

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ETORE GIOVANNI GALLO

ANÁLISE CRÍTICA DO ASPECTO QUANTITATIVO DO IPTU – AVALIAÇÃO DE  
IMÓVEIS PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO IMOBILIÁRIA

CURITIBA  
2014

ETORE GIOVANNI GALLO

ANÁLISE CRÍTICA DO ASPECTO QUANTITATIVO DO IPTU – AVALIAÇÃO DE  
IMÓVEIS PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO IMOBILIÁRIA

Projeto Técnico apresentado ao Departamento de Administração Geral e Aplicada do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Gestão Pública Municipal.

Orientador: Prof. José Amaro dos Santos.

CURITIBA  
2014

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo um aprofundamento do estudo do aspecto quantitativo do IPTU, ou seja, o valor cobrado do contribuinte. Os resultados esperados são a demonstração da inadequação dos critérios atualmente utilizados para cálculo do imposto, podendo auxiliar os Municípios na tributação do IPTU. Para que o IPTU alcance seus objetivos de arrecadação com justiça fiscal, é necessário o aprofundamento de seu estudo, com vistas a conhecer suas ferramentas, seus aspectos controvertidos e o que vem sendo utilizado pelas Prefeituras para arrecadar mais e melhor, sem ferir a lei e tampouco exasperar os contribuintes. Será estudado e analisado o aspecto quantitativo do IPTU, para que o valor a ser tributado seja justo, em respeito à isonomia e à capacidade contributiva. O valor venal do imóvel é a base de cálculo do IPTU e é sobre este aspecto que o trabalho se concentrará e aprofundará. A metodologia empregada será a análise da bibliografia pertinente e a pesquisa, em sites de Prefeituras e de notícias, acerca das experiências práticas dos Municípios na tributação com o IPTU.

# SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
1.1 APRESENTAÇÃO/PROBLEMÁTICA	1
1.2 OBJETIVO GERAL DO TRABALHO	3
1.3 JUSTIFICATIVAS DO OBJETIVO	3
<b>2. REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA .....</b>	<b>5</b>
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>8</b>
<b>4. A ORGANIZAÇÃO ESTRUTURAL DO TRABALHO .....</b>	<b>9</b>
4.1 DESCRIÇÃO GERAL:	9
4.1.1 O IPTU .....	9
4.1.2. Principais princípios constitucionais tributários relacionados ao IPTU .....	16
4.1.3. Classificação doutrinária do IPTU .....	21
4.2. DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA	23
4.2.1. Aspectos controversos do IPTU .....	24
4.2.2. Critério quantitativo do IPTU .....	28
4.3. AVALIAÇÃO DE IMÓVEIS PARA FINS TRIBUTÁRIOS - IPTU38	
4.4. AVALIAÇÃO EM MASSA DE IMÓVEIS	42
4.5. CADASTRO IMOBILIÁRIO	45
4.6. PLANTA DE VALORES GENÉRICOS OU PLANTA DE VALORES	46
<b>5. PROPOSTA .....</b>	<b>52</b>
5.1 DESENVOLVIMENTO DA PROPOSTA	52
5.2 PLANO DE IMPLANTAÇÃO	52
5.3 RECURSOS	54
5.4 RESULTADOS ESPERADOS	54
5.5 RISCOS OU PROBLEMAS ESPERADOS E MEDIDAS PREVENTIVO-CORRETIVAS	55
<b>6. CONCLUSÃO .....</b>	<b>56</b>
<b>7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>58</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1 Apresentação/Problemática

Dentre os tributos de competência municipal, o IPTU é o que tem sofrido menor alteração em sua estrutura com o tempo, ocorrendo apenas atualização de seu valor, normalmente pelos índices oficiais de inflação; tal fato é responsável, ao longo do tempo, pela diminuição da importância do IPTU no montante total da arrecadação municipal. A estrutura do imposto dentro da legislação é antiga e poucos são os municípios que se dedicam a estudar o tributo e suas características para atualizá-lo. Com o passar dos anos e sem a devida vigilância, o IPTU tende a apresentar distorções em seu valor, o que gera problemas aos municípios, como impugnações, ações judiciais e sobrecarga de trabalho. A questão não é simplesmente arrecadar mais, mas sim calcular e lançar melhor o tributo, diminuindo questionamentos formais dos contribuintes e aumentando conseqüentemente a arrecadação.

Segundo dados do Censo do ano de 2010, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, 84,36% da população brasileira vive em áreas urbanas e apenas 15,64% em áreas rurais. A concentração da população nos centros urbanos faz surgir uma volumosa demanda por obras de infraestrutura, de mobilidade espacial e por serviços básicos como saúde e educação. Por isso a crescente importância do IPTU como fonte de receita para prover serviços públicos no âmbito dos municípios. Os recursos oriundos da arrecadação do IPTU servirão para a realização de obras e prestação de serviços públicos na própria comunidade onde o imposto é lançado e recolhido. Este fato, segundo a lição de Fernandes (2005, p. 23),

cria uma ligação direta do governo com o cidadão, propiciando a participação deste nas decisões da cidade, facilitando ao contribuinte a exigência de transparência nos gastos públicos ante a facilidade de exigir prestação de contas de seus governantes, o que fomenta um voto mais consciente, impulsionando a consolidação da democracia ante os embates que se travam diante de sua cobrança, sua discussão exacerbada e acirrada, e a consciência dos contribuintes que o pagam, quanto à sua origem e destinação.

Por isso, é importante aperfeiçoar o lançamento e a arrecadação do IPTU, sempre respeitando a lei, os princípios jurídico-tributários e o contribuinte. Não se trata de cobrar mais tributo em todos os casos. O problema são os valores distorcidos, para maior ou para menor, que retardam a arrecadação municipal. Trata-se de encontrar o valor mais justo dentro de critérios legais razoáveis e atualizados.

A avaliação de um imóvel é vista de maneiras diferentes pelos diversos atores sociais. Por exemplo, o cidadão médio comum vê sua casa como um lugar confortável, valioso e especial. Um eventual comprador deste mesmo imóvel a avaliaria de maneira diversa, normalmente com olhos depreciativos e tecendo críticas, até mesmo para conseguir um desconto no preço. Um corretor de imóveis atribuiria ainda outro valor ao imóvel, com vistas ao momento pelo qual passa o mercado de imóveis e características próprias do imóvel avaliado, como localização, metragem, idade do imóvel, entre outras. De outra parte, a Prefeitura também realiza uma avaliação do mesmo imóvel, para fins de tributação do IPTU, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Sob o ponto de vista da Prefeitura, a avaliação é feita dentro de critérios técnicos e balizada na legislação do Município. Porém, nem sempre a avaliação realizada pela Prefeitura tem a aceitação do munícipe, que se vale de seu direito de petição para questionar a avaliação ou mesmo impugnar o lançamento do IPTU, já que este é baseado no valor venal do imóvel.

O IPTU não é hoje, em muitos casos, a principal receita dos Municípios. Segundo Cesare (2012, p. 11),

As dificuldades institucionais e estruturais na gestão e administração do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) observadas em um grande número de municípios comprometem a capacidade do imposto de gerar receita e, conseqüentemente, de contribuir significativamente para o financiamento das cidades. Embora existam experiências individuais bem sucedidas relacionadas ao IPTU, o papel destas ações no contexto nacional é inócua como fonte de receita (usualmente inferior a 0,5% do PIB no Brasil), quer seja para assegurar níveis aceitáveis de eficiência, equidade e efetividade fiscal no território.

O Imposto Sobre Serviços (ISS), em muitos municípios com uma relativamente organizada gestão tributária, ultrapassou a arrecadação do IPTU. Os motivos? Aparentemente as Prefeituras têm trabalhado mais fortemente no desenvolvimento do lançamento e arrecadação do ISS, enquanto o IPTU ainda sofre

com a limitação dos cadastros imobiliários municipais, com a falta de servidores com treinamento específico para as funções de avaliar imóveis e com o engessamento da legislação municipal, que muitas vezes é cópia adaptada do Código Tributário de outros municípios. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é outro imposto que tem aumentado sua importância na arrecadação municipal, especialmente nas cidades grandes e médias, onde o volume de lançamentos de novas unidades residenciais e a comercialização de imóveis é crescente. Existem ainda muitas cidades que dependem de repasses do governo federal para poderem desenvolver suas atividades, pois tem uma receita tributária pouco expressiva. Neste sentido, o presente trabalho pretende ser humilde ferramenta para auxiliar na formação ou na reformulação de um novo sentido para auxiliar na tributação do IPTU, que, se ainda não é, pode vir a ser ou voltar a ser um imposto de grande importância para a arrecadação dos municípios e via de consequência para o desenvolvimento das cidades. Um imposto desatualizado provoca injustiças tributárias, queda na receita municipal e conseqüentemente prejuízos na provisão dos serviços públicos.

## **1.2 Objetivo Geral do trabalho**

O trabalho terá o objetivo de analisar criticamente o modelo atual de IPTU. O foco desta análise será o aspecto quantitativo do IPTU, ou seja, a base de cálculo do imposto, que é o valor do imóvel e quais fatores deverão ser levados em conta no cálculo deste valor. Será estudada a necessidade e a importância de atualização periódica da planta de valores genéricos e da alimentação dos cadastros municipais com informações relevantes que sirvam de base para um lançamento de imposto que atenda às expectativas das Prefeituras e proteja os contribuintes de abusos por parte do Estado.

O resultado esperado com o trabalho é apresentar as potencialidades do IPTU como fonte de arrecadação e desenvolvimento da cidade.

## **1.3 Justificativas do objetivo**

O valor venal do imóvel, base de cálculo do IPTU, é o valor de venda em condições normais de mercado. Este valor precisa ser definido pela Prefeitura para

que seja estabelecido o valor do IPTU. Por isso, as razões principais que motivaram a realização deste trabalho foram: a) a formação do valor venal, que é um dos problemas a serem apontados no trabalho. Geralmente os servidores não têm conhecimento técnico sobre avaliação de imóveis para definir o valor venal dos imóveis do município. O excesso de fatores para formação do cálculo do valor venal e o desconhecimento técnico dos servidores para avaliação destes fatores criam dificuldades para a formação do valor venal e conseqüentemente para o valor do IPTU. b) Outro problema é a falta de acompanhamento do mercado imobiliário pelos servidores responsáveis pelo IPTU, sendo necessário capacitar equipes de servidores desta área. c) Outra questão é a interferência política. Avaliação de imóveis é um trabalho técnico e não pode admitir interferência política, especialmente nos trabalhos da formação da planta de valores genéricos. d) O cadastro imobiliário desatualizado também é responsável por avaliações de baixa qualidade. Às vezes, existe um excesso de informações. Em outras ocasiões, os poucos dados existentes estão desatualizados e geram perda de receita pelos municípios.



## 2. REVISÃO TEÓRICO-EMPÍRICA

O objetivo nuclear do trabalho será o aspecto quantitativo do IPTU, ou seja, a base de cálculo do imposto, que é o valor do imóvel e quais fatores deverão ser levados em conta no cálculo deste valor. Será estudada a necessidade e a importância de atualização periódica da planta de valores genéricos e da alimentação dos cadastros municipais com informações relevantes que sirvam de base para um lançamento de imposto que atenda às expectativas das Prefeituras e proteja os contribuintes. Neste sentido, a lição de Cesare (2012, p. 89):

Ciclos avaliatórios curtos amenizam ou minimizam o impacto de reavaliações em nível individual, na medida em que variações astronômicas nos valores obtidos são, em geral, resultantes de atualizações efetuadas após longos intervalos sem reavaliação. A manutenção de intervalos curtos entre as avaliações pode também aumentar a percepção de eficiência da administração tributária por parte dos contribuintes, embora oscilações acentuadas possam resultar em insatisfação.

O fortalecimento do IPTU ocorrerá com a correção de distorções nos valores de impostos, para mais ou para menos. Não significa necessariamente cobrar mais, mas cobrar melhor. Significa cobrar mais de quem paga um valor desatualizado, até mesmo pela desatualização do cadastro imobiliário ou por quem constrói irregularmente. Pode significar também cobrar menos de quem paga mais do que deveria, diminuindo questionamentos mediante processos dos contribuintes que retardam o ingresso do valor do IPTU nos cofres municipais.

A diversidade econômica, geográfica, social e cultural do país, aliada a suas dimensões continentais, faz com que os impostos sejam geridos e arrecadados de maneira distinta em cada região nacional. Assim, há lugares em que o IPTU pode se configurar como a principal receita do Município. Em outros, porém, o ISS pode se destacar entre as receitas tributárias. Cidades litorâneas como Balneário Camboriú, em Santa Catarina, além do IPTU, tem boa receita de ITBI, em face do grande interesse de compradores do Sul e do Sudeste por imóveis naquela região. Segundo Kfoury Jr. (2012, p. 453), a respeito do IPTU,

No modelo atual, a diversidade dos Municípios brasileiros traduz resultados completamente distintos em relação à arrecadação deste tributo e a destinação dos recursos. Municípios com maior atividade econômica, notadamente no setor de serviços, acabam auferindo recursos de outras

fontes em volume superior ao do IPTU, o mesmo não ocorrendo com municípios menores. Também verifica-se tal distinção entre os municípios litorâneos e em região de veraneio, se comparados aos demais, e assim sucessivamente, de forma que cabe à Administração Municipal bem gerir e elaborar sua política tributária, de acordo com as características específicas do ente tributante.

Tem sido criativa a ação dos fiscos municipais no objetivo de arrecadar o IPTU e disciplinar o contribuinte. O Município de Guarulhos, no Estado de São Paulo, com o advento da Lei municipal n. 6793/2010, oferece desde 2011 incentivos fiscais que ficaram conhecidos como IPTU verde. Dentro os descontos oferecidos por aquele Município, destacam-se: incentivo para obras de acessibilidade realizadas pelo proprietário do imóvel: a adaptação da calçada para trânsito livre e seguro de pedestres e cadeirantes, mantendo de 1 a 1,5 metro para circulação, terá desconto de até 5% no valor do IPTU.

Integram o critério ou aspecto quantitativo do IPTU a base de cálculo e a alíquota. “O critério quantitativo é o indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação.” FERNANDES (2005, p. 335). A combinação de elementos fornecidos pela lei, a saber, a base de cálculo e a alíquota, é que irão determinar o valor do imposto em dinheiro. A base de cálculo vai fornecer critérios para a definição do quanto será devido a título de IPTU. Desempenha a função de apurar, com o auxílio da alíquota, o montante do tributo a ser recolhido.

A alíquota é um percentual ou um valor que, aplicado sobre a base de cálculo do IPTU, vai gerar o cálculo do valor do imposto. É o Município que vai fixar as alíquotas do IPTU, sem qualquer ingerência da Constituição Federal ou do Código Tributário Municipal sobre este assunto. Não há limites mínimos ou máximos, mas não podem deixar de ser observados os princípios da capacidade contributiva e da vedação do efeito confiscatório do tributo. A graduação da alíquota ocorrerá em face da capacidade econômica do contribuinte, no interesse da arrecadação tributária.

