscreve privilégios e determina igual sacrifício econômico dos administrados (CARRAZZA, 2016, p.87).

A concretização dessa igualdade, calcada no ideário fundante da CF/88, passa pela identificação da *capacidade contributiva* de todos aqueles que serão chamados, por força de lei, a pagar seus tributos. Nesse sentido, aponta Klaus Tipke (2008, p.208), a capacidade contributiva é essencialmente concretizada através da *seleção e constituição das bases de dimensionamento do tributo*, dependendo, portanto, da identificação de quais fatos e condições econômicas estão subordinados à oneração do contribuinte. Esse princípio foi expressamente consagrado pela CF/88, em seu art. 145, §1º²⁴.

Sem entrar nas divergências entre os autores sobre quais seriam os indicadores de capacidade contributiva, que orientariam os próprios parâmetros de justiça fiscal, a posição tradicional reconhece três grandezas: *renda*, *patrimônio* e *consumo*. Os tributos em análise atingem o *patrimônio* do contribuinte, esteja ele em uso ou fruição, no caso do IPTU, ou enquanto objeto de um negócio jurídico que envolva a sua aquisição.

Na escolha da base de cálculo para a tributação sobre o patrimônio, entretanto, concorre também o princípio da praticabilidade tributária²⁵, que determina que a tributação se dê da forma menos custosa e mais prática para a Administração Tributária.

De fato, a busca de realização de tributação justa esbarra, por vezes, com as dificuldades de aferir real capacidade econômica de cada contribuinte. Sobre isto, o próprio texto constitucional é enfático, ao apontar na parte final do art. 145, §1º, a necessidade de conferir efetividade aos objetivos arrecadatórios autoriza a identificação, de acordo com os limites dispostos em lei e salvaguardando os direitos individuais, dos indícios da capacidade contributiva. O próprio dispositivo constitucional evidencia a contradição entre a pessoalidade tributária através da capacidade econômica e a realização efetiva da atividade tributária ou, noutros termos, entre a capacidade contributiva e a praticabilidade tributária (CARRAZZA, 2015, P.88).

É natural, portanto, que esses princípios informem o sentido da regra-matriz de todos os tributos, mormente os que são analisados aqui, haja vista se tratar de impostos que oneram o patrimônio de formas diversas.

A tributação sobre o patrimônio pela sua propriedade, domínio útil ou posse, é praticada há muitos séculos, em diversos países no mundo, sob uma assunção básica: a propriedade imobiliária é potencialmente hábil à produção de rendimentos (SMITH, 2003, p. 1049-1052). Por outro lado, esbarrava-se em um problema prático, que era a

²⁴ Art. 145 (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

²⁵ “Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral da economicidade e exequibilidade, inspira o Direito de forma global. Toda lei nasce para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito.” (DERZI, 2010, p.888).

quantificação desse potencial rendimento, uma oneração especial do patrimônio que Dieter Birk denomina de *débito fiscal teórico (sollertragsteuerlich)*²⁶.

Em razão dessa dificuldade, optou-se por utilizar parâmetros mais objetivos para o cálculo do imposto sobre a propriedade imobiliária (como, em um canhestro exemplo inglês, a quantidade de janelas dos prédios). No Brasil não é diferente: os Municípios utilizam a PGV para estabelecer os critérios de cálculo desse tributo, tomando-a como parâmetro para identificar o valor de mercado de um direito que não é objeto de operação mercantil.

Trata-se de uma base de cálculo que tem a sua utilidade condicionada à utilização de padrões que se afastam da “real” capacidade contributiva do titular do direito, como explica Misabel Derzi (2010, p. 890):

Essas presunções e esses somatórios considerados atenuações do princípio da igualdade, o qual manda que se esgote o programa da norma, considerando-se todas as diferenças individuais relevantes. Em vez de descer às múltiplas distinções do caso concreto, o administrador passa a trabalhar com um padrão: o caso médio ou frequente (...). Pode haver prejuízos apenas relativos, o que corresponde à ofensa à igualdade.

