

TEMPLATE DE SUBMISSÃO DE TESE

Título: Base de cálculo do ITCMD para imóveis: Implantação de um valor sugerido como proposta de para superar lides tributárias decorrentes da utilização de uma base tributária defasada

Categoria:

- () Imagem do Fisco Paulista e Educação Fiscal
- (X) Inovação
- () Política

Resumo:

Devido à dificuldade na apuração da base de cálculo do ITCMD, por tratar-se de situação na qual o fato gerador do imposto ocorre em evento não oneroso sendo que a Lei 10.705/2000 exige que a incidência tributária ocorra sobre uma base que represente o valor de mercado dos bens/direitos transmitidos, faz-se necessário a utilização de algum tipo de ferramenta que tanto permita segurança jurídica ao contribuinte quanto facilite o trabalho de fiscalização do imposto.

Nesse sentido, o levantamento de dados mercadológicos relativos a alguns bens, especialmente os referentes a imóveis, e sua inserção no sistema declaratório do ITCMD podem reduzir drasticamente os casos de contencioso administrativo tributário. Além disso, é possível estimar um aumento na arrecadação do ITCMD relativo à transmissão de bens imóveis, visto que grande parte dos contribuintes erroneamente adota uma base tributária defasada para a apuração do ITCMD, tal como o IPTU, que em muitos casos tem seus valores de base de cálculo bastante defasados em relação ao valor de mercado.

Dessa forma, ao se permitir ao contribuinte que durante a apuração do imposto lhe seja oferecido um valor sugerido de base de cálculo o Fisco irá garantir uma importante ferramenta de *compliance*, sendo que tal inovação tende ainda a aproximar a base tributária do ITCMD da valoração dos bens a mercado, tal como previsto na Lei 10.705/2000.

Objetivo:

Oferecer uma solução para facilitar a aferição da base de cálculo do ITCMD para imóveis urbanos que gere segurança jurídica aos contribuintes, promova a aplicação do texto legal e aumente a arrecadação.

Desenvolvimento:

A base de cálculo, *quantum* sobre o qual se aplica a alíquota para a determinação do valor do crédito tributário, embora sua clara definição em lei, no caso do ITCMD, tem se mostrado um enorme desafio ao Fisco e fonte de muita insegurança jurídica aos contribuintes.

A Lei 10.705/2000 define que a base de cálculo do ITCMD é o valor de mercado dos bens transmitidos, no entanto, como o fato gerador ocorre em virtude de transmissões a título gratuito, ou seja, fora de relações de mercado, tal valor só pode ser aferido por estimativa.

Uma vez que o Código Tributário Nacional utiliza o verbete “valor venal”, sinônimo de valor de mercado, tanto para definir a base de cálculo do ITCMD quanto do IPTU, os contribuintes se apegam ao termo como se houvesse uma obrigação legal de fixação dos valores de base de cálculo para o ITCMD nos mesmos montantes que os utilizados para lançamento do imposto municipal. Nesse sentido, é forçoso destacar que a lei bandeirante do imposto “causa mortis” e doação reserva ao imposto de propriedade territorial urbano, e ao imposto territorial rural, um espaço limitado, sendo tanto o valor venal informado para fins de lançamento do IPTU, quanto o valor total da propriedade rural informado declaração do ITR, a representação de limites mínimos de incidência tributária do ITCMD.

Ou seja, as referências de valor dos imóveis constantes tanto na legislação do IPTU quanto na legislação do ITR não representam necessariamente a base de cálculo estipulada na Lei, a qual define que a incidência tributária do ITCMD se dará sobre o valor de mercado do bem/direito transmitido.

Nesse sentido, é interessante trazer alguns números levantados pelo TCE-SP por meio do Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M) relativo ao ano de 2022 (ano base 2021), no qual são avaliados vários critérios de desempenho da gestão municipal. Dentre os pontos pesquisados destacam-se os aspectos relativos à atualização da Planta Genérica de Valores (PGV), que é o documento que define a base tributária do IPTU. Segundo os dados disponibilizados pelo TCE-SP, quase metade dos municípios (49,7%) que responderam ao questionário informou que não possui previsão legal de revisão da PGV periódica e obrigatória. Além disso, em que pese 138 dos 250 municípios que

responderam à pergunta sobre o último ano da atualização da PGV afirmar terem feito a atualização em 2021, 16% dos municípios afirmaram não terem atualizado a PGV após 2010. Por fim, a pesquisa apurou que, dos 249 municípios que responderam à pergunta relativa à periodicidade de revisão da PGV, 36% informou que a revisão é feita em intervalos maiores de um ano.