Para Furlan (2004, p.110),

a alíquota é um dos dois elementos integrantes do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária e traz em seu bojo a relevante função de graduar o montante devido, proporcionalmente à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

O Código Tributário Nacional definiu o valor venal do imóvel como sendo a base de cálculo do IPTU. Cabe ao legislador municipal, ao instituir o IPTU, dispor a respeito dos critérios para avaliação dos imóveis e estabelecer as características e grandezas mensuráveis a serem adotadas para atribuir valores venais aos imóveis urbanos. As avaliações podem ser individuais ou por meio de planta de valores genéricos. Segundo Harada (2012, p. 160),

o lançamento do IPTU deve buscar o exato valor da base de cálculo (valor venal) na sua lei de regência, não sendo permitido o apego ao conceito doutrinário de valor venal para, por meio de uma interpretação canhestra, exigir o recolhimento do imposto com base em valores de mercado fixados concretamente para todos os imóveis cadastrados, com fundamento em “pesquisas de mercado”, o que é um verdadeiro absurdo jurídico. Pesquisas de mercado servem para orientar a ação do legislador na fixação de critérios objetivos para apuração do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno, jamais para proceder ao lançamento tributário. O Executivo deve efetuar essa pesquisa para efeito de elaboração de projeto de lei de apuração do valor venal ou de sua atualização para se ajustar à nova realidade imobiliária. O que é relevante juridicamente para aplicação de alíquota do IPTU sobre o valor venal não é o seu conceito doutrinário, mas a sua definição legal, que outra coisa não é senão aquele valor total que resulta da aplicação do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno correspondente, previsto em lei, sobre as áreas da construção e do terreno objetos de lançamento tributário.

O valor venal é o valor de venda em condições normais de mercado. Cuidar-se para que o valor do bem se aproxime do valor de mercado. Trata-se de valor no momento presente. Valor venal de um imóvel é o valor provável pelo qual este imóvel seria vendido em condições normais de mercado, mesmo que o proprietário deste imóvel não esteja pensando em vendê-lo. O que define o valor venal é a relação da oferta e da procura.

A coexistência de muitas regras e muitos fatores para cálculo do valor venal foge do foco que é justamente calcular um valor venal mais próximo do valor de mercado de um imóvel.

O cadastro imobiliário é um banco de dados sobre os imóveis do município que serve de base para o lançamento do IPTU. A Planta de Valores Genéricos é uma ferramenta administrativa que serve para apurar o valor venal dos imóveis. É formada por tabelas, listas e fatores que indicarão o valor médio unitário de metro quadrado ou linear de terreno e de construção.

### **3. METODOLOGIA**

O trabalho fará uma análise crítica sobre o modelo atual do IPTU, defendendo que a potencialidade do IPTU como fonte de receita não ocorrerá com a cobrança do imposto ainda mais elevado, mas sim com equidade, interesse público e justiça fiscal.

O interesse pelo assunto IPTU e avaliação para fins tributários teve origem com a detecção de questionamentos por parte de contribuintes e ainda com a análise do IPTU no âmbito da Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal de Pinhais-PR. A análise e a reflexão acerca dos problemas mais recorrentes envolvendo o IPTU, entre eles, a avaliação atribuída aos imóveis pela Prefeitura, gerou o interesse no aprofundamento do assunto durante o Curso de Especialização em Gestão Pública Municipal. Assim, foi realizado levantamento bibliográfico sobre o assunto IPTU, desde manuais que tratam do direito tributário em geral até livros que tratam especificamente do IPTU e suas minúcias.

## 4. A ORGANIZAÇÃO ESTRUTURAL DO TRABALHO

### 4.1 Descrição geral:

O objetivo do trabalho é analisar criticamente o IPTU atual, revelando seus problemas e apontando caminhos para aperfeiçoar a tributação, respeitando sempre os direitos dos contribuintes. A primeira parte do trabalho tratará da teoria geral do IPTU. Depois, o assunto será o aspecto quantitativo do IPTU, com análise de todas as características e componentes relativos a este assunto.

#### 4.1.1 O IPTU

A origem do IPTU no Brasil remonta ao longínquo ano de 1808, quando o imposto predial foi criado pelo alvará de 27 de junho de 1808 pelo príncipe regente D. João VI com a denominação de décima urbana. A cobrança da décima incidia, segundo Barreto (2009, p. 175),

sobre os prédios localizados na Corte, nas cidades, vilas e povoações da orla marítima, a tributação atingia, além dos proprietários, os aforadores. A alíquota era de 10% , aplicável, em relação às propriedades plenas, com base no rendimento líquido dos prédios, se locados, ou em razão da renda presumida por arbitramento, se de uso dos respectivos proprietários. Em se tratando de prédios aforados, a base de cálculo era constituída pelo foro anual. Em qualquer das situações, abatiam-se 10% para prevenir “falhas e consertos”.

A “décima” recaía, num primeiro momento, somente sobre imóveis edificadas e em localização urbana, sendo estes para a época “os imóveis em condições de habitabilidade, compreendidos nos perímetros das cidades, vilas e na orla marítima, consoante demarcações das Câmaras respectivas” BARRETO (2009, p. 176). A denominação “décima” perdurou até o ano de 1873, quando foi substituída pela denominação “imposto sobre prédios” e, em 1881, por “imposto predial”. A Constituição brasileira de 1891 ampliou o campo de incidência do imposto, para que este incidisse também sobre imóveis rurais. Foi nesta Constituição que o imposto, de competência das Províncias, passou a ser de competência dos Estados. A Constituição de 1934 direcionou a competência para instituir e cobrar o imposto imobiliário aos Municípios, com exceção dos imóveis localizados em zona rural, que

ficaram na competência dos Estados. Vem desta época a denominação “imposto predial e territorial urbano”. A partir de 1964 o imposto sobre a propriedade territorial rural passou à competência da União. Somente em 1965, por meio da Emenda Constitucional n. 18, o imposto recebeu a denominação usual até os dias de hoje: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, o IPTU.

Trata-se, atualmente, de um imposto único, relativo à propriedade imobiliária urbana, com ou sem edificação. Segundo Harada (2012, p. 91),

a expressão “propriedade predial e territorial urbana”, como está no texto constitucional vigente, abarca tanto o imóvel urbano construído com o respectivo terreno, como também o terreno sem edificação. Trata-se de um só imposto que, entretanto, se desdobra em tributação da edificação e em tributação do terreno, geralmente por alíquotas diferentes.

A competência para instituir o IPTU é dos Municípios, conforme artigo 156, I da Constituição de 1988 e artigo 32, “caput” do Código Tributário Nacional:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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.

A obrigação tributária é o vínculo jurídico entre duas pessoas, decorrente de lei, tendo de um lado da relação a Fazenda Pública e do outro o particular. O conteúdo desta obrigação é uma prestação de natureza tributária. A obrigação tributária divide-se em obrigação principal, que tem por objeto o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária e obrigação acessória, que tem por objeto as prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

O conceito de lançamento tributário está previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento considera-se consumado com a notificação do sujeito passivo do ato do lançamento, quando se opera a constituição definitiva do crédito tributário. No ensino de HARADA (2012, p. 66), “o crédito tributário é a própria obrigação tributária formalizada pelo lançamento tornando-a líquida e certa, exigível no prazo assinalado na legislação tributária”. Existem três modalidades de lançamento: o direto ou de ofício, o lançamento por declaração e o lançamento por homologação. O lançamento do IPTU é lançamento direto ou de ofício, que é a modalidade de lançamento promovida pelo agente fiscal sem necessidade da prática de qualquer ato pelo contribuinte. O lançamento por declaração é o efetuado pela autoridade administrativa com base nas informações prestadas pelo contribuinte. O lançamento por homologação é o promovido pelo contribuinte antecipadamente, sem prévio exame do agente fiscal, que posteriormente homologa as atividades do contribuinte.

Ocorrendo o fato tributário descrito na norma, surge para o Município o direito ao recebimento da prestação tributária e para o contribuinte o dever de satisfazê-la. O Município declara sua pretensão ao crédito tributário mediante o lançamento. Por meio do lançamento é que se formaliza a exigência do tributo devido.

O professor Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 426), no entanto, entende que o lançamento não é um procedimento administrativo, mas sim um ato administrativo:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.

O lançamento do IPTU, segundo a legislação pátria, é anual. A cada ano surge uma nova obrigação tributária e um novo crédito, constituído pelo lançamento, que indicará os elementos componentes do fato imponible. Especificamente, o lançamento do IPTU indicará o sujeito passivo, a base de cálculo (que corresponde ao valor venal do imóvel), a alíquota aplicada, o valor a pagar e a data do vencimento da obrigação. “O ato jurídico do lançamento não é, portanto, senão o ato administrativo pelo qual a Fazenda Pública exerce seu dever-poder de, aplicando a

lei instituidora do tributo, exigir o crédito tributário a que tem direito.” BARRETO (2009, p. 245). O lançamento só produzirá efeitos a partir da notificação do sujeito passivo. A notificação deve ser feita, sempre que possível, pessoalmente ou via postal registrada. Admite-se a notificação por edital apenas excepcionalmente.

O fato gerador da obrigação tributária é a situação abstrata descrita na lei tributária que, ocorrendo concretamente, enseja o nascimento da obrigação tributária. O IPTU tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, conforme artigo 32 do Código Tributário Nacional:

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.

A palavra propriedade, empregada no texto constitucional, deve ser analisada em seu sentido comum e não no sentido jurídico, sob pena de causar distorções e problemas no lançamento e notificação do contribuinte e violar o princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, ensina Harada (2012, p. 111):

A Constituição em inúmeras outras passagens refere-se à propriedade em seu sentido comum, mesmo porque o IPTU não incide sobre a propriedade ou o seu título jurídico, que pode até ser nulo ou anulável (art. 118 do CTN). O imposto incide sobre a disponibilidade econômica do proprietário, do titular do domínio útil e do detentor da posse. Dessa forma, se o comprador do imóvel urbano, por uma razão ou outra, deixou de levar a registro o seu título aquisitivo, hipótese em que o vendedor continuará sendo o dono do imóvel de conformidade com a prescrição do §1º do art. 1.245 do CC, o lançamento do IPTU há de ser feito contra o comprador, detentor da disponibilidade econômica do imóvel. Tributar o vendedor, no caso, seria afrontar o princípio da capacidade contributiva, que decorre do princípio maior da isonomia tributária.

O Código Tributário Nacional define ainda o que vem a ser zona urbana do Município, nos seguintes termos do artigo 32, §§1º e 2º:

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

- I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- II - abastecimento de água;
- III - sistema de esgotos sanitários;
- IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;



V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado;

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Trata-se do aspecto espacial do fato gerador do IPTU. Diz respeito ao local onde ocorre o fato gerador que dá origem à obrigação tributária. A simples presença de dois dos equipamentos urbanos previstos nos incisos do artigo 32 do CTN já caracteriza o imóvel como inserto em zona urbana, dispensando outras definições. Ao que parece (a lei e a doutrina não explicam), o acesso aos melhoramentos, no caso do inciso V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado, deve ocorrer (ou ao menos deveria) por meio de vias de acesso público. Isto porque ninguém vai atravessar a propriedade de outrem para alcançar uma escola ou posto de saúde.

A simples presença de dois dos equipamentos urbanos previstos nos incisos do artigo 32 do CTN já caracteriza o imóvel como inserto em zona urbana, dispensando outras definições. Desta interpretação resulta que o conceito de zona rural ocorre por exclusão, ou seja, a área que estiver fora da zona urbana encontra-se na zona rural e está sujeita à tributação pelo imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR, cuja competência é da União.

“A propriedade de sítios de recreio pode ser considerada fato gerador de IPTU se estiver localizada em zona urbana, isto é, se atender os requisitos do artigo 32 do CTN”, segundo SABBAG (2009, p. 923). Prevalece o critério da localização e não o da destinação econômica, conforme jurisprudência majoritária.

A utilidade da definição legal de zona urbana reside no fato de que, sem a delimitação legal, haveria constantes conflitos de competência entre União e Municípios para tributação do IPTU e do ITR (Imposto Territorial Rural). Ainda assim, há questões polêmicas no que diz respeito à utilização de imóvel urbano para atividade agropastoril ou agroindustrial. Isto porque o artigo 32 do Código Tributário Nacional foi alterado pelo artigo 15 do Decreto-lei n. 57 de 18 de novembro de 1966, que tem a seguinte redação:

Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005).

Esse artigo 15 foi recepcionado como lei complementar pela Constituição de 1967 e pela Emenda Constitucional n. 01/69. Posteriormente, o mesmo artigo 15 foi revogado pelo artigo 12 da lei n. 5868/72. Este último, no entanto, foi declarado inconstitucional. Com isso, imóveis que comprovadamente desenvolvam atividades agropastoris ou agroindustriais, conforme redação do artigo 15 do Decreto-lei n. 57/66, ainda que localizados em zona urbana, sujeitam-se à tributação pelo Imposto Territorial Rural. No caso de surgimento de dúvida do fisco municipal em relação à tributação com o IPTU, pode ser necessária uma vistoria ao local para verificar se existe atividade agropastoril ou agroindustrial. A possibilidade de coexistência de imóveis sujeitos à tributação pelo ITR e pelo IPTU em zona urbana pode, de certa maneira, embaraçar a atividade municipal no que diz respeito à ordenação das funções sociais da cidade prevista no artigo 182 da Constituição Federal. No sentido da interpretação e vigência do Decreto-lei n. 57/66, manifesta-se Harada (2012, p. 151):

Embora o Decreto-lei n. 57, de 18/11/1966, cuide aparentemente de matéria que se insere no âmbito de interesse exclusivo da União (altera dispositivos sobre lançamento e cobrança do ITR), deu-se a interpretação no sentido de que aquele art. 15 foi recepcionado pela Carta Política como norma de lei complementar, por dirimir o conflito de competência tributária (art. 146, I, da CF) ao excluir do conceito de zona urbana, definido no art. 32 do CTN, o imóvel cultivado. Dessa forma, o Decreto-lei n. 57/66 sendo posterior à Lei n. 5.172, de 25-10-1966, que instituiu o Código Tributário Nacional, acarretou alteração do conceito de zona urbana definido no art. 32 deste último diploma legal (lei materialmente complementar). Trata-se de uma interpretação que concilia os interesses do proprietário, que cultiva na zona urbana, com o interesse urbanístico do Município. Esse posicionamento tem pleno apoio na moderna doutrina do direito urbanístico, que incorpora, em seu conceito, a relação cidade-campo.

O parágrafo segundo do artigo 32 do CTN menciona ainda as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas no parágrafo primeiro, ou seja, mesmo que não preencham os requisitos da coexistência de ao menos dois dos melhoramentos, podem ser consideradas urbanas pela lei municipal. Um exemplo atual desta situação são os condomínios fechados localizados fora da zona urbana do município

e que, ainda que não possuam os melhoramentos definidos em lei, são declarados como situados em áreas urbanas pela lei municipal.