Portanto, a base de cálculo do IPTU, assim como de outros tributos sobre a propriedade, posse ou domínio útil de bens, é fortemente conformada pelo princípio da praticabilidade tributária, em razão das dificuldades de apurar o *quantum* de manifestação de riqueza que essa situação jurídica manifesta²⁷.

De outro giro, quando se fala em tributação das inversões de patrimônio, especificamente na operação de aquisição onerosa de um imóvel, *há uma clara e imediata realização do valor no mercado*, confirmando a dimensão econômica efetiva desse direito (TI-PKE, 2008, p. 215).

Nesse caso, a ocorrência da materialidade tributável implica também na efetiva realização do bem ou direito, permitindo à fiscalização identificar precisamente a dimensão econômica do fato jurídico tributário e submetê-lo à tributação conforme. Diferentemente da hipótese anterior, aqui se verifica uma preponderância do princípio da capacidade contributiva, em relação à praticabilidade, em razão da possibilidade de identificação com segurança do valor do patrimônio alienado.

Pois bem. Em sendo o art. 145, §1º da CF/88 um dispositivo normativo cogente, e não meramente programático, pode-se afirmar que sempre que possível, os impostos deverão ser graduados em atendimento à capacidade econômica dos contribuintes. É dizer, devem-se utilizar *bases de cálculo* que reflitam a materialidade econômica, resguardando a utilização de padrões para os casos em que seja impraticável tal determinação.

²⁶ Para justificar essa manifestação de riqueza, Hans-Wolfgang Arndt se refere principalmente à teoria do fundo (*Fundustheorie*) que entende que a renda da propriedade é uma “renda fundada” ou segura, em relação à renda do trabalho, pois independente de um desempenho específico do contribuinte, e à teoria da propriedade (*Vermögensbesitztheorie*) que reconhece na propriedade uma série de benefícios não necessariamente financeiros, como credibilidade, satisfação pessoal, segurança econômica etc. (ARNDT, 1999, p.28-29).

²⁷ Nesse sentido, reforça Tipke que “A aparente racionalidade de procedimentos de avaliação faz esquecer que a avaliação de bens materiais estocados é frequentemente demasiado hipotética e especulativa, para poder produzir um verdadeiro valor” (TIPKE, 2008, p.215).

Essa disposição afeta diretamente a determinação das bases de cálculo, pois, em se tratando do IPTU, há uma natural dificuldade de determinação da base tributável, ao passo que no ITBI se dá o contrário, pois a realização econômica do bem permite a precisa identificação da materialidade econômica da transação. Utilizar a base de cálculo do IPTU para o ITBI é, ao fim e ao cabo, uma burla à determinação expressa do art. 145, §1º da CF/88, devendo-se interpretar a sua base de cálculo em um sentido que compreenda a adequada identificação da capacidade contributiva do sujeito.

Portanto, em havendo uma transação que promove uma evidenciação da substância econômica do bem ou direito alienado, a base de cálculo não pode ser outra senão o valor dessa operação, por ser o parâmetro relacionado à hipótese de incidência que melhor gradua o tributo de acordo com a capacidade contributiva.

Por fim, cabe um exame da forma como o Superior Tribunal de Justiça tem enfrentado o tema.

4. A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE O TEMA.

Há entendimentos antigos no âmbito do STJ que reconhecem que a base de cálculo do ITBI não deve ser o valor de mercado do bem, mas sim o valor real praticado na venda do imóvel. Essa linha de precedentes se iniciou com a discussão sobre a incidência do referido imposto sobre bens arrematados em hasta pública, e que, portanto, estariam sujeitos a uma avaliação judicial para fins de sua precificação.

Ao analisar a questão, no REsp nº 2.525/PR²⁸, o ministro Armando Rolemberg entendeu que tendo em vista que a arrematação corresponde à forma de aquisição do bem vendido judicialmente, dever-se-ia considerar como valor venal do imóvel aquele atingido em hasta pública, servindo como base de cálculo do ITBI.

