



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**RODRIGO ROCHA RODRIGUES**

**ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO: UMA ANÁLISE À  
LUZ DAS POSSIBILIDADES DE REVISÃO DE  
LANÇAMENTO DO IPTU**

Salvador  
2014

**RODRIGO ROCHA RODRIGUES**

**ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO: UMA ANÁLISE À  
LUZ DAS POSSIBILIDADES DE REVISÃO DE  
LANÇAMENTO DO IPTU**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof.<sup>a</sup> Me. Laís Gramacho

Salvador  
2014

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**RODRIGO ROCHA RODRIGUES**

**ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO: UMA ANÁLISE À  
LUZ DAS POSSIBILIDADES DE REVISÃO DE  
LANÇAMENTO DO IPTU**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em  
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: Laís Gramacho Colares

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: Patrícia Bressan Linhares Gaudenzi

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: Daniela Lima de Andrade Borges

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

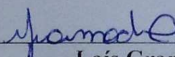
Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/2014


**ATA DE DEFESA DE MONOGRAFIA DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM  
DIREITO DA FACULDADE BAIANA DE DIREITO**

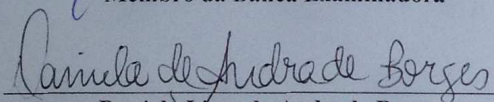
Aos 14 ( quatorze) dias do mês de agosto de dois mil e quatorze realizou-se, na sede da Faculdade Baiana de Direito, na Rua Visconde de Itaborahy 989 – em Salvador/ Bahia, às 16h00, a sessão de Defesa da Monografia Final do (a) bacharelado (a) **Rodrigo Rocha Rodrigues**, intitulada *Erro de fato e erro de direito: uma análise à luz das possibilidades de revisão de lançamento do IPTU.*, estando presente o (a) Orientador (a), professor (a) **Laís Gramacho Colares**, os demais componentes da Banca Examinadora, Professor (a) **Patricia Bressan Linhares Gaudenzi** e Professor (a) **Daniela Lima de Andrade Borges** e, ainda, alunos do Curso de Direito. Os trabalhos foram iniciados sob a presidência do Orientador e os integrantes da Banca Examinadora passaram a arguir o aluno (a). Após a arguição, a Banca Examinadora deliberou nos seguintes termos:

Banca Examinadora	Notas	Indicação de alteração do texto para a entrega da versão final
<b>Laís Gramacho Colares</b>	7,0	
<b>Patricia Bressan Linhares Gaudenzi</b>	7,0	
<b>Daniela Lima de Andrade Borges</b>	7,0	

Nada mais havendo a tratar, o Senhor (a) Presidente declarou encerrada a sessão, sendo lavrada a presente ata que, depois de lida e aprovada, vai assinada pelos membros da Banca Examinadora.

  
\_\_\_\_\_  
**Laís Gramacho Colares**  
Professor Orientador

  
\_\_\_\_\_  
**Patricia Bressan Linhares Gaudenzi**  
Membro da Banca Examinadora

  
\_\_\_\_\_  
**Daniela Lima de Andrade Borges**  
Membro da Banca Examinadora

Salvador, 14 ( quatorze) de agosto de 2014.



## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus pais, por sempre estarem presentes.

Agradeço aos meus avós, por tudo.

Agradeço a Laís Gramacho, professora, orientadora e amiga, cujo cuidado e atenção foram imprescindíveis para este trabalho.

Agradeço a Caroline Maia, pela paciência e carinho.

Agradeço também a todo o corpo docente da Faculdade Baiana de Direito, pelo aprendizado obtido ao longo do curso.

Agradeço, por fim, aos meus colegas de sala, pelo companheirismo.

Aos meus avós,  
Por tudo.

## RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar criticamente a possibilidade de revisão do lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, diferenciando a situação da revisão do lançamento por erro de fato e a revisão do lançamento por erro do direito. Para embasar essa análise, o ponto de partida será o estudo acerca do imposto citado, destrinchando a sua hipótese de incidência para que seja possível uma visão panorâmica de todos os seus elementos, bem como de alguns dos princípios que o norteiam e da sua dinâmica na prática. Após, passar-se-á ao estudo do instituto tributário do lançamento, considerado como norma tributária individual e concreta apta a permitir a cobrança do imposto realmente devido pelo contribuinte individual. O estudo deste instituto tributário passará também pelo instituto da norma jurídica tributária geral e abstrata. Após tais estudos, poder-se-á chegar à análise das possibilidades de revisão de lançamento do IPTU, concluindo, finalmente, quanto às diferenças e possibilidades das revisões de lançamento pautadas em erro de fato e em erro de direito.