Oportuno também destacar que em grande número dos municípios a revisão da PGV se dá não por uma reavaliação mercadológica sob a ótica imobiliária, mas sim por meio de simples aplicação de índice inflacionário (tal como o IPCA ou o IGPM). Tal situação prejudica a qualidade técnica da PGV, pois os índices de inflação, embora possam em algum momento se correlacionar ou mesmo se aproximar, têm uma trajetória muito diferente ao longo do tempo, tal como o demonstra o levantamento regular feito pela Fundação Instituto de Pesquisas econômicas (FIPE) quando do levantamento do índice FIPEZAP+.

Cláudia M de Cesare (2005) aponta a ineficiência administrativa na manutenção de cadastros imobiliários de qualidade como uma das principais dificuldades para o estabelecimento de uma base de cálculo que reflita o valor de mercado dos imóveis. Outro fator apontado é que a necessidade de aprovação da planta genérica de valores pela câmara municipal enfraquece qualquer tecnicidade no trabalho de estimativa, submetendo os valores dos imóveis a critérios meramente políticos.

Pedro Humberto Bruno de Carvalho Junior (2018), por sua vez, aborda a defasagem de base tributária do IPTU, demonstrando existir uma clara defasagem entre a base de cálculo do IPTU e o valor de mercado dos imóveis. Entre as cidades paulistas para o qual a defasagem foi medida (São Paulo, Santos, Campinas, São José do Rio Preto e Barueri) o índice médio apontou que os municípios paulistas estariam utilizando, em média, uma base tributária correspondente a 40% do valor de mercado dos imóveis.

Obviamente a defasagem acima pode ser menor ou maior a depender do município, mas considerando que no levantamento estão justamente municípios de médio e grande porte, é possível inferir que uma média global dos municípios paulistas seria ainda menor.

Para tentar coibir a utilização de um parâmetro de base de cálculo tão ruim quanto à do IPTU e do ITR, foi feita em 2009 uma edição do Regulamento do ITCMD (por meio do Decreto 55.002/2009), no qual se introduziu uma orientação para utilização como base de cálculo do ITCMD o valor de referência do ITBI (base de cálculo do imposto sobre transmissão onerosa de imóveis intervivos), no caso de imóveis urbanos, e o valor da terra rural divulgado por entidade idônea do Estado, no caso de imóveis rurais (nesse último caso o Fisco optou por utilizar os dados fornecidos pelo Instituto de Economia Agrícola – IEA- o qual divulga regularmente o valor médio da “terra rural” segundo diversas finalidades na agropecuária e/ou pelo tamanho da propriedade).

Contudo, essa estratégia foi contestada judicialmente por diversos contribuintes, de modo que atualmente já se tenha constituído um entendimento jurisprudencial sobre o assunto no sentido de que o Fisco não poderia utilizar-se de uma referência geral à tributação do ITCMD diferente da já definida em lei (que se remetem a base de cálculo do IPTU e do valor do imóvel rural apurado para fins de declaração do ITR). Nesse sentido, resta ainda esclarecer que houve contaminação da discussão relativa a própria possibilidade de o Ente municipal atribuir bases de tributação diferentes para o mesmo imóvel (IPTU x ITBI), de modo que até mesmo as prefeituras estão deixando de utilizar/divulgar uma base de cálculo diferente entre IPTU e ITBI, o que naturalmente coloca em risco a estratégia indicada no Decreto 55.002/2009.

O Fisco paulista tem bravamente atuado para zelar pelos interesses do Erário, aplicando o conceito de arbitramento de base de cálculo previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional (CTN) e na própria Lei 10.705/2000 (artigo 11), levantando por meio do método comparativo os valores de mercado dos imóveis transmitidos.

Contudo, em que pese ser o arbitramento a única ferramenta viável atualmente para a correção da distorção decorrente da utilização por diversos contribuintes de uma base tributária muito distorcida, é necessário convir de que se trata de trabalho bastante difícil de ser realizado, o que inviabiliza naturalmente sua aplicação em larga escala. Afora isso, os contribuintes que têm seus imóveis arbitrados regularmente reclamam da ação do Fisco, pois alegam existir uma falta de clareza sobre qual valor utilizar quando da prestação de contas por meio da confecção da declaração de ITCMD, sendo mais do que indutivo utilizar as referências recorrentemente utilizadas para fins de tributação da propriedade desses imóveis. Ou seja, a inexistência de um parâmetro de valor de mercado para imóveis impede que os próprios contribuintes tenham previsibilidade sobre o montante de imposto que lhes será cobrado.

Ademais, a ferramenta prevista no artigo 148 do CTN, em que pese seja efetiva, não se encerra pela simples confecção de levantamento de mercado, sendo necessário acolher a julgar todas as impugnações administrativas apresentadas contra o ato emitido pela autoridade que realizou o arbitramento, de modo que tal avaliação consume naturalmente tempo de trabalho dos Auditores Fiscais e do próprio contribuinte, que tem de aguardar o desfecho de tal apuração.