Em precedentes mais recentes, como o AgRg no REsp 1.057.493/SP²⁹, o tribunal refere-se também à doutrina de Hugo de Brito Machado (2008, p.398), para afirmar que ponto de partida para a determinação de sua base de cálculo é a compra e venda, o preço. Este funciona no caso, como uma declaração de valor feita pelo contribuinte, que pode ser aceita, ou não, pelo fisco, aplicando-se, na hipótese de divergência, a disposição do art. 148 do CTN.

A menção do referido professor ao artigo 148 do CTN corrobora as conclusões que foram expostas anteriormente, sobre a relevância deste dispositivo para a compreensão e delimitação da base de cálculo do ITBI. Na esteira deste entendimento é que o STJ enfrentou a questão da relação entre a base de cálculo do IPTU e do ITBI, para concluir que “a forma de apuração da base de cálculo e a modalidade de lançamento dos impostos são diversas, não sendo possível vincular tais valores”, a exemplo do REsp nº 1.202.007³⁰.

²⁸ REsp n.º 2.525/PR, Rel. Min. Armando Rolemberg, DJ de 25/6/1990.

²⁹ AgRg no REsp 1057493/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 26/08/2008, DJe 04/09/2008.

³⁰ REsp 1202007/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 07/05/2013, DJe 15/05/2013.

Precisa é a colocação do Ministro Herman Benjamin, no AgRg no REsp 36.740/RS³¹, sobre o tema:

No cômputo da base de cálculo do IPTU ou do ITBI não há uma precisão na apuração do valor real do imóvel, daí a necessidade de um instrumento jurídico capaz de determinar, em cada caso, o valor da base de cálculo, o mais próximo da realidade imobiliária local. Como exemplo, as chamadas Plantas Genéricas de Valores que estabelecem os critérios de apuração do valor venal de uma infinidade de imóveis semelhantes com fins de lançamento tributário para cobrança de IPTU.

Aduz o ministro que a determinação da base de cálculo dos tributos em comento fica a cabo, em cada caso, de instrumentos próprios que reflitam a capacidade contributiva existente, referindo-se à PGV para o IPTU, que traça parâmetros para o cálculo e cobrança anuais desse imposto. Da mesma forma, pontua que o Fisco, quando da apuração do valor venal do imóvel para cálculo do ITBI, pode utilizar-se do valor venal apurado pelo Município, nos moldes da PGV ou de seu cadastro imobiliário, para cobrança de IPTU – sem prejuízo da apuração do valor venal por outros meios, através de seus agentes.

Parece-nos, da leitura dos precedentes analisados e de muitos outros, que se estabeleceu no âmbito do STJ a interpretação de que a base de cálculo do ITBI e do IPTU é, de fato, o valor venal do imóvel, diferindo apenas a apuração desse valor no caso concreto, que poderia conduzir a valores diferentes para os impostos incidentes sobre um mesmo imóvel.

Com a devida vênia, não podemos concordar com essa leitura feita pelo STJ. Não é possível que dois impostos tenham a mesma base de cálculo, mesmo que na aplicação ao caso concreto sejam utilizadas formas diferentes de apuração. A lição de Alfredo Augusto Becker é claríssima a respeito:

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que consistirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, ipso facto, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. *Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributos, quantas diferentes bases de cálculo existirem* (BECKER, 2007, p.395).

Esse raciocínio parece estar calcado na distinção desenvolvido por Aires Barreto entre a “base de cálculo” e a “base calculada”, sendo a primeira haurida do plano legal, e a segundo decorrente do nível fático, ou referida ao fato imponible (BARRETO, 1986, p. 37-38). No mesmo sentido, Roque Carrazza (2016, p.287-288) aponta que a base de cálculo *in abstracto* está para a hipótese de incidência do tributo, assim como a base de cálculo *in concreto* está para o fato imponible, com a ressalva que não há que se

³¹ AgRg no AREsp 36.740/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25/10/2011, DJe 22/11/2011.

confundir a descrição normativa da base e a real apuração do valor nela indicado, diante da realização do fato jurídico-tributário.