**Palavras-chave:** IPTU; mapa de valores; lançamento; erro de direito; erro de fato; revisão de lançamento.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	9
<b>2 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU</b>	11
2.1 MATERIALIDADE E O CONCEITO DE PROPRIEDADE	11
2.2 ASPECTO TEMPORAL E ESPACIAL	15
2.3 SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA	17
2.4 ASPECTO QUANTITATIVO	18
<b>2.4.1 Progressividade e a EC 29/00 – Imposto real ou pessoal?</b>	18
<b>2.4.2 Valor venal e o Mapa Genérico de Valores</b>	27
<b>2.4.3 Aplicação dos Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade</b>	31
<b>2.4.4 Análise de um Caso Concreto. Lei nº 5.392/2010 do Município de São Luís/MA</b>	35
<b>3 DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO</b>	40
3.1 ATO OU PROCEDIMENTO	42
3.2 NATUREZA JURÍDICA	44
<b>3.2.1 Da Norma Jurídica e da singularidade da Norma Jurídica Tributária em razão da necessidade do lançamento</b>	47
<b>3.2.2 Norma Individual e Concreta e Norma Geral e Abstrata</b>	49
3.3 MODALIDADES DE LANÇAMENTO	52
<b>4 DA REVISÃO DO LANÇAMENTO</b>	56
4.1 DA DECADÊNCIA	58
4.2 ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO	60
<b>4.2.1 Aplicações Práticas</b>	63
<b>5 CONCLUSÃO</b>	69
<b>REFERÊNCIAS</b>	71



## 1 INTRODUÇÃO

Tormentosa é a questão da revisão do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Uma vez realizado o lançamento do imposto em questão, observa-se que há casos em que é realizada a chamada revisão de lançamento. Ou, ainda, é simplesmente feito um novo lançamento, pautado no mesmo fato gerador do anterior, do valor averiguado como faltante pela Fazenda Municipal.

Tendo em vista tal realidade fática, percebe-se que, para melhor compreendê-la, alguns conhecimentos prévios relativos ao próprio imposto, ao lançamento e às situações autorizadoras de sua revisão são necessários.

As circunstâncias que podem permitir tal revisão tomam, assim, papel de extrema relevância. Surgem, a partir desta premissa, os conceitos de erro de fato e de erro de direito, fundamentais para a boa percepção do tema. O estudo pormenorizado deste universo é que permitirá responder quais são as situações autorizadoras do relançamento do IPTU.

O presente estudo tem por escopo a análise das hipóteses autorizadoras da revisão de lançamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Uma vez realizado o lançamento do imposto em questão, observa-se que há casos em que pode vir a ser realizada a chamada revisão de lançamento. É justamente em tais situações que reside o ponto fulcral deste trabalho.

Desta forma, proceder-se-á ao enfrentamento dos diversos aspectos da hipótese de incidência do imposto em tela. Abordar-se-á, de início, o aspecto material, conferindo enfoque especial ao arquétipo constitucional do IPTU, em particular ao significado do termo propriedade. Em seguida, também os aspectos temporal, espacial e pessoal serão analisados, objetivando um detalhamento ainda maior do fato gerador abstrato, através da definição do momento em que o fato imponible é reputado ocorrido, das especificidades da localização necessária ao imóvel objeto do tributo, bem como das características do sujeito passivo da relação jurídica tributária em questão.

Em um outro momento, o aspecto quantitativo, bem como os seus diversos desdobramentos, será enfrentado. Deste modo, a possibilidade de aplicação do princípio da progressividade será detidamente estudada, levando-se em

consideração as mudanças trazidas pela Emenda Constitucional 29/2000. Também o conceito jurídico de valor venal – que, em todos os grandes municípios é alcançado por meio da aplicação do quanto disposto pelos mapas genéricos de valores, frutos, por sua vez, da aplicação de critérios legalmente postos – será destacado. Acerca de tais mapas, ainda, será destrinchada a possibilidade de aplicação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade quando da sua elaboração.