Segundo o artigo 33 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, excetuando-se o valor dos bens móveis mantidos em caráter temporário ou definitivo no bem imóvel:

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

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Portanto, bens móveis, de caráter permanente ou temporário, não se incluem na determinação da base de cálculo do IPTU.

Quanto ao aspecto temporal do fato gerador do IPTU, diz respeito ao momento cronológico em que o fato gerador se concretiza e faz nascer a obrigação tributária. No caso do IPTU, imposto anual, o legislador normalmente estabelece o dia primeiro de janeiro de cada ano como sendo a data da ocorrência do fato gerador.

O contribuinte do IPTU é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, conforme a redação do artigo 34 do Código Tributário Nacional:

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Proprietário é quem detém o título do domínio do imóvel registrado no cartório de registro de imóveis. Titular do domínio útil é quem recebeu do proprietário do imóvel o direito de usar, gozar e dispor do imóvel, conservando o domínio. Possuidor é a pessoa que tem o exercício de algum dos poderes inerentes à propriedade. O locatário, portanto, não está incluso no rol de contribuintes do IPTU. No entendimento de Harada (2012, p. 118),

*O ser proprietário de imóvel urbano não é suficiente para preencher o requisito do aspecto material ou nuclear do fato gerador do IPTU. É preciso que o aludido proprietário reúna os três atributos da propriedade: o direito de usar, gozar e de dispor da coisa, nos termos do art. 1.228 do Código Civil. Em outras palavras, é preciso que o proprietário tenha a disponibilidade econômica do imóvel urbano e, por conseguinte, capacidade contributiva, sob pena de o lançamento tributário incidir na proibição constitucional do efeito confiscatório do tributo. Dessa forma, não pode haver lançamento de IPTU contra proprietário que não mais detém a*

disponibilidade econômica do imóvel, porque já transferiu a sua posse a outrem, embora formalmente continue figurando no registro imobiliário competente como sendo o legítimo proprietário, por conta da omissão do adquirente em levar a registro o respectivo título aquisitivo.

Por este entendimento, portanto, somente pode ser sujeito passivo do IPTU a pessoa física ou jurídica que detenha a disponibilidade econômica do imóvel, seja ela proprietária, possuidora ou titular de domínio útil.

O IPTU pode ser lançado, ainda, contra o responsável tributário, conforme os artigos 121, II e 128 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A “terceira pessoa”, mencionada no artigo 128, não pode ser qualquer pessoa, mas tão somente uma pessoa vinculada ao fato gerador do IPTU.

O sujeito ativo do IPTU é, regra geral, o Município. O artigo 147 da Constituição Federal prevê que também pode ser sujeito ativo do IPTU o Distrito Federal, em seu território, uma vez que este não é dividido em Municípios e a União, nos Territórios Federais, quando estes não forem divididos em Municípios. O sujeito passivo, por sua vez, é o proprietário, o detentor do domínio útil ou o detentor da posse do bem. Embora sejam possuidores, não podem ser contribuintes do IPTU os locatários e os arrendatários, hipóteses já amplamente julgadas pelos tribunais pátrios. Também pode figurar como sujeito passivo do IPTU o responsável tributário, conforme previsão em lei municipal.

O IPTU e o ITR são os impostos previstos no sistema tributário brasileiro que incidem sobre a propriedade imobiliária. O lançamento é realizado de ofício.

#### **4.1.2. Principais princípios constitucionais tributários relacionados ao IPTU**

Princípios são regras que servem para interpretar as normas jurídicas. Mas não são simplesmente regras. São as raízes sobre as quais um sistema de regras se estrutura e sem os quais este sistema inexistiria. Os princípios apontam na direção de soluções de interpretação. Os princípios são, segundo Mello (2000, p. 747),

mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

Os princípios constitucionais tributários delineiam o perfil dos tributos previstos na Carta Constitucional. Os principais princípios constitucionais tributários que tem relacionamento mais estreito com o IPTU são:

Princípio da discriminação de impostos: a Constituição de 1988 discriminou os impostos que cabem a cada ente político. Os impostos de competência dos Municípios estão previstos no artigo 156 da Carta Magna:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

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;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Segundo Harada (2012, p. 2),

a atribuição exclusiva de competência impositiva a determinada entidade política denomina-se discriminação constitucional de rendas tributárias. Esse princípio provoca duplo efeito: de um lado, somente o ente político contemplado na Carta Política pode exercer a competência impositiva; de outro lado, inibe o ente político não contemplado no exercício dessa competência impositiva. Quando o artigo 156, I, da Carta Magna prescreve que cabe aos municípios instituir impostos sobre "a propriedade predial e territorial urbana", está deferindo aos municípios a competência para instituir esse imposto e ao mesmo tempo proibindo que outras esferas impositivas (União e Estados) venham instituir o citado imposto.

Da análise deste primeiro princípio já é possível perceber que a Constituição pretendeu, com a discriminação dos impostos e com os princípios que serão a seguir estudados, proteger o contribuinte contra abusos na tributação por parte dos entes políticos. Tais princípios são também conhecidos como limitações ao poder de tributar.

Princípio da legalidade tributária: a Constituição Federal apresenta, primeiramente, o princípio genérico da legalidade (artigo 5º, II) para depois, no capítulo próprio da tributação, falar da legalidade em matéria tributária (artigo 150, I):

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Este princípio é o grande limitador do poder de tributação exercido pelo Estado para execução de suas finalidades. A Constituição promove a repartição do poder de tributar entre União, Estados e Municípios. Caberá à lei a instituição dos tributos de competência de cada ente ou ainda criar ou majorar tributos. É a lei que vai identificar o sujeito passivo do tributo, fixar a alíquota e definir a base de cálculo. “A submissão da definição destes três elementos estruturais do tributo ao princípio da reserva absoluta da lei formal é o que a doutrina denomina de tipicidade tributária, que se assemelha à tipicidade penal do Direito Penal”. HARADA (2012, p. 15). No que toca o IPTU, o princípio da legalidade vai regular o aspecto espacial do fato gerador (definição da zona urbana), vai definir a base de cálculo e os contribuintes do IPTU. Quanto à lei que define a base cálculo, Harada (2012, p. 21) explica que esta

há de prescrever critérios objetivos para a apuração do valor do metro quadrado da construção e do terreno, a fim de eliminar o subjetivismo do agente fiscal que for promover o lançamento do IPTU. Esses critérios objetivos normalmente estão previstos na lei que aprova a Planta Genérica de Valores – PGV -, que possibilita a apuração do valor do metro quadrado da construção segundo os diferentes tipos e padrões, bem como do valor do metro quadrado do terreno segundo a sua localização, topografia, existência ou não de fator esquina, encravamento do imóvel, etc.

Princípio da isonomia tributária: a ordem constitucional vigente prescreve:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Pelo princípio da igualdade (genérica), a lei deve tratar de maneira isonômica a todos, sem distinção; os iguais devem ser tratados igualmente e os

desiguais na medida das suas desigualdades, buscando o equilíbrio entre todos. Quanto à isonomia em matéria tributária, a Constituição prescreve que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Sobre o alcance do princípio da isonomia tributária, HARADA (2012, p. 24) descreve que “o princípio da igualdade de todos perante o fisco veda o tratamento desigual de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas”.

Princípio da capacidade contributiva: conforme o artigo 145, § 1º da Constituição Federal, os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

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.

Trata-se da tributação com base no princípio da capacidade contributiva, o qual está ligado ao princípio da isonomia. O princípio da capacidade contributiva serve para proteger os contribuintes contra abusos por parte do Estado. Em síntese, tal princípio impõe uma tributação mais onerosa sobre a parcela da população que detém maior riqueza. Cada um deve contribuir conforme sua capacidade. É um desdobramento do princípio da isonomia tributária, por meio do qual é proibido tratar desigualmente contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Neste sentido, a lição de Fernandes (2005, 406),

O princípio da igualdade material é o sustentáculo do estudo sistemático do Imposto Predial e Territorial Urbano. Trata-se de princípio nuclear, que fundamenta o Estado Social Democrático de Direito; é o princípio que o legitima, pois sem ele não há Democracia, sendo, portanto, cláusula pétrea.

Sendo assim, o fator fundamental para se atingir a igualdade é a sua concretização no plano factual que, no campo do direito tributário, se manifesta através da observância do princípio da capacidade contributiva, visando uma tributação justa, auxiliando a concretização do governo republicano, e aplicando-se a todos os impostos. Portanto, se aplicando inegavelmente ao Imposto Predial e Territorial Urbano, sob pena de assim não se entendendo, haver quebra incorrigível do Sistema.

Contudo, o princípio da capacidade contributiva, dentro do estudo do IPTU, deve ser analisado sob o viés crítico de Carrazza (2006, p. 106),

Enfatizamos que a capacidade contributiva, para fins de tributação por via de IPTU, é aferida em função do próprio imóvel (sua localização, dimensões, luxo, características etc.), e não da fortuna em dinheiro de seu proprietário. Não fosse assim, além de incerteza e insegurança, proliferariam situações deste tipo: pessoa hoje pobre, mas que adquiriu caríssimo imóvel em período economicamente faustoso de sua vida profissional, estaria a salvo do IPTU. Ou deste: num prédio de alto luxo, com um apartamento por andar, cada proprietário pagaria um IPTU diferente (assim, *v.g.*, o banqueiro bem sucedido pagaria o imposto no grau máximo e o aposentado, que recebe pensão previdenciária do INSS, nada pagaria). Não nos parece seja este o espírito do dispositivo constitucional. A nosso ver, a só propriedade do imóvel luxuoso constitui-se numa presunção *iuris et de iure* de existência de capacidade contributiva (pelo menos para fins de tributação por via de IPTU).

Portanto, a capacidade contributiva no caso do IPTU revela-se com o próprio imóvel urbano e não com a riqueza ou situação econômica do contribuinte. Para Harada (2012, p. 28),

o referido princípio baseia-se na crença de que a justiça fiscal repousa na personalização e na graduação do imposto, segundo a capacidade contributiva de cada um. Tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Daí por que o imposto deve ser de natureza pessoal, sempre que possível, e ter caráter progressivo.

Ainda, cumpre registrar que o princípio da capacidade contributiva é voltado ao legislador ordinário e deve ser utilizado como instrumento de justiça social.

Princípio da eficiência em matéria tributária. Em matéria administrativa, o princípio da eficiência pode ser definido como o dever da Administração Pública de realizar uma administração que produza resultados excelentes, dentro da legalidade, utilizando os recursos públicos a favor da comunidade e da melhor maneira possível. Está atrelado aos princípios da legalidade e da moralidade. Em matéria tributária, o princípio da eficiência deve ser examinado sob três aspectos, segundo a lição de Martins (2006, p. 31):



1) Capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados a bem da comunidade; 2) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; 3) justo combate à sonegação, para que não gere descompetitividade. Qualquer desfiguração de um dos três fatores administrativos acaba por provocar descompassos em todos eles. O princípio da eficiência em matéria tributária, portanto, pode ser definido como “a adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sendo, pois, a arrecadação, mera consequência natural e necessária, para que, sem ferir a capacidade contributiva, gere serviços públicos à comunidade proporcionais ao nível impositivo”.

É princípio aplicável ao IPTU e a qualquer imposto a vedação do tributo com efeito confiscatório, que protege a propriedade e a liberdade, impedindo a exação em valores que ameacem, pela sede de arrecadação dos governantes e pelo seu montante excessivo, o patrimônio e a paz do contribuinte. Os tributos não podem ser em montante que supere a capacidade de recolhimento dos contribuintes, sob pena de terem efeito confiscatório ou, em outras palavras, sob o risco de haver subtração do patrimônio dos contribuintes.

#### **4.1.3. Classificação doutrinária do IPTU**

A doutrina tem oferecido diversas classificações para os tributos. O IPTU, dentro da classificação proposta por Alexandre (2010), enquadra-se da seguinte maneira:

Quanto à competência para a instituição do tributo: é imposto municipal;

Quanto ao exercício da competência impositiva: é privativo dos Municípios;

Quanto à finalidade: é fiscal, pois tem por objetivo primordial arrecadar recursos aos cofres públicos; tem uma função extrafiscal, no caso da progressividade fiscal prevista em lei;

Quanto à hipótese de incidência: é não vinculado, pois o Estado não necessita desempenhar nenhuma atividade específica para cobrar o imposto;

Quanto ao destino da arrecadação: arrecadação não vinculada, pois os recursos obtidos com a arrecadação do IPTU não estão vinculados a despesas ou órgãos específicos.

Quanto à possibilidade de repercussão: o IPTU é imposto direto, visto que onera diretamente a pessoa definida como sujeito passivo.

Quanto às bases econômicas tributadas: o IPTU incide sobre a propriedade de bens imóveis.

Quanto ao aspecto objetivo ou subjetivo da hipótese de incidência: o IPTU é imposto real, visto que incide objetivamente sobre coisas e não sobre pessoas; se bem que, neste aspecto, tem ganhado corpo a personalização do IPTU. Neste sentido, a lição de Harada (2012, p. 138):

Ironicamente, o IPTU, outrora protótipo de imposto de natureza real, vem caminhando no sentido de sua personalização, de forma cada vez mais crescente. Prédios situados nas periferias, habitados por seus proprietários, são isentos. Proliferaram as legislações especiais instituindo os mais diversos privilégios fiscais (isenção, redução de alíquota, redução da base de cálculo etc.), tudo em função de aspectos subjetivos do contribuinte. Essa inversão vem ocorrendo, de forma cada vez mais acentuada, a partir do advento da Súmula 539 do STF que prescreve: “É constitucional a lei do Município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”.

De fato, é cada vez mais comum a tributação do IPTU em face de características pessoais do contribuinte. Exemplos dessa afirmação são leis que propõe a redução ou isenção do IPTU para aposentados que ganhem até determinado número de salários mínimos ou que sejam enfermos, ou ainda redução do imposto para contribuintes que mantenham em seus imóveis quantidade mínima de árvores. Todavia, o IPTU tem natureza real, pois não leva em consideração características pessoais do contribuinte na apuração da base de cálculo do imposto, que é o valor venal do imóvel. Porém, tal fato não pode ser confundido com a obrigação tributária, que é sempre pessoal, decorrente do vínculo entre os sujeitos ativo e passivo.

Em geral, o IPTU é lançado no início do ano fiscal, no primeiro dia do mês de janeiro, com base na situação do imóvel em 31 de dezembro do ano anterior.

O IPTU não pode ter por objetivo tributar de maneira excessiva e exploratória a parcela mais rica de imóveis da cidade e em contrapartida minimizar a

tributação sobre os imóveis das pessoas mais humildes, embora devam ser respeitados os já mencionados princípios da capacidade contributiva e da isonomia em matéria tributária.

Em Curitiba, Estado do Paraná, a Prefeitura criou o programa Boa Nota Fiscal, que garante aos proprietários de imóveis um abatimento de até 30% no valor do IPTU no caso de tomar um serviço de prestadores previamente cadastrados à nota fiscal eletrônica e pedir a boa nota fiscal. Quem usa a Boa Nota Fiscal recebe créditos de uma parte do Imposto Sobre Serviços (ISS) pago, que valem descontos no IPTU.