Ou seja, hoje temos na prática uma situação desfavorável tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, pois a apuração do ITCMD na forma pensada pela Administração Tributária na forma do Decreto 55.002/2009 é matéria afastada regularmente pelo Poder Judiciário. No mesmo sentido, aceitar a base de cálculo utilizada para fins de lançamento do IPTU (ou o valor do imóvel rural declarado para fins de ITR) é, em regra, um flagrante desrespeito à própria Lei do ITCMD. Por outro lado, o procedimento de arbitramento embora seja ferramenta de alto valor ao Fisco, não pode ser a única

resposta possível para que consigamos fazer com que os contribuintes cumpram a Lei do ITCMD, por ser excessivamente burocrática.

Proposta:

Desenvolver, com auxílio de uma instituição de reconhecida expertise, um trabalho de *statistic valuation*, capaz de estimar valores de mercado para todos os imóveis urbanos do Estado de São Paulo.

Não se trata, no entanto, de criar uma “pauta fiscal”, obrigando o contribuinte a utilizar um valor genericamente estimado para cada imóvel, desprezando as características individuais deste, mas de criar um parâmetro de malha fiscal que sirva tanto para auxiliar o contribuinte a verificar qual o valor de mercado do imóvel transmitido quanto para orientar o Fisco sobre quando há a necessidade da instauração do procedimento de arbitramento.

Combinando a medida em questão com as recomendações de boas práticas, exaradas por organismos internacionais como Banco Mundial e OCDE, para valorização do *compliance*, materializadas na Lei Complementar 1.320/2018 (Lei de Conformidade) é possível, ao Fisco, indicar previamente ao contribuinte qual o comportamento esperado, simplificando os trâmites burocráticos dos contribuintes que agirem em conformidade com o que espera o Fisco e segregando aqueles que agirem de forma diferente para um trabalho de análise mais detido e detalhado.

Assim, ao contribuinte que atribuírem a seus bens, para fins de tributação, valores condizentes com o parâmetro de malha fiscal adotado (e previamente divulgado), seria possível aplicar um tratamento mais célere e que dispensasse uma apuração mais detalhada por parte do Fisco.

Por outro lado, a não utilização da base tributária sugerida não somente facilitaria a seleção dos contribuintes alvos dos trabalhos fiscais como também definiria as melhores prioridades de acionamento, pois seria possível mensurar o potencial de cobrança de cada declaração a partir da diferença entre o valor de base de cálculo declarada e o valor sugerido, levando a celeridade do atendimento às demandas e à otimização da mão de obra fiscal.

Por fim, é importante que uma ferramenta dessa natureza possa ser implementada o quanto antes, pois se trata de assunto de alta relevância, visto que 40% do valor de base de cálculo declarada para fins de tributação do ITCMD ainda são de imóveis. Ademais, a resolução de tal situação é parte importante no desenvolvimento da fiscalização do ITCMD, pois novas e intrincadas ferramentas de elisão tributária surgem a cada dia, tal

como a utilização de Holdings para “pejotização” do patrimônio e a posterior transmissão de propriedade.

Assim, considerando a receita tributária corrigida pela inflação dos últimos três anos relativas ao ITCMD (disponibilizada pela Secretaria da Fazenda no site <https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx>), verificamos que a arrecadação do ITCMD é da ordem de 4000,00 milhões de reais. Sabendo que desse tanto o equivalente a 40% é relativo à tributação de imóveis (1.600,00 milhões de reais), podemos inferir que aplicando tal ferramenta seria viável um aumento da arrecadação de até 960,00 milhões de reais caso houvesse uma adesão de 100% dos contribuintes ao valor sugerido.

Com a utilização da ferramenta estatística o Fisco será capaz de apresentar um valor com um índice de até 97,5% de acerto, ou seja, apenas 2,5% dos contribuintes teriam indicado um valor de imóvel acima do valor correto de mercado. Esses contribuintes teriam a opção de apresentar justificativas (e documentos) que demonstrem tal condição. Os casos de contribuintes que possuem imóveis com valores acima do parâmetro de malha fiscal, mas insistirem em atribuir valores abaixo, podem ser resolvidos por meio do procedimento administrativo de arbitramento, conforme previsto na legislação.