Ademais, também será minuciosamente estudado o instituto do lançamento, vez que também imprescindível à correta apreensão do tema proposto. Desta forma, estudar-se-á o conceito jurídico do lançamento, sua classificação – se ato, se procedimento –, assim como sua natureza jurídica. Também a norma jurídica individual e concreta que surge a partir do lançamento será explicitada, bem como os efeitos por ela trazidos.

Por fim, serão abordadas as situações autorizadas da revisão do lançamento do IPTU, bem como o papel dos conceitos jurídicos de erro de direito e de erro de fato em tais episódios de relançamento, realizado pelo Fisco Municipal, do crédito tributário relativo ao IPTU, tendo em vista não só a legislação vigente e os princípios formadores do direito tributário brasileiro, mas também as particularidades inerentes ao imposto em tela.

## 2 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPTU

Como conhecimento preliminar ao objeto central do presente estudo, proceder-se-á à detida análise da hipótese de incidência do IPTU, analisando seus aspectos material, temporal, espacial e quantitativo, bem como o pessoal.

Ademais, será dado especial enfoque à questão dos Mapas Genéricos de Valores, principal ferramenta utilizada pelas municipalidades para fins de definição do valor venal de um dado imóvel. Também serão abordados princípios constitucionais pertinentes à temática, notadamente os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

A questão da Progressividade, bem como suas conseqüências práticas observadas na instituição do IPTU e em sua classificação a partir da divisão clássica entre impostos reais e pessoais também será analisada.

### 2.1 MATERIALIDADE E O CONCEITO DE PROPRIEDADE

O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU – é de competência dos municípios, conforme disposto no inciso I do artigo 156 da Constituição Federal. Tal artigo também define a hipótese de incidência do IPTU, sendo ela a propriedade predial e territorial urbana.

De logo, surge a premente necessidade de estudar o conceito de propriedade para fins de incidência do imposto. Para o direito civil, conforme o artigo 1228 do Código Civil de 2002, a propriedade engloba o uso, gozo e disposição da coisa, assim como o direito de reavê-la de quem injustamente a detenha. Por sua vez, o Código Tributário Nacional – CTN – estabelece, em seu artigo 29, como fato gerador do IPTU, além da propriedade, “o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão”.

Para parcela da doutrina, o termo ‘propriedade’ utilizado no artigo 156, I, da CF, deve defluir do preceito supracitado do Código Civil. Tal é a opinião de José Eduardo Soares de Melo (2013, p.313), embora mesmo ele também admita a hipótese de incidência, trazida pelo CTN, relativa ao domínio útil (direitos de utilização e disposição), porém estabelece haver controvérsia quanto à posse *ad*

*usucapionem*.

Já na visão de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010, p.520), o termo propriedade deve ser estendido tanto para os titulares do domínio útil de imóvel aforado (nas situações de enfiteuse, anteriores ao código civil de 2002), quanto para os possuidores com ânimo de donos, estando tal posição completamente alinhada à uma análise global do Código Tributário e da própria Constituição Federal.

Aires F. Barreto (2009, p.178) é ainda mais incisivo quando considera que uma interpretação sistemática exige que o termo 'propriedade' seja compreendido em seu sentido comum e não em seu sentido jurídico trazido pelo código civil em seu artigo 1228, pois não fazê-lo seria supor que o vocábulo se equivaleria a domínio pleno, o que afrontaria os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois os titulares do domínio útil e os possuidores com *animus domini* ficariam fora do campo de incidência do imposto, mesmo utilizando-se economicamente do bem.

Mesmo levando em conta a previsão contida no artigo 110 do CTN, de que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal”, a leitura do termo propriedade pode ser feita em seu sentido amplo, abarcando o domínio útil e a posse.

O entendimento acima esposado é também defendido por Kiyoshi Harada em seu artigo intitulado “IPTU. O sentido da palavra “propriedade” empregada pela Constituição Federal”. Neste trabalho, Harada assevera que a exclusão da posse e do domínio útil da norma de incidência trazida pelo artigo 32 do CTN conduziria à impossibilidade de o promissário comprador, com preço quitado – enquanto não adquirir a propriedade nos termos da lei civil – figurar como sujeito passivo do IPTU. Tal contrariaria o disposto no próprio artigo 150, §3º, da CF (HARADA, 2012, p.3).

Também o adquirente de imóvel urbano que ficasse por décadas sem levar seu título a registro não poderia figurar como sujeito passivo, o que, caso houvesse falecimento do titular anterior, faria com que o IPTU deixasse de existir, pois não haveria sujeito passivo, não sendo minimamente razoável tributar, em tal caso, os herdeiros do antigo proprietário, sob o argumento de que o adquirente não levou a registro seu título de transferência (HARADA, 2012, p.3).