Há diversos casos de Municípios brasileiros que sorteiam prêmios para os contribuintes do IPTU que pagam o imposto em dia. Em Campo Grande, Mato Grosso do Sul, são sorteados prêmios para quem paga o IPTU em dia e também quita débitos do imposto inscritos em dívida ativa.

Em todos os casos, contudo, a Prefeitura deve ter o cuidado para que os benefícios ou incentivos aos contribuintes não configurem renúncia de receita.

#### **4.2. Diagnóstico da situação-problema**

O IPTU não é hoje, em muitos casos, a principal receita dos Municípios. Segundo Cesare (2012, p. 11),

As dificuldades institucionais e estruturais na gestão e administração do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) observadas em um grande número de municípios comprometem a capacidade do imposto de gerar receita e, conseqüentemente, de contribuir significativamente para o financiamento das cidades. Embora existam experiências individuais bem sucedidas relacionadas ao IPTU, o papel destas ações no contexto nacional é inócuo como fonte de receita (usualmente inferior a 0,5% do PIB no Brasil), quer seja para assegurar níveis aceitáveis de eficiência, equidade e efetividade fiscal no território.

As razões que fazem do IPTU um imposto bastante conhecido, porém de importância pouco destacada, será um dos temas centrais deste trabalho, junto com os possíveis ajustes que podem e estão sendo feitos pelos municípios para reverter esta situação.

Tendo o IPTU finalidade fiscal, é dever do contribuinte pagar o tributo com respeito ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva. Neste caso, é dever do Estado manter uma tributação correta, com mapas de valores atualizados,

cadastros imobiliários atualizados e valores condizentes com a realidade do Município e dos contribuintes. É também dever do Município, em respeito ao princípio da eficiência, bem administrar os recursos provenientes da arrecadação do IPTU. Apresentando-se a possibilidade de aplicação da finalidade extrafiscal do IPTU, o Município tem o poder-dever de aplicar a progressividade para atender a função social da propriedade.

A proposta de uma avaliação mais adequada pode contribuir para a equidade na distribuição da carga tributária. Em relação às plantas de valores genéricos, é necessário simplificar os trabalhos para atualização da planta, mantendo uma equipe permanente de servidores responsáveis pela coleta e catalogação de dados, bem como acompanhando as dinâmicas do mercado imobiliário. O ideal é que haja um setor de avaliação de imóveis, com profissionais capacitados para esta função.

Quanto ao cadastro imobiliário, enquanto o Cadastro Territorial Multifinalitário não funciona em sua plenitude e em toda a extensão do país, é necessário analisar criticamente as informações sobre os imóveis constantes dos cadastros atualmente existentes, excluindo-se informações inúteis. Devem ser utilizadas ferramentas que modernizem e agilizem a coleta e tratamento de dados.

No que toca à base de cálculo do IPTU, devem ser avaliadas as fórmulas de cálculo e analisadas as consequências dos efeitos da presença do excesso de fatores no cálculo. Se possível, as fórmulas devem ser simplificadas.

#### **4.2.1. Aspectos controversos do IPTU**

Às vezes ocorre de algumas regiões de determinado município terem o IPTU considerado elevado pelo contribuinte e em outras o imposto é considerado muito brando. Em algum momento pontual ou em mais de um momento da história dos lançamentos tributários deste município, foram realizadas distorções no planta de valores ou nos lançamento de dados cadastrais, que provocaram desigualdade e injustiça tributária. Para correção deste tipo de injustiça, necessário se faz uma revisão da planta de valores por regiões, consertando as devidas distorções.

Em outras vezes, a injustiça teve origem na própria forma como foi estabelecido o cálculo do valor venal e do IPTU na lei municipal. Neste caso, a

fórmula da injustiça encontra-se engessada no código tributário municipal. Um exemplo disto ocorre em legislações municipais que preveem um excessivo e extravagante número de fatores que influenciam no cálculo do valor venal, criando distorções e complicadores, como será abordado no capítulo próprio sobre valor venal.

Quatro tipos básicos de incorreções podem ser detectados nos lançamentos de IPTU em relação ao valor venal e cálculo do IPTU: numa primeira hipótese, os valores venais podem estar baixos e o imposto num valor muito baixo. Neste caso, o município está perdendo receita. É necessário rever os parâmetros de cálculo do valor venal e as alíquotas. Aqui, provavelmente a planta de valores encontra-se bastante defasada, se é que existe. Numa segunda hipótese, os valores venais podem estar baixos e o imposto muito alto. Aqui, necessário rever a tabela de alíquotas e os fatores que estão deixando o valor do imposto tão elevado. Provavelmente a Prefeitura está perdendo receita em face de pedidos de impugnação em nível administrativo ou judicial e também de inadimplência. Terceira hipótese, os valores venais podem estar altos e o imposto baixo. Diante deste quadro, necessário avaliar se avaliação dos imóveis está sendo feita de maneira adequada ou se a tributação é que está, por incorreções legais e administrativas, sendo branda. Imprescindível rever quadro de alíquotas e forma de cálculo. A prefeitura neste caso está perdendo receita. Quarta hipótese, os valores venais podem estar altos e o imposto alto. Aqui se multiplicam os questionamentos dos contribuintes, os processos de impugnação e o trabalho da Prefeitura, que passará boa parte do exercício respondendo a impugnações e reclamações dos contribuintes. A prefeitura deixa de arrecadar e ainda despende tempo, recursos e força de trabalho com impugnações, processos judiciais, processos de restituição de valores pagos a maior, cobrança de dívidas inadimplidas e outros problemas. Os parâmetros “baixo” e “alto” supramencionados são bastante relativos e dependem de cada município, de sua capacidade de gerar renda e emprego, bem como da capacidade contributiva de cada contribuinte dentro de um contexto municipal, afinal, são cinco mil quinhentos e setenta municípios distribuídos em cinco regiões, todas bastante diferentes social, cultural e economicamente entre si.

E se todo o IPTU de um município é considerado alto para os padrões daquela região? Pode ocorrer de haver um sentimento coletivo em determinado

município de que se está pagando mais IPTU do que o que seria considerado um valor justo naquele contexto. A sede dos governantes pela receita relativa ao IPTU pode ter elevado de tal maneira o valor do imposto que ele fique impagável por uma parcela da população, ferindo o princípio da capacidade contributiva. A parcela da população que pode pagar acaba questionando o valor, administrativamente ou judicialmente. Assim, aumentos excessivos e sucessivos acabaram por aumentar a inadimplência e o imposto não teve a receita almejada pelo governante. Sem contar os outros problemas gerados pela exação, como protestos da população e ações judiciais. Aliás, as estatísticas de questionamentos dos contribuintes são um bom termômetro para avaliar a qualidade do IPTU.

Neste caso, a comparação com outras cidades de mesmo porte e capacidade de gerar riquezas semelhantes pode dar aos gestores da área tributária uma noção para uma análise de valor do imposto. É preciso estudar amostras de imóveis em situações parecidas, valores venais e valores de imposto. Se necessário, é preciso corrigir as injustiças e rever a planta de valores.

Outro exemplo: é correto e coerente que o IPTU de Colombo-PR, na região metropolitana de Curitiba-PR, referente a um determinado lote padrão seja quarenta por cento mais caro que um lote nas mesmas condições na capital? É preciso analisar as minúcias do caso concreto, o valor venal de ambos os terrenos, localização. Se forem constatadas distorções, urge rever toda a sistemática de cálculo do valor venal e do IPTU.

Outro aspecto controvertido do IPTU: há casos em que o mapa cartográfico é impreciso e não há como definir se um imóvel encontra-se em um ou outro Município. Às vezes, nestes casos, ocorre de os dois Municípios lançarem o IPTU para o singular imóvel. A resposta para estes casos, enquanto não se define a fronteira exata entre os dois Municípios, é a propositura de ação de consignação em pagamento, com fundamento no artigo 164, III do Código Tributário Nacional:

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

O IPTU é um imposto bastante transparente, no sentido de apresentar no carnê as informações consideradas para o cálculo do valor tributado. Estão lá informações gerais sobre o contribuinte e específicas do imóvel, como o valor venal, alíquotas, dados técnicos sobre o terreno e as edificações, entre outros.

Como visto até aqui, o IPTU, tal como os demais impostos previstos no ordenamento jurídico pátrio, é cheio de minúcias. Deve vincular-se aos princípios jurídico-tributários e ao mesmo tempo garantir sua função fiscal arrecadadora, sem exasperar. Por vezes, tem a função extrafiscal, com vistas à proteção da função social da propriedade. Deve promover a arrecadação gerando desenvolvimento para o município e ao mesmo tempo promover justiça fiscal e social. Deve avaliar bens para fins de tributação de forma justa. Por conter em sua teoria e prática tantos detalhes, inclusive regras legais construídas para a realidade e os problemas brasileiros, o IPTU não pode valer-se do direito estrangeiro para orientar seus rumos. Somente as leis brasileiras, os legisladores, estudiosos e operadores capacitados nacionais conhecem a realidade nacional e poderão desenvolver e aperfeiçoar a gestão do tributo no país. Neste sentido, a lição de Fernandes (2005, p. 412),

Para a análise do IPTU todas as premissas devem ser consideradas, dentre elas, a imprestabilidade do direito estrangeiro para orientar a interpretação do respectivo imposto no Brasil. Em que pese o IPTU envolver princípios universais como o da igualdade e da capacidade contributiva, o mesmo possui regra-matriz de incidência própria, delimitada pelo ordenamento jurídico nacional. O ordenamento constitucional pátrio deve ser a bússola jurídica eleita para se obter as respostas às indagações que se formam quando do estudo do IPTU, principalmente no que tange à eleição do critério quantitativo aplicável ao imposto.

Evidentemente que experiências estrangeiras bem sucedidas e estudos técnicos nas áreas de cadastro imobiliário e avaliação de imóveis podem e devem ser aproveitados para desenvolvimento do IPTU pátrio, desde que respeitadas as normas e costumes brasileiros. O Ministério das Cidades trabalha com a cooperação do Lincoln Institute of Land Policy o Programa de Apoio aos Municípios em Tributação Imobiliária, promovendo cursos, capacitações, oficinas de caráter regular, disponibilização de informações e bibliografia, produção de material técnico e intercâmbio de experiências, práticas e materiais.

O critério material do IPTU é o núcleo da hipótese de incidência, a saber, "ser proprietário, detentor do domínio útil ou da posse de bem imóvel". O critério espacial é o local onde deve ocorrer o fato jurídico descrito na hipótese, que no IPTU

é: “localizado na zona urbana do município”; o critério temporal é o momento em que ocorre o fato descrito na norma. No caso do IPTU é, regra geral, no primeiro dia de cada ano; o critério pessoal identifica os sujeitos da relação jurídica. No caso do IPTU, sujeito ativo é o Município e sujeito passivo o proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil ou possuidor.

O enfoque do trabalho será sobre o critério quantitativo do IPTU, o qual possibilita, por meio dos dados e critérios fixados em lei, a apuração do valor devido de tributo pelo contribuinte, considerando a base de cálculo e a alíquota.

O Brasil é, reconhecidamente, um dos países mais desiguais do mundo em termos de distribuição de rendas, riquezas e oportunidades. Existe uma grande quantidade de imóveis nas mãos de poucos proprietários. Muitos terrenos em áreas centrais das cidades não são utilizados ou são subutilizados. Tal fato causa desequilíbrios sociais, ambientais e prejudica o desenvolvimento das cidades. A propriedade cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

#### **4.2.2. Critério quantitativo do IPTU**

Integram o critério ou aspecto quantitativo do IPTU a base de cálculo e a alíquota.

“O critério quantitativo é o indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação.” FERNANDES (2005, p. 335). A combinação de elementos fornecidos pela lei, a saber, a base de cálculo e a alíquota, é que irão determinar o valor do imposto em dinheiro.

A “Base de cálculo *in abstracto*, - também designada por base normativa ou base tributável – é a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência tributária. Noutras palavras, é um atributo da hipótese de incidência empregado para dar a real proporção do fato imponible”. FURLAN (2004, p.95).

A base de cálculo vai fornecer critérios para a definição do quanto será devido a título de IPTU. Desempenha a função de apurar, com o auxílio da alíquota, o montante do tributo a ser recolhido.



A base de cálculo dos tributos, nos ensinamentos de Peixoto (2002, p. 549),

Confere, tanto ao sujeito ativo quanto ao sujeito passivo da relação tributária, a possibilidade de determinar e mensurar a medida de aplicação do fato descrito como passível de sofrer tributação, isto é, dispõe o quanto é devido de tributo na eventualidade da ocorrência do fato no mundo real relativo ao evento tributável hipoteticamente previsto na norma.

O artigo 33 do Código Tributário Nacional demonstra qual é a base de cálculo do IPTU:

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

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

A base de cálculo do IPTU é, portanto, o valor venal do imóvel, sendo este valor atribuído pelo Município. Não se inclui nesta base o valor de bens móveis mantidos em caráter permanente ou temporário. Comercialmente e destacados dos imóveis, bens móveis tem seu valor, principalmente se forem novos. Alguns móveis ou equipamentos, agregados ou instalados em um imóvel, podem até ter algum valor para determinada pessoa interessada em um imóvel específico, mas para outra pode ser até que desvalorize o imóvel. Para a Prefeitura, para fins de determinação da base de cálculo do IPTU, nenhum bem móvel interessa ou tem valor. Os chamados bens imóveis por acessão intelectual estão excluídos da base de cálculo do IPTU. O fato gerador do IPTU abrange somente os bens imóveis por natureza ou por acessão física, conforme definidos no Código Civil. Neste sentido é a redação do artigo 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.

A alíquota é um percentual ou um valor que, aplicado sobre a base de cálculo do IPTU, vai gerar o cálculo do valor do imposto. É o Município que vai fixar as alíquotas do IPTU, sem qualquer ingerência da Constituição Federal ou do Código Tributário Municipal sobre este assunto. Não há limites mínimos ou máximos, mas não podem deixar de ser observados os princípios da capacidade contributiva e da vedação do efeito confiscatório do tributo. A graduação da alíquota ocorrerá em

face da capacidade econômica do contribuinte., no interesse da arrecadação tributária.

Para Furlan (2004, p.110),

a alíquota é um dos dois elementos integrantes do aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária e traz em seu bojo a relevante função de graduar o montante devido, proporcionalmente à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Sobre as alíquotas, Fernandes (2005, p. 417) explica que:

Na República Federativa do Brasil, os Municípios, segundo a competência e a autonomia que lhes foram outorgadas pela Constituição, têm o poder-dever de instituir ou majorar o Imposto Predial e Territorial Urbano, por meio de lei, estabelecendo as respectivas alíquotas, as quais só poderão ser limitadas pelo que determina o ordenamento jurídico constitucional brasileiro. Isto é, tais alíquotas deverão atender ao princípio da igualdade, da capacidade contributiva, da não tributação do mínimo vital, do não-confisco, da função social da propriedade e os fins da República Federativa do Brasil, consolidando uma sociedade justa, livre e solidária, erradicando a pobreza e reduzindo as desigualdades sociais.