Portanto, caberia ao Legislador, utilizando a terminologia de Aires Barreto, estabelecer a *base de cálculo*, ao passo que seria atribuição da Administração apurar a *base calculada*. No entendimento do STJ, esse processo de apuração poderia se dar de diversas formas, gerando *bases calculadas* distintas para o ITBI e o IPTU, ainda que se tenha partido da mesma descrição legal – o *valor venal do imóvel*.

Essa leitura parece desviar do sentido original que a distinção foi traçada, na qual, apesar de diferentes, a base de cálculo e a base calculada teriam uma necessária relação. Como afirmava Aires Barreto, a base de cálculo é um padrão de referência a ser considerado na quantificação financeira dos fatos tributários, um critério abstrato de medição que, conjugado a uma alíquota, permite o cálculo do *quantum* devido (BARRETO, 1986, p. 39), ao passo que a base calculada nada mais é do que a aplicação daquele parâmetro legal a um caso concreto – como arremata Ataliba, “*a base calculada resulta da aplicação concreta da base impositiva*” (ATALIBA, 2009, p.113).

As considerações acima são necessárias para reafirmar o óbvio: da mesma forma que o legislador não tem liberdade para construir bases de cálculo que fujam do arquétipo constitucional construído pelas competências atribuídas, também a Administração não pode determinar formas de apuração da base calculada que desvirtuem o critério legal de apuração do tributo – o administrador se submete à lei, e esta, por sua vez, deve se alinhar aos ditames constitucionais.

Entender que a diferença entre as bases calculadas do ITBI e do IPTU é suficiente para evidenciar a distinção de natureza jurídica entre os dois impostos, é inverter a lógica do Direito, e permitir que a administração determine o principal elemento estrutural dos tributos em comento.

Desse modo, entendemos que o STJ andou bem, em reconhecer que não há uma ligação entre o cálculo dos valores do IPTU e do ITBI, mas discordamos da fundamentação utilizada, que pressupõe uma liberdade à Administração que ela não possui, ao tratar as bases de cálculo dos impostos como idênticas.

Feitas essas considerações, podemos passar com segurança às conclusões.

CONCLUSÃO

O presente trabalho partiu da problemática envolvendo as bases de cálculo do IPTU e do ITBI, ambas referidas pelo CTN como os “valores venais” dos bens ou direitos tributados, apesar de se tratarem de impostos distintos, para traçar aproximações e distanciamentos entre eles, dando mais contraste à assimetria semântica existente.

As conclusões desse trabalho são as seguintes:

- a) Estando baseados em competências distintas, é mandatório que eles ostentem naturezas jurídicas distintas, que por sua vez impactam em diversos binômios “hipótese de incidência – base de cálculo”, em seus arquétipos constitucionais;