Ademais, diversas passagens há, na Constituição Federal, em que o termo

propriedade é utilizado em seu sentido amplo, comum – a exemplo dos artigos 5, incisos XXII, XXIII, XXIV XXV e XXVI, 182, §4º e 185, incisos I e II (HARADA, 2012, p. 4).

Argumento ainda mais incisivo à aplicação do sentido comum ao termo propriedade trazido pela CF em seu artigo 156, I, é o de que não fazê-lo implicaria em ofensa ao princípio da capacidade contributiva, pois haveria ali *discrimen* entre pessoas em situações equivalentes, vez que o IPTU grava a disponibilidade econômica do imóvel – que é verificada tanto na propriedade, quanto no domínio útil e na posse com *animus domini* (HARADA, 2012, p.7).

Portanto, tem-se perfeitamente acertado o artigo 32 do Código Tributário Nacional (CTN), quando estabelece que o núcleo da hipótese de incidência do IPTU será a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definidas na lei civil.

Assim, é possível concluir, com segurança que, conseqüentemente, fica estabelecido o aspecto material do imposto (a propriedade, o domínio útil e a posse *ad usucapionem*), valendo destacar que o núcleo foi ampliado com a inclusão do direito de superfície, direito real que é, no artigo 1369 do Código Civil de 2002.

O domínio útil é caracterizado pelo exercício das faculdades de uso, gozo e, eventualmente, disposição – como observa-se na enfiteuse, onde o enfiteuta pode dar a coisa aforada em subenfiteuse (CHAVES e ROSENVALD, 2013, p. 778).

Necessário, por derradeiro, frisar que a posse que enseja a cobrança de IPTU é posse especial, sendo aquela que pode conduzir ao domínio, o que não engloba os locatários e arrendatários. Muito embora possa haver convenções particulares entre estes e os proprietários, estas não têm o condão de transformá-los em contribuintes de direito do imposto, conforme preceitua o artigo 123 do Código Tributário Nacional - bem como reiterados julgados do Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do recente julgamento, publicado em 10/09/2013, do Agravo Regimental em Recurso Especial nº 305.935-MG (2013/0056634-0), onde restou assente que:

O Contrato Particular de Compra e Venda entre as partes não afasta a qualidade de contribuinte da recorrida, pois as convenções entre particulares não podem ser opostas contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 123 do CTN, *in verbis*:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito

passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Assim, o contribuinte de direito, aquele a quem a lei incumbe a obrigação de pagar o imposto e contra quem eventual cobrança, inscrição em dívida e execução fiscal será movida, é o proprietário. O locatário poderá, todavia, ser o contribuinte de fato, ou seja, aquele que faticamente, na realidade social, arcará com o custo do tributo.

Vale frisar, então, que o contribuinte de direito será o proprietário – ou o detentor do domínio útil ou o possuidor com *animus domini* -, contra quem, em caso de não pagamento do tributo, poderão ser movidas eventuais execuções fiscais pelas fazendas municipais prejudicadas.

A teor do artigo 32 do Código Tributário Nacional, o IPTU, conforme o nome indica, incide sobre a propriedade predial e territorial urbana. Assim, necessário estatuir algumas premissas acerca das características físicas do imóvel, composto pela globalidade abarcada pela parcela de terra (terreno) e eventual construção (prédio) nela localizada.

Assim, quanto à propriedade física – imóvel – em si considerada, para fins de incidência do imposto, curial asseverar o que é prédio. Tratando dos elementos necessários para a configuração fiscal do termo predial, estabelece Aires F. Barreto (2009, p.183) que, para que haja a configuração para efeitos fiscais do vocábulo “prédio”, deve-se observar a presença de dois elementos constitutivos em simultâneo, quais sejam: estar-se a tratar de construção (bem imóvel) que esteja incorporada de maneira definitiva ao solo da propriedade; e estar-se a tratar, também, de construção apta a servir como habitação ou para o exercício de quaisquer atividades econômicas.

Ou seja, necessário não só haver construção incorporada ao solo, mas tal deve estar apta a ser economicamente utilizada, mesmo que não esteja de fato o sendo.