Conclusão:

A adoção de ferramenta que permita ao contribuinte atribuir corretamente o valor de mercado a seu imóvel, conhecendo de antemão os parâmetros de malha fiscal que serão utilizados tem o condão de possibilitar, ao contribuinte, agir em conformidade com o que espera a Administração Tributária e, por outro lado, permitir ao Fisco, a adoção de tratamentos diferenciados aos contribuintes que agem ou não em conformidade. Assim, os contribuintes seriam segregados em 3 grupos:

1 – Contribuintes que possuem imóveis com valor igual ou acima do parâmetro de malha e declaram os imóveis por valores iguais ou acima aos do parâmetro de malha: tratamento simplificado com possibilidade de análise e parecer conclusivo do fisco emitido de forma instantânea;

2 – Contribuintes que possuem imóveis com valor menor que o parâmetro de malha (pequeno percentual de casos): análise pelo Fisco de forma célere com possibilidade de estabelecimento de teto de prazo depois do qual o parecer conclusivo seria automaticamente emitido;

3 - Contribuintes que possuem imóveis com valor igual ou acima do parâmetro de malha e declaram os imóveis por valores menores que os do parâmetro de malha: abertura de

procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo para busca do real valor de mercado do imóvel transmitido.

Tal ferramenta facilita em muito o cumprimento do disposto na Lei 10.705/2000, quanto à necessidade de apuração do ITCMD segundo o valor de mercado dos bens/direitos transmitidos, permite que o Fisco trate de maneira célere os casos de contribuintes conformes, direcionando a mão de obra fiscal exclusivamente para análise de declarações de contribuintes, na sua grande maioria, não conformes e, ainda, permite o aumento da arrecadação na medida em que consegue promover a fixação da base de cálculo do imposto a valores mais próximos ao previsto na lei, qual seja, o valor de mercado.

Referências Bibliográficas:

AFONSO, J.R.R.; ARAUJO, E.A.; NOBREGA, M.A.R. IPTU no Brasil Um diagnóstico abrangente. V.4. IDP/FGV Projetos. 2013

BRASIL. Lei 5.172, 25 out. 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (Código Tributário Nacional – CTN). Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 27 out. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 fev. 2023.

CARVALHO Jr., P.H.B. Avaliação Imobiliária para Fins Tributários em Curitiba, São Paulo, Belo Horizonte e Rio de Janeiro. Boletim regional, urbano e ambiental. 6. Brasília. IPEA, dez. 2011.

___ Defasagem do IPTU no Município do Rio de Janeiro: uma proposta de reforma. Rio de Janeiro: IPEA, jun. 2012 (Texto para Discussão n.º 1.746).

___ IPTU no Brasil: Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras. Rio de Janeiro: IPEA, ago. 2019 (Texto para Discussão n.º 1.417).

___ O sistema avaliatório municipal de imóveis e a tributação do IPTU no Rio de Janeiro. Dissertação (Mestrado em Ciências Econômicas) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2011.

___ Panorama do IPTU: Um retrato da Administração Tributária em 53 Cidades Seleccionadas. Rio de Janeiro: IPEA, ago. 2018 (Texto para Discussão n.º 2.419).

___ Progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais. Brasília: IPEA, dez. 2006 (Texto para Discussão n.º 1.251).

___ Property tax performance and potential in Brazil. Thesis (PhD Tax Policy) – University of Pretoria. Pretoria, 2017.

DE CESARE, C.M. Improving the Performance of the Property Tax in Latin America. Policy Focus Report. Lincoln Institute of Land Policy. 2012.

___ O Cadastro como Instrumento de Política Fiscal. In: ERBA, D. et al. (org). Cadastro multifinalitário como instrumento de política fiscal e urbana. Ministério das Cidades. Brasília, 2005.

___ Panorama del impuesto predial en América Latina. Lincoln Institute of Land Policy (Documento de trabajo). 2010.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS /ZAP (São Paulo). FipeZAP: Índice Fipezap de Preços De Imóveis Anunciados. 2023. Disponível em: <<https://www.fipe.org.br/pt-br/indices/fipezap/#indice-mensal>>. Acesso em: 22 fev. 2023.

SÃO PAULO. Lei Complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Diário Oficial do Estado de São Paulo (07/04/2018), São Paulo. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>>. Acesso em: 22 fev. 2023.

___ Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Diário Oficial do Estado de São Paulo (29/12/2000), São Paulo. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei10705.aspx>>. Acesso em: 22 fev. 2023.

___ Decreto nº 46.655, de 1º de abril de 2002. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - (ITCMD), de que trata a Lei nº 10.705, de 28-12-00, alterada pela Lei nº 10.992, de 21-12-01. Diário Oficial do Estado de São Paulo (02/04/2002), São Paulo. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec46655.aspx>>. Acesso em: 22 fev. 2023.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO, TCE/SP. Índice de efetividade da gestão Municipal: Questionário Principal (questionário 2022, dados do exercício 2021). Disponível em: <<https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/publicacoes/QuestionarioPrincipal-IEGM%202022-AnoBase2021.pdf>>. Acesso em 22 fev. 2023.