É uma tradição nacional a adoção de alíquotas diferenciadas entre imóveis edificados e não edificados e entre imóveis com utilização residencial e imóveis com utilização comercial. A alíquota para terrenos é maior que a aplicável a terrenos com edificações, por razões de política fiscal e visando a busca da função social da propriedade. A alíquota para imóveis com utilização comercial é ligeiramente superior à alíquota para imóveis residenciais. Não foi encontrado registro de impugnação por parte de contribuinte proprietário de imóvel comercial em face dessa diferenciação, por eventual ofensa ao princípio da isonomia.

Conforme tratado no capítulo relativo à progressividade do IPTU, as alíquotas podem ser progressivas, dividindo-se em duas modalidades, conforme Harada (2012, p. 125):

A progressividade fiscal, decretada no interesse da arrecadação tributária, em que a alíquota vai aumentando à medida que vai aumentando o valor venal do imóvel. Quanto maior o valor venal, maior é a alíquota, no pressuposto de que o seu proprietário espelha capacidade contributiva maior. Normalmente, há um teto de tributação, ou seja, uma alíquota máxima. A progressividade extrafiscal é aquela decretada para fazer cumprir a função social da propriedade urbana. O proprietário notificado para conferir função social à propriedade (loteamento ou edificação, conforme o caso), que deixar de atender aos seus termos poderá ser tributado de forma progressiva, exacerbando-se a alíquota a cada ano que passa limitada, porém, à alíquota máxima de 15%.

Quanto à progressividade fiscal do IPTU, significa dizer que ao aumento da base de cálculo corresponderá um aumento na alíquota. Trata-se de um mecanismo de graduação. Quanto maior a base tributável, maior a alíquota e maior o imposto a pagar. Quanto à utilização extrafiscal do IPTU, não é o foco deste trabalho.

A definição do valor de qualquer bem está relacionada a alguns elementos que são a utilidade, a raridade e o desejo. Quanto mais útil, mais raro e mais desejado for um bem, maior será o valor deste bem, seja ele móvel ou imóvel.

O Código Tributário Nacional definiu o valor venal do imóvel como sendo a base de cálculo do IPTU. Cabe ao legislador municipal, ao instituir o IPTU, dispor a respeito dos critérios para avaliação dos imóveis e estabelecer as características e grandezas mensuráveis a serem adotadas para atribuir valores venais aos imóveis urbanos. As avaliações podem ser individuais ou por meio de planta de valores genéricos. Segundo Harada (2012, p. 160),

o lançamento do IPTU deve buscar o exato valor da base de cálculo (valor venal) na sua lei de regência, não sendo permitido o apego ao conceito doutrinário de valor venal para, por meio de uma interpretação canhestra, exigir o recolhimento do imposto com base em valores de mercado fixados concretamente para todos os imóveis cadastrados, com fundamento em “pesquisas de mercado”, o que é um verdadeiro absurdo jurídico. Pesquisas de mercado servem para orientar a ação do legislador na fixação de critérios objetivos para apuração do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno, jamais para proceder ao lançamento tributário. O Executivo deve efetuar essa pesquisa para efeito de elaboração de projeto de lei de apuração do valor venal ou de sua atualização para se ajustar à nova realidade imobiliária. O que é relevante juridicamente para aplicação de alíquota do IPTU sobre o valor venal não é o seu conceito doutrinário, mas a sua definição legal, que outra coisa não é senão aquele valor total que resulta da aplicação do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno correspondente, previsto em lei, sobre as áreas da construção e do terreno objetos de lançamento tributário.

O valor venal é o valor de venda em condições normais de mercado. Cuida-se para que o valor do bem se aproxime do valor de mercado. Trata-se de valor no momento presente. Valor venal de um imóvel é o valor provável pelo qual este imóvel seria vendido em condições normais de mercado, mesmo que o proprietário deste imóvel não esteja pensando em vendê-lo. O que define o valor venal é a relação da oferta e da procura. A base de cálculo do IPTU tem que obedecer aos princípios da moralidade, legalidade, razoabilidade e da impessoalidade. Segundo HARADA (2012, p. 100), “o valor venal é o preço que determinado imóvel alcançaria em uma operação de compra e venda a vista, segundo as condições usuais do

mercado imobiliário, administrando-se a variação de dez por cento para mais ou para menos”. Ainda, para Harada (2012, p. 123),

não cabe ao agente fiscal competente pesquisar o mercado imobiliário para apuração do valor venal do imóvel a cada caso concreto. Não cabe ao Executivo eleger os critérios ou métodos avaliativos para realizar o ato do lançamento, que é procedimento administrativo vinculado. Vinculado a quê? Vinculado à lei que, com base nas pesquisas feitas pelo Executivo, aprovou as Plantas Genéricas de Valores – PGVs.

Definir as variáveis que influenciam na formação do valor venal dos imóveis é um problema enfrentado pelos municípios. Uma grande quantidade de fatores e o valor dado a cada uma dessas variáveis pode influenciar no cálculo do valor venal imobiliário. O problema fica ainda mais evidente quando se percebe que ao longo do tempo os fatores de valorização ou desvalorização modificam-se, devido às alterações da demanda do mercado imobiliário. Como o agente público está obrigatoriamente vinculado à lei, não tem a liberdade de escolher fatores que comporão o valor do imóvel. Aliás, estes fatores estão normalmente presentes no Código Tributário dos municípios e assim não é possível alterar a legislação a todo momento, a fim de incluir ou excluir fatores de valorização. Os Códigos Tributários municipais usualmente utilizam uma fórmula matemática para calcular o valor venal dos imóveis, considerando os atributos que, no entendimento do Poder Executivo, tem maior peso na formação do valor do imóvel.

Ao que parece, os municípios copiaram a fórmula para cálculo do valor venal uns dos outros e inseriram esta fórmula em seus Códigos Tributários municipais. Regra geral nos municípios é que o valor venal é a soma do valor do terreno mais o valor das benfeitorias, se houver. Basicamente, o cálculo do valor venal é feito multiplicando-se os índices relativos aos fatores de valorização ou depreciação uns pelos outros até chegar num determinado valor. Sobre este valor incidirá a alíquota do IPTU correspondente e se chegará ao valor do imposto devido. O problema é que muitos municípios criaram uma quantidade enorme de fatores que influenciam no cálculo do valor venal, o que nem sempre aproxima o valor do imóvel ao valor de mercado. As expressões matemáticas utilizadas pelos municípios para cálculo do valor venal geralmente tem o seguinte formato:

$$VV = VVT + VVP$$

Em que:

VV = Valor Venal Total do Imóvel

VVT = Valor Venal do Terreno

VVP = Valor Venal Predial

Para cálculo do VVT:

$$VVT = Vm^2 \times At \times ft1 \times ft2 \times \dots \times ftn$$

Em que:

$Vm^2$  = valor do metro quadrado do terreno indicado na Planta de Valores Genéricos, expresso em R\$/m<sup>2</sup>.

$At$  = área total do terreno

$ft1$  = fatores de valorização ou depreciação do terreno em razão de sua topografia (em aclave, declive, plano, irregular, etc).

$ft2$  = fatores de valorização ou depreciação do terreno em razão de sua pedologia, que é a natureza do solo (úmido, alagado, alagável, etc).

$ftn$  = outros fatores a serem considerados em cada município

Para o cálculo do VVP:

$$VVP = AC \times Vm^2C \times fc1 \times fc2 \times \dots \times fcn$$

Em que:

$AC$  = área construída

$Vm^2C$  = Valor do metro quadrado para o tipo de construção empregado, expresso em R\$/m<sup>2</sup>.

$fc1$ ,  $fc2$ ,  $fcn$  = fatores de ponderação que objetivam demonstrar um maior ou menor valor da edificação em função de seu uso, estado de conservação, idade do imóvel, posição do imóvel dentro do terreno e outros.

Uma menor quantidade de fatores e a eleição de fatores que realmente reflitam e atribuam maior ou menor valor ao imóvel podem aproximar o valor venal do valor de mercado. Portanto, o excesso de fatores, o preciosismo e as extravagâncias na eleição dos fatores podem prejudicar o objetivo final que é

encontrar o valor de mercado. Por exemplo, a adoção de índices avaliativos muito numerosos e díspares para avaliar o estado de conservação ou a idade de um imóvel pode criar injustiças fiscais. Isto porque a idade de uma construção, por exemplo, pode não afetar seu valor comercial. Uma residência com quinze ou vinte anos de construção, se bem conservada, pode alcançar valor comercial até mesmo superior a uma casa com dez anos de construção, porém, sem conservação. Neste caso, a idade aparente do imóvel pode contar mais que a idade real, comercialmente falando. Mesmo nas características que realmente tem peso sobre o valor venal, a diferenciação percentual ou de índices entre uma e outra categoria não deve ser muito grande. Topografia e pedologia podem ter relativizada sua importância dentro do estudo de casos concretos. A generalização e aplicação dos índices legais a todos os casos certamente trará discussões e questionamentos por parte dos contribuintes. Aclives e declives nem sempre prejudicam o valor comercial dos terrenos. Dependendo do tipo de construção que se pretende realizar, a declividade de um terreno pode ser interessante ao construtor e criar soluções interessantes, como estacionamento subterrâneo, por exemplo. Portanto, deve prevalecer aquilo que é preponderante: no caso concreto, a topografia do lote prejudica o valor venal do mesmo?

Voltando aos índices legais, dez por cento já pode ser considerado um índice bastante elevado para diferenciar um imóvel considerado pela municipalidade como em bom estado de conservação de um em regular estado ou ainda um barracão comercial com vinte anos e outro com vinte e cinco anos de edificação. Quanto mais próximos os índices, ou seja, quanto menor a diferença entre eles, maior a justiça fiscal e menor a quantidade de processos de impugnação e questionamento de valores venais. Como normalmente tais índices estão previstos nos códigos tributários municipais, necessário se faz um estudo para rever tais números em lei e corrigir eventuais distorções. Se for o caso de rever a legislação e a forma de cálculo, verificar quais índices são realmente necessários para formação do valor venal e quais deles são inúteis e podem ser excluídos do cálculo do valor venal. Casos concretos atípicos surgem em todos os lugares. Por isso, se existe a pretensão de analisar criticamente ressalvas ou exceções em relação a fatores de depreciação na avaliação de imóveis em casos concretos levados à apreciação do executivo, tal possibilidade deve estar descrita em lei, em homenagem ao princípio

administrativo da legalidade. Fatores de difícil averiguação e mais ainda de difícil mensuração e avaliação devem ser abolidos, se existentes, ou evitados ainda não estejam sendo utilizados na fórmula de cálculo. O tipo de revestimento interno das paredes, o tipo de piso, se madeira, se lajota, se porcelanato, se mármore de nada interessam para quantificação do valor venal. Aliás, itens ligados a modismos, como materiais de acabamentos que ano passado eram muito empregados e hoje não se usam mais não interessam para fins de tributação imobiliária. Sem contar que o excesso de fatores inviabiliza o trabalho de atualização cadastral, pelo excesso de informações e dados a serem averiguados e coletados em campo. A presença ou ausência de muros e calçadas e a limpeza do lote também não devem compor a base de cálculo do imposto. Se constituírem infração urbanística ou ambiental deverão ser penalizadas conforme a legislação local e não com a majoração da base de cálculo do IPTU.

Uma avaliação correta de imóveis, segundo Fernandes (2005, p. 416),

É extremamente relevante para fins de tributação isonômica, devendo ser feita em intervalos curtos, anualmente, não podendo ultrapassar mais de cinco anos, diante da variação sazonal da valorização e desvalorização dos imóveis, por meio de aprimoramento dos mecanismos utilizados, como cadastros, coleta de dados, sanções para informações incorretas ou desatualizadas dos sujeitos passivos do imposto. Aprimorando-se a capacidade gestora e planejadora dos Municípios, pode-se obter uma base de cálculo verídica para o IPTU, o que vai ao encontro dos princípios da igualdade, capacidade contributiva, do não-confisco, da não tributação do mínimo vital, da autonomia municipal e da função social da propriedade.

A Prefeitura de Joinville, Estado de Santa Catarina, por exemplo, emitiu para o exercício 2011 um total de 12.700 carnês de IPTU com uma alíquota diferenciada e majorada de 2% para edificações residenciais que ficavam de frente para vias públicas e não possuíam muro e passeio. Posteriormente, devido aos transtornos ocasionados por esta polêmica e antipática medida, voltou atrás e reemitiu os carnês com a alíquota tradicional.

Outra questão nem sempre levada em consideração pelo fisco municipal é o fato de o terreno ser declarado área de preservação permanente e ser tributado pelo IPTU. Neste caso, vale a elucidativa lição de Machado (2012, p. 404),

Se o imóvel é declarado Área de Preservação Permanente, tal fato deve ser considerado na determinação da base de cálculo do imposto. Se o imóvel está inteiramente situado na Área de Preservação, e nele não se permite edificação, é inadmissível lançamento do imposto, porque não subsiste o direito de propriedade, configurando-se verdadeira desapropriação indireta. A rigor, a entidade pública competente para a definição das Áreas de

Preservação deve pagar ao proprietário do imóvel a indenização correspondente.

De fato, se um imóvel possui uma cobertura vegetal intocável, no todo ou em parte, o valor de mercado deste imóvel passa a ser relativizado, muitas vezes bastante diminuído.

Enfim, em muitos casos práticos o fiscal ou o servidor responsável encontrar-se-á diante de situações em que necessitará de uma análise crítica e até de um parecer de profissionais especializados ao aplicar fatores que podem servir de argumentos para redução ou majoração do valor venal de um imóvel.

É competência do município cobrar o IPTU e o ITBI, o primeiro incidente sobre a propriedade imobiliária e o segundo sobre a transmissão onerosa de bens imóveis. Os impostos em comento tem, portanto, fato geradores distintos. Ocorre que o Código Tributário Nacional estabelece, nos artigos 33 e 38, que a base de cálculo dos dois impostos é o valor venal do imóvel.

No caso do IPTU:

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

Para o ITBI:

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

Em relação ao fato gerador do ITBI, a doutrina aponta que o que fez surgir a obrigação do tributo foi a transmissão em determinado momento, razão pela qual é o valor da transmissão, o valor da negociação, que deveria ser tributado pelo ITBI e não o valor venal constante dos cadastros da Prefeitura. Em tese, o valor da negociação estaria mais atualizado que o valor venal da Prefeitura. O Código Tributário Nacional apoia-se na expressão “valor venal” que, como já estudado, é o valor de venda de um imóvel em condições normais de mercado. O valor venal do IPTU estaria engessado por todo um exercício até que houvesse atualização ou alteração. Quanto ao valor venal do ITBI, um imóvel poderia ser negociado em janeiro por R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), em junho por R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) e em dezembro por R\$ 65.000,00 (sessenta e cinco mil reais), exemplificativamente. Durante todo este tempo, o valor venal na Prefeitura manteve-se em R\$ 45.000,00 para fins de tributação.