- b) A Comissão que elaborou o Anteprojeto do CTN reconhecia uma diferença entre as bases de cálculo do IPTU e do ITBI, tanto que, ao responderem à sugestão de Gilberto Ulhôa Canto para que a base deste último fosse o valor da transação tributável, indicaram que ela já estaria acolhida pelo atual art. 148 do CTN – que deveria exercer o papel de um parâmetro geral de fixação de bases de cálculo;
- a. Ao se referir a “*preço de bens e direitos*”, o art. 148 do CTN integra a compreensão do art. 38 do CTN, evidenciando que a base de cálculo do ITBI se refere a uma transação efetivamente realizada, e não a um valor estipulado de forma padrão;
- c) À luz da função interpretativa dos princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade sobre os dispositivos que determinam a base de cálculo do IPTU e do ITBI, pode-se observar que o fato de ambos os tributos serem impostos sobre o patrimônio não elide as profundas diferenças estruturais entre eles, afetando diretamente a determinação das bases de cálculo dos impostos em questão;
- a. O IPTU envolve uma natural dificuldade de determinação da base tributável, ao passo que no ITBI se dá o contrário, pois a realização econômica do bem permite a precisa identificação da materialidade econômica da transação;
 - b. Utilizar a base de cálculo do IPTU para o ITBI é uma burla à determinação expressa do art. 145, §1º da CF/88, devendo-se interpretar a sua base de cálculo em um sentido que compreenda a adequada identificação da capacidade contributiva do sujeito;
 - c. Havendo uma transação que promove uma evidenciação da substância econômica do bem ou direito alienado, a base de cálculo não pode ser outra senão o valor dessa operação, por ser o parâmetro relacionado à hipótese de incidência que melhor gradua o tributo de acordo com a capacidade contributiva;
- d) A jurisprudência do STJ se baseia em diversos precedentes no sentido de que a base de cálculo do IPTU não vincula o ITBI e vice-versa. A despeito de concordarmos com a conclusão, discordamos do fundamento invocado de que a base de cálculo do ITBI e do IPTU seria o mesmo valor venal do imóvel, diferindo apenas a apuração desse valor no caso concreto, que poderia conduzir a valores diferentes para os impostos incidentes sobre um mesmo imóvel. Da mesma forma que o legislador não tem liberdade para construir bases de cálculo que se distanciem do arquétipo constitucional, também a Administração não pode determinar formas de apuração da base calculada que desvirtuem o critério legal de apuração do tributo.
- e) Pois bem, diante das razões apresentadas, entendemos que há uma *assimetria conceitual quanto ao valor venal para fins do ITBI e do IPTU*.
- a. Na *base de cálculo* do IPTU, o valor venal representa o valor de mercado do imóvel ou prédio sobre o qual se tem propriedade, domínio

útil ou posse. Esse valor é um parâmetro extremamente genérico, e se encontra influenciado por diversos fatores, razão pela qual a *base calculada* do IPTU utiliza de padrões e critérios consolidados em uma Planta Genérica de Valores para estipular qual seria a materialidade econômica desse direito real.

Em se tratando da *base de cálculo* do ITBI, o valor venal deve ser entendido como o preço do negócio jurídico que operou a transmissão do bem imóvel ou direito real. Esse valor é um parâmetro preciso e pode ser imediatamente identificado, representando a realização econômica concreta do bem ou direito e representando fielmente a capacidade contributiva dos sujeitos envolvidos. A sua *base calculada*, via de regra, será o preço pago em uma transmissão onerosa efetivamente realizada, salvo nas hipóteses em que as documentações que atestem o preço não seja dignas de fé, ou o preço seja omissivo, caso em que a fiscalização poderá utilizar o padrão da base calculada do IPTU como ponto de partida para o arbitramento do ITBI.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**, trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARNDT, Hans-Wolfgang. Rechtfertigung der Besteuerung des Vermögens aus steuersystematischer Sicht, In **Steuern auf Erbschaft und Vermögen**. Colônia: O. Schmidt, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Estudos e pareceres de direito tributário**, v.2. São Paulo: RT, 1978.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**, 6ªed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In: GRUPPENMACHER, Betina. (Org.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. 1.

_____. **Teoria dos Princípios**, 16ªed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: RT, 1986.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, 4ªed. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária – uma introdução metodológica**, 3ªed. São Paulo: Malheiros, 2015.

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

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 30ªed. São Paulo: Malheiros, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 28ªed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 10ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

- DERZI, Misabel. Notas de Atualização a BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- DÓRIA, Antônio R.S. **Discriminação das Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, 13ªed. São Paulo: Malheiro, 2008.
- GRUPENMACHER, Betina Trieger. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. In **Novos Horizontes da Tributação – Um diálogo luso-brasileiro**. Coimbra: Almedina, 2012.
- LEAL, Victor Nunes. “Leis federais e leis estaduais”, in **Problemas de Direito Público**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 29ed.. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9º ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**, v. II. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- TIPKE, Klaus. **Steuerrecht (Direito Tributário)**, v.1. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008.
- VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e Competências Tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.