Entretanto, o conceito de valor venal é uno. A lei não quis dar duas significações distintas para um único conceito. A base de cálculo de ambos os impostos, IPTU e ITBI, é o valor venal, segundo o Código Tributário Municipal. O critério para apuração do valor venal, seja por meio de plantas genéricas ou outros métodos avaliativos, é uma escolha das Prefeituras. Mas em face do princípio da legalidade, o critério a ser seguido para fins de tributação dos dois impostos é o singular valor venal da Prefeitura.

Sobre este assunto, posiciona-se o mestre Kfoury Jr. (2012, p. 459):

Certo é que será necessário estabelecer um critério, que, por óbvio, deve ser aquele que busque o efetivo valor de venda do imóvel, independentemente do método adotado que, inclusive, deverá ser revisto, a nosso ver, sempre que o valor venal do lançamento tributário não guardar consonância com a realidade do mercado. Uma vez estabelecido o critério, já manifestamos nosso entendimento no sentido de ser necessária sua utilização de forma harmoniosa, não podendo adotar-se um valor para fins de IPTU e outro para incidência de ITBI pois, em última análise, a base de cálculo de ambos é idêntica – frise-se, idêntica e não similar, posto que estabelecidas pelo mesmo ato legislativo e com a mesma nomenclatura. A cada conceito deve corresponder uma definição no Direito Tributário, sob pena de criar-se enorme insegurança jurídica, ou seja, de maneira que, ante o atual texto do Código Tributário, parece-nos que a base de cálculo do IPTU deva ser a mesma do ITBI e vice-versa, não sendo admissível a fixação de valor venal diverso do IPTU para fins de incidência do ITBI.

No entendimento de Harada (2012, p. 124),

É importante deixar claro que quando se fala em valor venal, enquanto base de cálculo do IPTU, só pode ser aquele encontrado segundo os critérios objetivos de apuração desse valor, previstos na lei da entidade tributante. Nada tem a ver com o valor de mercado, embora desejável que o conceito legal de valor venal fique tanto quanto possível próximo do conceito doutrinário de valor venal. Este aspecto, entretanto, não tem maior relevância jurídica, pois o *quantum* da tributação, ditado pela política tributária do município, poderá ser obtido por meio da variação de alíquota.

Por fim, cumpre registrar que é vedado aos municípios aumentar o valor venal dos imóveis por meio de Decreto. Tal vedação encontra-se expressa no artigo 97, II e § 1º do Código Tributário Nacional:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

### 4.3. Avaliação de imóveis para fins tributários - IPTU

Qual imóvel é mais valioso para fins de tributação com o IPTU? Um apartamento de frente para a rua ou um do mesmo edifício, só que na posição de fundos? Qual terreno é mais valioso, um em aclive ou um em declive? Estas são perguntas corriqueiras no dia-a-dia das Prefeituras Municipais, que nem sempre dispõe de servidores capacitados para responder a estas e outras questões. A resposta vai depender de cada caso. No caso do apartamento, a unidade de frente para a rua pode estar em andar baixo e devido ao trânsito complicado daquela rua ser menos valorizada que o apartamento de fundos, mais silencioso. Mas é comum que imóveis nestas condições sejam tributados de maneira diversa, com a unidade frontal tendo maior valor venal que a unidade de fundos. No caso do terreno, a resposta também dependerá da análise do caso concreto. No caso do aclive, o grau de inclinação pode ser tão forte que inviabilize a construção em certas partes do terreno. Quanto ao declive, às vezes a declividade pode ser interessante ao construtor, para que construa garagens subterrâneas, por exemplo. Mas é bastante comum que o terreno em aclive, para a Prefeitura, valha mais que o terreno em declive.

O mercado imobiliário tem se mostrado bastante dinâmico nos últimos cinco anos. Houve valorização expressiva dos imóveis de 2008 a 2012. Neste ano de 2013, porém, percebe-se que o mercado já não se encontra mais tão aquecido e a comercialização de imóveis diminuiu.

As flutuações do mercado imobiliário normalmente não se operam de maneira uniforme. Algumas regiões acabam tendo valorização mais acentuada que outras, em decorrência de investimentos públicos ou mesmo privados. Ocorre que os imóveis dessas regiões que passaram por um processo de valorização continuam a ser tributados da mesma maneira como eram antes da valorização. A inércia da administração gerou um favorecimento a estes contribuintes. De outro lado, existem imóveis que podem ter desvalorizado no mesmo período e continuam pagando IPTU da mesma maneira. Estes últimos acabam sendo prejudicados por pagarem proporcionalmente mais que o valor devido. Para evitar estas e outras situações, é necessário que exista uma equipe de servidores capacitada, atenta e sensível às mudanças mercadológicas e a tudo que ocorre na cidade, obras, investimentos,

ocupações irregulares, problemas ambientais e intervenções urbanísticas, como mudança de zoneamento.

A avaliação de imóveis para fins de lançamento do IPTU é um trabalho técnico. Por essa razão, tal atividade não pode admitir interferência política. No Brasil, as normas técnicas da ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas) fornecem as diretrizes para orientar o trabalho de avaliação de bens. A base de cálculo do IPTU, como já apresentado anteriormente, é o valor venal do imóvel, que é “o valor de venda dos imóveis, entendido como o preço mais provável pelo qual um imóvel seria vendido nas condições de mercado vigentes na data da avaliação considerando a terra e suas benfeitorias – construções de caráter permanente.” CESARE (2012, p. 23). Logo, se a economia e o mercado atravessam um momento ruim, com a oferta da maior parte dos imóveis de uma cidade para venda, não se obterá nessas condições uma boa avaliação, visto que não estão presentes as condições habituais de mercado.

Em primeiro plano, as avaliações de imóveis para fins tributários servem para garantir a capacidade dos impostos de gerar receita, promover a equidade fiscal e estimular a confiança no sistema tributário. A existência de discrepâncias nas avaliações realizadas para fins tributários fere a justiça tributária, o sentimento geral de justiça e até mesmo o princípio da isonomia em matéria tributária, que veda a instituição de tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Se imóveis de mesmo valor de mercado são tributados de forma distinta, há inconsistência nas avaliações e, portanto, graves falhas administrativas e tributárias.

O que se observa na prática são avaliações de baixa qualidade, devido a falhas no cadastro imobiliário e falta de capacitação dos servidores da área. Devido a isto, a carga tributária pode ser distribuída de maneira injusta, ferindo o princípio da isonomia. Não raro, propriedades de mesmo valor são avaliadas de forma distinta, devido a imperfeições de caráter administrativo, legal ou sistêmico. A localização é um dos atributos mais importantes para a formação do valor de um imóvel. No entanto, quando se discute o valor de um imóvel para fins tributários na prefeitura nem sempre são considerados itens como a proximidade e facilidade de acesso à shoppings ou a centros de serviços e lazer ou ainda restrições

urbanísticas, como limitações de utilização do imóvel em razão da preservação ambiental ou de obras públicas.

No caso de restrições ao uso da propriedade, como as limitações administrativas, a ocupação temporária, o tombamento, a requisição, a servidão administrativa, a desapropriação e o parcelamento e edificação compulsórios, o proprietário pode sofrer uma limitação tão gravosa no aproveitamento do seu imóvel que este pode sofrer uma redução expressiva no valor econômico, a ponto de fazer com que o proprietário perca o interesse na manutenção da propriedade. Nestes casos, o proprietário pode pleitear junto à Prefeitura a redução do valor venal do imóvel para fins de tributação. Ainda, segundo Peixoto (2002, p. 235),

se a limitação administrativa for tal que impeça o aproveitamento econômico da propriedade, os contribuintes podem ingressar em juízo, demonstrando que na realidade ocorreu a desapropriação indireta do imóvel, de modo a obter indenização para recompor o seu patrimônio.

Imóveis localizados em zona urbana e que possuam coberturas verdes relevantes ou que estejam localizados em áreas de preservação ambiental também podem sofrer restrições em relação ao seu uso. A questão ambiental tem recebido interesse crescente dos governos a cada ano. Segundo a Constituição de 1988, é responsabilidade do poder público preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações e impedir a degradação. Assim, imóveis com restrições devido a questões de interesse ambiental não devem ser tributados da mesma forma que imóveis que não possuem qualquer limitação. A diminuição do valor econômico do imóvel ocasionada por restrições em face da criação de unidades de conservação ou por possuir e manter espécimes da flora relevantes enseja um tratamento tributário diferenciado ao imóvel. As restrições são justificáveis em face do interesse ambiental. Neste caso, o proprietário do imóvel merece um incentivo, em forma de redução na carga tributária, a fim de melhor administrar os ônus da diminuição da utilidade e do valor econômico da propriedade. Portanto, a revisão do IPTU nesses casos é medida de justiça fiscal. No tocante às propriedades que possuem restrições impostas pela legislação ambiental, é possível concluir “que há a necessidade de redução de alíquota do IPTU, harmonizando, por fim, o direito de propriedade com as exigências da proteção ao meio ambiente.” PEIXOTO (2002, p. 481).

“Normas ambientais que impedem a construção ou o desmatamento abrangendo a maior parte da propriedade ou a sua totalidade caracterizam

verdadeira interdição do uso da propriedade.” (HARADA, 2012, p. 141). Tais normas retiram do proprietário a possibilidade exploração econômica do bem e podem dar azo a ação de desapropriação indireta para obtenção de indenização. Juridicamente, pode-se pleitear também a anulação do lançamento do IPTU cumulada com a declaração de inexigibilidade do tributo. Se o imóvel tem retirado seu conteúdo econômico por completo, então não poderá ser tributado, sob o risco de ofensa aos princípios da isonomia e capacidade contributiva.

Para aperfeiçoar o processo de avaliação de imóveis é fundamental conhecer seus pontos frágeis. A maneira mais eficiente de avaliar a qualidade das avaliações é analisando detidamente os resultados. Com base nas distorções verificadas, o processo de avaliação deve ser revisto.

Segundo Cesare (2012, p. 98),

Teoricamente, as razões que explicam a diferença entre o valor de um imóvel para fins de IPTU e ITBI incluem fundamentalmente a data da avaliação. Enquanto os imóveis são avaliados em uma data fixa para fins de IPTU, os imóveis são avaliados no momento da transmissão do bem para fins de ITBI. A eventual ocorrência de flutuações significativas no mercado imobiliário no transcorrer do período anual justificaria que as estimativas de valor para os impostos fossem distintas, não obstante o fato da base de cálculo ser a mesma. Salvo pelas diferenças geradas pela data da avaliação, seria altamente recomendável buscar a integração entre os trabalhos realizados para fins de IPTU e ITBI.

Existem Municípios, como é o caso de São Paulo, em que as enchentes causadas pelas chuvas e falhas no sistema de escoamento da cidade, aliado à poluição dos rios, são frequentes. Geralmente, as enchentes atingem as mesmas áreas da cidade, fato que é de conhecimento da prefeitura e da população. Em São Paulo, pelo que se noticia, a prefeitura pouco faz para minimizar os problemas que ocasionam as enchentes ou as medidas adotadas são pouco eficientes. Com isso, o fenômeno se repete com frequência. Este é um problema que atinge também outras cidades brasileiras.

Ora, imóveis localizados em regiões frequentemente afetadas pelas chuvas reconhecidamente tem um valor de mercado diferenciado em relação à imóveis que não sofrem com a subida as águas pluviais. Por isso, imóveis sujeitos à inundação pela chuva devem ter tratamento diferenciado pelo fisco municipal, uma vez que tem valor venal reduzido. Enquanto não toma providências que resolvam o problema

definitivamente, o Município de São Paulo sancionou a Lei n.º 14.493/2007, que autoriza o Executivo a conceder remissão ou isenção do IPTU sobre imóveis edificadas atingidos por enchentes e alagamentos a partir de 1.º de outubro de 2006. O benefício é concedido no ano seguinte ao da ocorrência da enchente ou alagamento. A concessão destes benefícios não impede que os proprietários dos imóveis atingidos ingressem com ação de indenização pelos danos materiais e morais sofridos. O fato é que os imóveis regulares localizados em áreas sujeitas à enchente ou alagamento devem ter seu valor venal reduzido pela Prefeitura enquanto persistir a inoperância da municipalidade em resolver tais problemas, a fim de evitar injustiças, afronta aos princípios constitucionais tributários e distorções nos lançamentos tributários.

#### **4.4. Avaliação em massa de imóveis**

Em face das dimensões territoriais dos municípios, da complexidade social e urbana brasileira e dos custos e tempo necessários, é inviável realizar avaliações individuais para todos os imóveis de um município. Nos municípios onde isso pudesse ser possível em face das pequenas dimensões, população e quantidade de imóveis, provavelmente a avaliação em massa não seria possível pela falta de servidores capacitados e pelos elevados custos financeiros para aquele município.

A avaliação em massa de imóveis, segundo lição de Cesare (2012, p. 29),

consiste no desenvolvimento de um ou mais modelos genéricos, originados, em geral, com base em uma amostra de dados, os quais são aplicados tomando em conta os dados cadastrais. Estes modelos devem ser construídos com base em métodos normatizados e análises estatísticas, ou outras técnicas capazes de estimar com acurácia o valor dos bens.

O sistema tradicionalmente utilizado no Brasil para avaliações para fins tributários é o método evolutivo, “que resulta da aplicação do método comparativo para a estimação do valor do terreno e a quantificação dos custos para a estimação do valor das construções.” CESARE (2012, p. 24). Isto equivale a dizer que o valor de um bem imóvel é obtido pela soma do valor do terreno e do custo de produzir as construções sobre o mesmo terreno. Leva em consideração fatores que depreciam as construções, como a idade da construção e o estado de conservação das edificações. No entanto, a Norma Brasileira de Avaliações de Bens (NBR 14.653) recomenda a aplicação do método comparativo nos trabalhos de avaliação de

imóveis, pelo qual são avaliados tecnicamente os dados das amostras para atribuir um valor a determinado bem. No método comparativo, são utilizados os dados de ao menos cinco imóveis que tenham características parecidas com o imóvel avaliado. Os dados de todos eles são tratados estatisticamente e desta análise surgirá um valor médio. O valor apurado, aplicado ao imóvel em avaliação, fornecerá o valor de mercado deste imóvel. Quanto melhor a qualidade das amostras, ou seja, quanto mais parecidas entre si e ao imóvel avaliado, melhor e mais preciso será o resultado final.

Talvez o método comparativo seja pouco utilizado porque demanda maior esforço para formação de um banco de amostras de dados e porque não há muito tempo disponível para realizar o trabalho de avaliação. Também porque a equipe pode não possuir treinamento específico no tratamento dos dados e nos softwares de estatística. Para um melhor desenvolvimento do trabalho de avaliação, uma equipe de servidores deveria ser separada e treinada nesta área, dedicando-se exclusivamente a ela. Assinaturas de periódicos e parcerias com cartórios de registro de imóveis, Conselho de Corretores de Imóveis (CRECI), Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA) e Sindicato da Indústria da Construção (SINDUSCON) seriam ferramentas de grande valor para esta equipe. Ainda, segundo Cesare (2012, p. 70),

o estabelecimento de uma relação de confiança com as agências imobiliárias seria ideal para obter dados reais sobre os preços pelos quais os imóveis foram comercializados. Infelizmente, é raro haver interesse por parte das imobiliárias neste intercâmbio com os municípios quer seja por razões fiscais, quer seja por sigilo contratual.

Terrenos férteis para coleta de dados para fixação de valores de metro quadrado são as matrículas nos cartórios de registro de imóveis e as escrituras nos tabelionatos. Na grande maioria dos casos, os valores de negociação refletem os valores de mercado. Logicamente devem ser excluídos os documentos que contenham valor duvidoso, que podem não refletir o valor da transação e os registro de imóveis comprados a longo prazo, onde a defasagem do preço será manifesta.

Não são todos os imóveis da cidade que estão à venda. Por isso, os imóveis constantes dos acervos de imobiliárias para negociação, os anúncios em jornais e, mais atualmente, em revistas de imobiliárias, podem servir de fonte de coleta de

dados para fins de definir valores de metro quadrado. O valor a ser considerado pelo avaliador ou servidor responsável é o valor à vista, pois muitos dos valores que estão anunciados podem sofrer desconto ou parcelamento.

Caso as informações sobre imóveis à venda em cartórios e anúncios de imobiliárias sejam insuficientes ou inaceitáveis, pode ser utilizado o método da renda para coleta de valores para inserção nas plantas genéricas. Por este método, o valor do imóvel é fixado levando em conta a renda, efetiva ou potencial, que ele pode gerar. Os percentuais variarão dependendo da realidade de cada Município, mas usa-se usualmente, para imóveis comerciais, um valor de locação que corresponde a 10% do valor venal por ano. Quanto aos imóveis residenciais, o percentual pode variar de 5% a 9% ao ano. Para se descobrir o valor do metro quadrado do terreno deve ser deduzido o valor das construções, agora pelo método da substituição.

A Câmara de Valores Imobiliários do Paraná (CVI-PR) é responsável pela avaliação e definição de preços de casas, apartamentos, barracões, terrenos e imóveis comerciais. Suas avaliações servem de referência para transações imobiliárias em todo o Estado do Paraná. A entidade reúne corretores e representantes de 45 imobiliárias que, uma vez por semana, discutem preços de imóveis em Curitiba e região metropolitana. A entidade faz também laudos técnicos de avaliação de imóveis. Os membros discutem sobre os preços e as características de imóveis à venda, a fim de que os valores dos imóveis sejam definidos com clareza, sem inflação ou depreciação. A entidade completa cinquenta anos em 2013 e, certamente, tem muita experiência e conhecimento para contribuir com as prefeituras paranaenses em relação à definição de valores de imóveis e plantas de valores genéricos.

Os métodos do custo de reprodução e de substituição servem para avaliar o preço do custo das construções. O custo de reprodução seria o valor necessário para reconstruir uma edificação no mesmo estilo da avaliada e com os mesmos tipos de materiais. Deduz-se do valor encontrado o montante relativo à depreciação em face da idade do imóvel e estado de conservação. No método do custo de substituição, admite-se o emprego de materiais diferentes dos utilizados na obra original e de tecnologia moderna, sendo suficiente que a nova obra substitua a antiga com qualidade e compatibilidade com a original.



Deve ser analisado o fator depreciação de uma construção, que é, segundo BARRETO (2009, p. 239) “a gradual perda do valor originário de uma edificação. A depreciação ocorre do uso, desgaste ou deterioração da edificação, seja em razão da idade, funcionalidade ou inadequada localização”.

A base de amostras e dados de imóveis deve conter todos os tipos de imóveis, ou seja, imóveis utilizados para todas as finalidades. Apenas para imóveis atípicos é possível adotar metodologia diversa, até mesmo pela dificuldade de encontrar amostras para comparação. Nestes casos, um especialista poderá ser consultado.

A análise do mercado imobiliário irá revelar quais são os atributos que realmente influenciam na formação do valor dos imóveis. Revelará ainda tendências, modismos e preferências do mercado consumidor. A renda média das famílias é outro fator que poderá ser analisado, uma vez que existe correlação entre renda e preço dos imóveis urbanos, o que pode inclusive revolucionar, num estudo mais aprofundado, qual seria a alíquota ideal do IPTU para cada tipo de contribuinte (residencial, comercial, terreno), por região, bairro e rua da cidade.

Outros métodos para avaliação de imóveis em massa previstos na NBR 14.653 são, segundo Cesare (2012, p. 29),

Método involutivo: a estimativa de valor de mercado do bem é fundamentada no seu aproveitamento eficiente, baseado em modelo de estudo de viabilidade técnico-econômica, mediante hipotético empreendimento compatível com as características do bem e com as condições do mercado no qual está inserido, considerando-se cenários viáveis para execução e comercialização do produto.

Método da capitalização da renda: o valor do bem é estimado com base na capitalização presente da sua renda líquida prevista, considerando-se cenários viáveis para sua utilização.

#### **4.5. Cadastro imobiliário**

O cadastro imobiliário é um banco de dados sobre os imóveis do município que serve de base para o lançamento do IPTU. Este cadastro armazena informações sobre as características dos imóveis. O processo de avaliação de imóveis para fins tributários está diretamente vinculado ao cadastro, uma vez que é com base nos dados cadastrais que o valor de cada imóvel será calculado. Porém,

este tipo de cadastro, que é o mais comum no Brasil, é deficiente ao reconhecer apenas a cidade “legal”, excluindo dos dados cadastrais as ocupações irregulares.

O Cadastro Territorial Multifinalitário (CTM) é um inventário territorial sistemático do município, o qual abrangerá todo o território do município e não apenas os imóveis. Cada parcela do solo municipal recebe uma identificação numérica. Poucos municípios brasileiros utilizam-se desta ferramenta. Na maioria dos municípios brasileiros, os cadastros servem para fins exclusivamente tributários. O Cadastro Territorial Multifinalitário é uma base de dados mais completa que servirá não só aos lançamentos para fins tributários, mas também para que os gestores de outras secretarias e outras áreas tenham uma ferramenta de extrema utilidade para conhecimento, desenvolvimento de projetos, articulação de saberes entre setores diferentes e por fim, desenvolvimento do município.

O cadastro imobiliário deve servir para o planejamento da cidade e não somente para efeitos fiscais. A equipe do cadastro imobiliário deve estar dotada de meios adequados de trabalho, como boas instalações (que permitam inclusive o trabalho sobre grandes mapas impressos), bons equipamentos e bons sistemas. A equipe cadastral que vai a campo deve possuir veículo em boas condições de uso e equipamentos de informática compactos aptos a gravar informações digitadas sobre os imóveis e também a fotografar os imóveis.

#### **4.6. Planta de valores genéricos ou planta de valores**

Antes de existirem as plantas e tabelas de valores genéricos, as avaliações no Brasil, até meados da década de 1940, eram baseadas no valor de locação do imóvel ou por arbitramento, formas que geravam imprecisões e distorções relevantes. A origem das plantas de valores no país data desta época. Segundo Barreto (2009, p. 225),

No crepúsculo da década de 1940, um estudo realizado por técnicos da cidade americana de Boston, com vistas à cobrança da contribuição de melhoria, foi exibido na cidade de São Paulo. O trabalho em questão tinha por cerne a atribuição de valores genéricos de metro quadrado de terreno a cada face dos quarteirões de determinado núcleo de Boston, representados em uma planta e correspondentes ao valor médio de mercado antes de realizada determinada obra. Em outra planta, novos valores de metro quadrado estavam registrados na mesma conformidade. Havia sido colhidos logo após a ultimação da obra pública.

A partir deste estudo, o Município de São Paulo instituiu inicialmente uma tabela de valores de metro quadrado para locação, por zonas e regiões. Convencidos da importância do estudo de Boston, a Prefeitura de São Paulo adaptou e implantou o trabalho para fins de avaliação de imóveis para fins de IPTU. Foi assim que, em 1952, surgiu em São Paulo a primeira “Planta Genérica de Valores de Terrenos”, que continha a determinação dos valores dos terrenos por face de quadra e por localização (esquina, meio de quadra). Pouco tempo depois surgiram as tabelas com valores de metro quadrado de construção. Logo as plantas genéricas alcançaram todo o Brasil, levando maior segurança e racionalidade ao fisco municipal e aos contribuintes.

O nome correto na atualidade é Planta de Valores Genéricos e não Planta Genérica de Valores. Isto porque os valores é que são genéricos e não a planta. A Planta de Valores Genéricos é uma ferramenta administrativa que serve para apurar o valor venal dos imóveis. É formada por tabelas, listas e fatores que indicarão o valor médio unitário de metro quadrado ou linear de terreno e de construção. O valor médio do metro quadrado dos terrenos pode ser representado em um mapa da cidade ou na forma de uma listagem de valores do metro quadrado dos terrenos de cada rua, bairro ou logradouro. A expressão mais correta, por abranger um maior conteúdo de dados, segundo Barreto (2009, p. 227), é mapa de valores genéricos, que são

o complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado (ou linear) de terreno e de construção, originários ou corrigidos, acompanhados de regras e métodos, genéricos ou específicos, para a apuração do valor venal dos imóveis.

A planta de valores não atribui valor aos imóveis, mas ao metro quadrado de terrenos e edificações. Ela não estabelece fatos. Apenas espelha fatos, que são colhidos e trazidos do mundo real. Ela declara valores já existentes. Neste sentido, Furlan leciona:

A atualização do valor venal do imóvel por meio das plantas genéricas de valores não implica aumento abstrato da base imponible do IPTU, mas apenas perquire a verdade material que, neste caso, é cambiante, já que pode alterar-se em função dos índices de desvalorização da moeda, das benfeitorias que o imóvel receba, das obras públicas realizadas em suas imediações, etc. Enfim, as plantas genéricas de valores desempenham a relevante função de facilitar a apuração *in concreto* do valor venal do imóvel.

A elaboração de uma planta de valores do município pode seguir o seguinte procedimento básico: a) pesquisa e coleta de dados sobre preços dos terrenos de todos os tamanhos; b) dividir a cidade, se possível, em regiões homogêneas de valorização imobiliária. A variação de preços dentro das áreas deve ser pequena. Dentro desta fase, são apresentados critérios importantes para definição dos valores de metro quadrado de terreno por Barreto (2009, p. 231),

Conforme o critério que se adote, os Mapas consignarão valores de metro quadrado de terreno: a) por face de quadra: permite a atribuição de valores diferentes a faces que, embora fronteiriças, apresentem declive, aclive, restrições de qualquer ordem, inclusive decorrentes do tipo de destinação dos imóveis nela situados; b) por trecho de face de quadra: garante a atribuição de valores diversos a trechos integrantes de uma mesma face, no caso de quadras irregulares, com características absolutamente distintas; c) por rua ou logradouro: quando as vias ou logradouros possuírem características semelhantes em toda a sua extensão, permitindo a adoção de um único valor, com a ressalva de gradação apenas junto aos pontos principais da cidade; d) por área ou núcleos: realiza a distinção entre áreas residenciais, comerciais e industriais, ou regiões homogêneas; e) por zonas: divide-as em central, intermediárias e periféricas (ou zona classe 1, 2, 3 etc.); f) por zonas de uso e ocupação do solo: considera o aproveitamento máximo, médio, mínimo, etc., fixado para cada área da cidade.

c) calcular os valores de metro quadrado básicos dentro das regiões homogêneas, utilizando a média dos preços dos terrenos de tamanho padrão, utilizando sistemas de regressão linear; d) estabelecidos os valores básicos por regiões, testar e simular cálculos em uma amostra de imóveis. Se houver erros representativos ou grandes divergência de valores, o trabalho deverá ser revisado.

Não é recomendável a contratação de serviços externos para realização da revisão da planta de valores, ainda mais se forem de outro município. Isto porque os trabalhos deverão de qualquer maneira ser acompanhados pelos técnicos municipais e são estes que detém conhecimento das particularidades e características do município e habitam no município. O ideal é capacitar os técnicos municipais para a função. As plantas de valores são elaboradas pela Administração. A atribuição pode também ser realizada por comissões de avaliação, de composição mista (servidores e contribuintes) ou somente por contribuintes, sendo esta última formação pouco comum.

Como já mencionado anteriormente, o mercado imobiliário tem passado por momento de valorização expressiva dos imóveis. O próprio interesse do consumidor por este ou por aquele tipo de imóvel molda o mercado e altera os preços

praticados. A dinâmica das cidades demonstra que existem cidades que a cada dia recebem uma nova obra, um novo investimento privado. Outras, porém, padecem pela falta de investimento público e privado.

Um aumento súbito nos valores da planta genérica em decorrência da desatualização da mesma pode ferir os princípios da vedação do tributo com efeito confiscatório e da capacidade contributiva. Isto ocorreu no Município de São Paulo no ano de 2009, com a publicação da lei municipal n. 15.044 de 03 de dezembro de 2009, que reviu os valores da planta de valores daquele Município, de uma só vez, do ano de 2001 até o ano de 2009. Tal fato pode inviabilizar o pagamento do IPTU pelo contribuinte e acarretar mais problemas à Prefeitura, como inadimplência e aumento na quantidade de reclamações e protocolos.

Durante intervalos entre as avaliações genéricas, é comum o reajuste ser feito simplesmente pelos índices de inflação, sem o intuito de corrigir quaisquer distorções da planta de valores. No caso de imóveis atípicos, que possuem características diferenciadas em relação à grande maioria dos imóveis, para obtenção de um resultado mais preciso é necessário uma metodologia específica e um tratamento diferenciado pela legislação.

Em alguns casos as Prefeituras formam uma comissão composta por servidores municipais, políticos e representantes da sociedade para discutir e promover alterações nos valores unitários dos terrenos e das construções, sem qualquer conhecimento técnico para tal feito.

É um processo trabalhoso e que não se faz da noite para o dia a revisão da planta de valores. Mesmo após este esforço, os trabalhos das comissões de avaliação devem ser submetidos ao legislativo municipal para aprovação. Considerando que as Câmaras de Vereadores não tem conhecimento técnico suficiente sobre os assuntos avaliação de imóveis e tributação, a aprovação ou não da planta de valores estará condicionada, ao final, à vontade do legislativo. Neste momento entra a parte política da história: se o Executivo detém a maioria das cadeiras e do apoio na Câmara, o projeto é aprovado. Caso contrário, a planta de valores não é aprovada e os valores venais e IPTU municipais permanecem com valores distorcidos, por mais algum tempo; talvez alguns anos. Neste aspecto, segundo a lição de Cesare (2012, p. 85),

O risco de politizar um trabalho técnico inclui a manutenção de valores históricos ou de avaliações contendo distorções e erros de grande magnitude por uma decisão política. Não aprovar uma proposta de reavaliação dos imóveis pode perpetuar situações críticas, marcadas por iniquidades avaliatórias e injustiças na distribuição da carga tributária. Além do mais, essa situação fere as determinações do Código Tributário Nacional (CTN), onde consta que o IPTU deve ser tributado com base no valor venal dos imóveis. O regramento atual determina um desafio adicional, qual seja conscientizar os vereadores das consequências negativas de adiar a atualização das avaliações (cadastro econômico), em especial quando os valores se encontrarem fortemente desatualizados.

A legislação deveria estabelecer um prazo máximo para realização de ciclos avaliatórios. A reavaliação de imóveis para fins tributários poderia estar prevista no Plano Plurianual (PPA) e deveria coincidir com o primeiro ou segundo ano de cada gestão, para que os efeitos (reclamações, processos e sobrecarga no atendimento ao público) das alterações nos valores fossem absorvidos pela própria gestão e não pelo prefeito da gestão seguinte. Portanto, o intervalo máximo para revisão da planta de valores deveria ser de 4 (quatro) anos, a não ser que haja variações significativas nos preços dos imóveis que justifiquem realização de nova avaliação em tempo menor.

Não se está querendo justificar aumento de imposto com todas estas explicações. O objetivo da planta de valores é manter as avaliações atualizadas. Isso não significa pagar mais imposto. Para que o aumento no valor da base de cálculo não onere demasiadamente o contribuinte, poderão ser reduzidas as alíquotas do IPTU.

Avaliar é atribuir um valor a alguma coisa. Há que se tomar cuidado com a tarefa avaliativa, para que não esteja, numa avaliação técnica como o caso da planta de valores, demasiado afetada por subjetividade. A avaliação deve ser realizada sobre critérios técnicos, legais. Uma avaliação perfeita e unânime não existe. Neste sentido, Barreto (2009, p. 244) descreve que

a precisão em matéria de avaliação não existe. Cabe-nos optar por critérios sofisticados ou não; considerar alguns ou muitos fatores; aplicar muitos ou poucos descontos. Tanto mais genérica, mais simples a avaliação em massa, embora menos precisa. Tanto mais específica, tanto maior o grau de precisão, mais dificultará sobremodo a tarefa administrativa de proceder aos lançamentos. Desaconselhável é a adoção de critérios avaliativos sofisticados. Apesar de mais justos, porquanto mais detalhados, acabam

com a generalidade e simplicidade, tão necessária em virtude do volume da tarefa.

O IPTU somente pode ser aumentado com a aprovação do poder legislativo municipal. No entanto, a atualização do valor venal do imóvel não é considerada aumento do imposto, razão pela qual pode ser aprovada por decreto do prefeito municipal, obedecidas as condições da Súmula n. 160 do STJ:

Súmula 160 do STJ: “É defeso ao Município atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

Portanto, é indispensável que o aumento ocorra apenas nos limites máximos dos índices oficiais de inflação, pois caso contrário o princípio da legalidade estaria sendo violado.

|

## **5. PROPOSTA**

### **5.1 Desenvolvimento da proposta**

Ao apontar as dificuldades operacionais no trato com a matéria do IPTU, o trabalho irá propor caminhos simples para o aperfeiçoamento do imposto, tornando-o eficiente do ponto de vista administrativo e tributário, gerando justiça fiscal. As proposições residirão basicamente sobre os seguintes temas: avaliações para fins tributários, cadastro imobiliário, planta de valores genéricos, eficiência e qualidade administrativa.

### **5.2 Plano de implantação**

A realidade da tributação imobiliária no Brasil mostra que, na maioria dos casos dos municípios estudados, o IPTU não gera arrecadação satisfatória e tampouco promove o sentimento de justiça fiscal e eficiência administrativa ao contribuinte. Segundo Fernandes (2005, p. 24),

Para que haja eficiência e isonomia quando da arrecadação tributária, deverá ser respeitada integralmente a regra matriz de incidência do imposto, principalmente no que tange ao critério quantitativo do mesmo, mantendo-se os cadastros e as plantas de valores devidamente atualizados, a fim de que reflitam a realidade imobiliária local, assim como adotando a alíquota adequada à realidade da localidade a ser aplicada.

Em termos simples, o contribuinte sempre está pensando que paga muito imposto e que não enxerga a boa aplicação dos recursos oriundos dos impostos recolhidos. Uma avaliação mais adequada dos imóveis de uma cidade vai contribuir para a equidade na distribuição da carga tributária.

Hoje, há pouca informação disponível coletada e organizada pelos municípios sobre a realidade mercadológica imobiliária dentro dos próprios municípios. Portanto, é necessário implantar planilhas contendo amostras de dados suficientes dos imóveis à venda no município que representem uma fonte de dados confiável para fins de avaliação. Deve ser eleito um método de avaliação que gere estimativas de valor eficientes. Deve haver ainda um controle sobre a qualidade dos trabalhos realizados, a fim de assegurar o cumprimento do princípio da eficiência administrativa e tributária. Um dos pontos mais críticos do problema das avaliações para fins de IPTU e também mais importantes é a falta de capacitação das equipes



de trabalho que labutam na área de avaliação de imóveis, IPTU e cadastro imobiliário. Assim, a implantação de planos de treinamento e capacitação periódicos para os servidores da área é medida necessária para a modernização da tributação. A integração de informações entre os departamentos de urbanismo e IPTU/ cadastro imobiliário vai disponibilizar maior quantidade de informações, o que gerará maior banco de dados no cadastro imobiliário e maior qualidade nas avaliações e no lançamento e arrecadação do IPTU. Para tanto, se faz necessário modernizar os *softwares* que armazenam os dados dos imóveis de um município, de preferência com a implantação de um cadastro único para um imóvel, que atenda as várias áreas que podem dele necessitar, seja cadastro, urbanismo, meio ambiente ou outra secretaria municipal.

É muito importante também estabelecer um prazo para manutenção das plantas genéricas de valores, a fim de promover reajustes periódicos e evitar longos períodos sem revisão de valores. A frequência máxima das avaliações de imóveis pela Prefeitura deve ser estabelecida em lei. A reavaliação de imóveis para fins tributários poderia estar prevista no Plano Plurianual (PPA) e deveria coincidir com o primeiro ou segundo ano de cada gestão, para que os efeitos (reclamações, processos e sobrecarga no atendimento ao público) das alterações nos valores fossem absorvidos pela própria gestão e não pelo prefeito da gestão seguinte. Portanto, o intervalo máximo para revisão da planta de valores deveria ser de 4 (quatro) anos, a não ser que haja variações significativas nos preços dos imóveis que justifiquem realização de nova avaliação em tempo menor.

Em relação às plantas de valores genéricos, é necessário simplificar os trabalhos para atualização da planta, mantendo uma equipe permanente de servidores responsáveis pela coleta e catalogação de dados, bem como acompanhando as dinâmicas do mercado imobiliário. O ideal é que haja um setor de avaliação de imóveis, com profissionais capacitados para esta função.

Todas estas proposições, após implantadas, certamente trarão vantagens sensíveis à melhoria da tributação imobiliária, seja no que toca à correção da tributação, seja no incremento real da arrecadação ou ainda na relação das Prefeituras com os contribuintes (educação fiscal, diminuição de recursos administrativos e promoção do sentimento de justiça fiscal).

### **5.3 Recursos**

Os recursos necessários para melhoria do sistema tributário dos municípios passam pelo treinamento de servidores nas áreas de cadastro imobiliário e avaliação de imóveis. Portanto, serão necessários cursos de capacitação realizados periodicamente para modernizar o IPTU dos municípios. Além disso, há cidades pequenas em que a estrutura física da prefeitura não tem computadores e sistemas que auxiliem na melhora da tributação, seja pela idade ou configuração dos equipamentos, seja pelos sistemas utilizados, que podem não contemplar as necessidades daquele município, ou ainda sistemas que sejam difíceis de trabalhar e custosos para a promoção de alterações. Por isso, para melhorar a qualidade da tributação, necessário investir em equipamentos e sistemas modernos e úteis. Sistemas de fácil operacionalização e capacitação de servidores nas áreas de informática e nos próprios sistemas utilizados pela Prefeitura são recursos necessários. Um recurso importante é o destacamento de uma equipe de servidores para trabalhar especificamente com a área de avaliações e outra equipe para trabalhar com o cadastro, seja na unificação deste, seja na análise dos dados para eliminação de informações inúteis ou inclusão de dados necessários. Os recursos necessários, humanos, materiais ou instalações, dependerão da estrutura, da dimensão e da situação atual de cada município. Se a estrutura atual é carente de servidores, necessário deslocar mais servidores para a área tributária ou para a área de cadastro, até mesmo em respeito ao artigo 37, XVIII da Constituição de 1988, que diz:

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei.

### **5.4 Resultados esperados**

Relatórios mensais e anuais de arrecadação devem apontar o sucesso ou insucesso das alterações promovidas na tributação com o IPTU em cada município. O acompanhamento constante das metas de arrecadação, bem como da quantidade de processos de impugnação e atendimentos na Prefeitura são indicadores do

sucesso ou fracasso das medidas adotadas. Estes relatórios podem apontar estatisticamente em que medida as alterações promovidas nos cadastros e fórmulas de cálculo atingiram diretamente o cálculo do IPTU e que reflexos houve na arrecadação do imposto em cada caso.

Se as medidas adotadas para aperfeiçoar o lançamento do IPTU forem eficientes, quais sejam, qualificar servidores para atuar na área de avaliações e IPTU, melhorar a legislação, os cadastros municipais e os sistemas de informática, espera-se aumentar a arrecadação do imposto sem gerar aumento significativo de impugnações ao lançamento e conseqüentemente melhorar a qualidade de vida da população afetada, com a realização de obras e prestação de bons serviços.

O resultado esperado é a melhoria da tributação imobiliária, com lançamentos tributários mais corretos e justos, aumento da arrecadação e melhoria da relação das Prefeituras com os contribuintes, gerando educação fiscal e menos impugnações.

### **5.5 Riscos ou problemas esperados e medidas preventivo-corretivas**

As alterações de fórmulas de cálculo do imposto devem ser seguidas de numerosos testes para verificação das mudanças sobre o cálculo do IPTU, a fim de evitar distorções na tributação que podem acarretar em reclamações por parte dos contribuintes, recursos administrativos, impugnações e outros processos que podem atrasar o ingresso dos recursos do IPTU nos cofres municipais. Será necessário alterar o cadastro imobiliário, eliminando fatores inúteis e, se for o caso, incluir no cadastro fatores que interessem no cálculo do valor venal e não estejam sendo utilizados. Aumentos súbitos ou representativos da base de cálculo do IPTU podem gerar questionamentos administrativos e até judiciais por parte dos contribuintes.

## 6. CONCLUSÃO

Verifica-se que um dos principais fins do Estado brasileiro é a diminuição das desigualdades, por meio da erradicação da pobreza e promoção da igualdade social, conforme artigo 3º da Constituição de 1988. Em termos econômicos, isso significa a distribuição de riquezas de maneira mais equilibrada. A função social da propriedade também recebe tratamento especial pela Carta Magna, estando entre os princípios da ordem econômica, com objetivo de promover justiça social.

Para Fernandes (2005, p. 403),

O sistema constitucional brasileiro busca a igualdade material, uma igualdade através da lei, objetivando a realização da justiça distributiva e o desenvolvimento econômico social, visando o bem-estar coletivo no Estado, tendo a tributação um fim maior do que a mera arrecadação de numerário para os cofres públicos. Tem-se uma nova modelagem tributária, buscando-se a instrumentalização e concretização da justiça social e, por consequência, da justiça fiscal.

Este trabalho teve por objetivo explicitar os principais problemas da tributação do IPTU no Brasil. Mais do que apresentar problemas, buscou apontar caminhos a serem trilhados e iniciativas bem sucedidas de alguns municípios para resolver as questões críticas da tributação imobiliária. A arrecadação esperada do imposto não dependerá apenas de um cadastro imobiliário bem alimentado, uma planta de valores atualizada e um lançamento tecnicamente correto. Dependerá, sobretudo, de interesse, competência e credibilidade da administração perante o contribuinte, com a boa aplicação de recursos públicos na provisão de serviços públicos e necessidades estruturais do município.

Quanto aos temas mais específicos do trabalho, presume-se que uma avaliação mais adequada vai assegurar a equidade na distribuição da carga tributária. É necessário também formar uma amostra de dados suficiente dos imóveis à venda no município que represente uma fonte de dados confiável para fins de avaliação. Deve ser escolhido um método de avaliação que gere estimativas de valor eficientes. Deve haver ainda um controle sobre a qualidade dos trabalhos realizados, a fim de assegurar a cumprimento do princípio da eficiência administrativa e tributária. Um dos pontos mais críticos e mais importantes é a capacitação das equipes de trabalho que labutam na área de avaliação de imóveis, IPTU e cadastro imobiliário. A integração de informações entre os departamentos de urbanismo e IPTU/ cadastro imobiliário vai disponibilizar maior quantidade de

informações, o que gerará maior banco de dados no cadastro imobiliário e maior qualidade nas avaliações e no lançamento e arrecadação do IPTU. Muito importante estabelecer um prazo máximo para manutenção das plantas genéricas de valores, a fim de promover reajustes periódicos e evitar longos períodos de revisão de valores.

Em relação às plantas de valores genéricos, é necessário simplificar os trabalhos para atualização da planta, mantendo uma equipe permanente de servidores responsáveis pela coleta e catalogação de dados, bem como acompanhando as dinâmicas do mercado imobiliário. O ideal é que haja um setor de avaliação de imóveis, com profissionais capacitados para esta função.

Quanto ao cadastro imobiliário, enquanto o Cadastro Territorial Multifinalitário não funciona em sua plenitude e em toda a extensão do país, é necessário analisar criticamente as informações atualmente existentes, excluindo-se informações inúteis. Devem ser utilizadas ferramentas que modernizem e agilizem a coleta e tratamento de dados.

No que toca a base de cálculo do IPTU, devem ser avaliadas as fórmulas e analisadas as consequências em relação aos efeitos da presença do excesso de fatores no cálculo. Se possível, as fórmulas devem ser simplificadas.

“A tributação pelo valor justo é um direito do contribuinte e uma obrigação do Fisco.” CESARE (2012, p. 101). Para tanto, é necessário resgatar os valores como o estudo, a dedicação, a moralidade, a eficiência e o respeito ao princípio administrativo da supremacia do interesse público sobre o privado.

As dificuldades operacionais encontradas nas prefeituras da vastidão do Brasil são muitas, mas com vontade, estudo e talento certamente serão encontrados caminhos para modernizar o IPTU e tudo o que envolve e relaciona-se a este imposto, seja por meio de sistemas, metodologias e/ou alterações legais. A potencialidade do IPTU como fonte de receita não ocorrerá com a cobrança do imposto ainda mais elevado, mas sim com equidade, justiça fiscal e isonomia.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

BARRETO, Aires F. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do (1988). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 17 set. 2013.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm). Acesso em: 17 set. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CESARE, Cláudia M. de (Org.). **Avaliação em massa de imóveis para fins fiscais: discussão, análise e identificação de soluções para problemas e casos práticos**. Brasília: Ministério das Cidades, 2012.

FERNANDES, Cintia Estefania. **IPTU: texto e contexto**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FURLAN, Valéria. **IPTU**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito tributário municipal**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33.ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coord. **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Coord. **IPTU**: aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.