Desta forma, como é asseverado por Ives Gandra Martins (1990, p.529), é amplo o campo de incidência do imposto predial, sendo, por outro lado, meramente residual o do imposto territorial, referente ao terreno – onde não há construção com as características acima traçadas. A partir do que é possível concluir facilmente que o principal critério distintivo entre um e outro se quedará na circunstância fática de que o imposto predial referir-se-á (incidirá sobre) à parcela construída e edificada dos imóveis, não sendo relevante o fato de os mesmos estarem sendo efetivamente

utilizados ou não. Por outro lado, a incidência será do imposto territorial quando esteja a tratar-se de áreas urbanas nas quais não haja a presença de edificações no solo.

O aspecto material do IPTU, seu fato imponible, é, portanto, ter, em determinado e definido momento – o que será objeto do próximo tópico - a propriedade, o domínio útil ou a posse com *animus domini* de determinado bem imóvel urbano, seja ele um terreno puro, uma construção pura (apartamentos), ou um terreno com construção – desde que, como dito, esta possua condições de habitabilidade, estando apta a ser economicamente explorada.

## 2.2 ASPECTO TEMPORAL E ESPACIAL

Quanto ao aspecto temporal – o exato momento em que se reputa consumado aquilo que Geraldo Ataliba (1992, p.84) chama de fato imponible –, tal ocorre, ainda nos casos de silêncio legislativo, em 1º de janeiro. Desta forma, a circunstância fática que faz incidir a norma tributária, concretizando, assim, a materialidade da exação, é a que se perfaz no primeiro dia do ano.

Vale dizer, basta ser proprietário ou possuidor a título de dono no início do ano fiscal para que seja consumado o fato gerador, não importando que tal situação ocorra apenas em um dia, tendo havido desfazimento do imóvel já no dia seguinte, mesmo em tais situações aquele que for o proprietário do imóvel no dia 1º de janeiro será o sujeito passivo da obrigação, inobstante eventual desfazimento do imóvel por meio de qualquer negócio jurídico celebrado a partir do 2º dia do mês de janeiro.

Insta salientar, neste ponto, que o momento inaugural da caracterização do imóvel na acepção de prédio é justamente aquele em que o imóvel edificado passe a possuir as condições de habitabilidade, de utilização para o exercício de quaisquer atividades econômicas. Assim, via de consequência, o momento de caracterização do imposto territorial – ou seja, quando o imóvel passará a ser tributado como terreno e não como prédio – será também aquele em que o imóvel perca as aludidas condições de habitabilidade, deixando de possuir aptidão para ser utilizado para os fins econômicos a que se destinava antes de perdê-las, ou seja, o momento em que cessa a viabilidade de utilização para os fins econômicos até então explorados. A

parti de tal momento, não mais se justificará a cobrança de imposto predial sobre tal bem imóvel (BARRETO, 2009, p. 191).

Quanto ao aspecto espacial, há, em primeiro lugar, a óbvia localização do imóvel em zona urbana de um determinado município. Deste modo, o Código Tributário Nacional estabelece que a área urbana será aquela definida em lei municipal, desde que observada a existência de pelo menos dois dos critérios trazidos pelos incisos do §1º do artigo 32 do referido *códex*.

Ou seja, para que a lei municipal possa considerar zona urbana determinada localização, nela deverão estar presentes dois dos seguintes melhoramentos: meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; abastecimento de água; sistema de esgotos; rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 quilômetros do imóvel.

Desta forma, tem-se que o critério de localização, devido à suas peculiaridades e requisitos, pode, inclusive, ser considerado verdadeiro aspecto material do imposto.

Todavia, também é necessário que o imóvel a ser tributado esteja localizado nos limites territoriais de um determinado município. Casos há em que se observa a ocorrência de imóveis limítrofes – imóveis que ocupam o território de mais de um município -, situações que são resolvidas por acordos entre as comunas, já que não há norma geral de direito tributário sobre a questão (BARRETO, 2009, p.193) e é imperioso que se evite o fenômeno da bitributação - quando dois entes distintos tributam um mesmo fato gerador.

Ainda, também há de se considerar que a propriedade que sofrerá a tributação é aquela localizada na área urbana, sendo excluídos os terrenos e prédios rústicos que estejam localizados nas áreas rurais, vez que tal localização fará com que incida sobre essas propriedades o Imposto Territorial Rural – ITR, que é de competência da União, mas que no mais das vezes é delegada para os próprios municípios, que precisarão instituir regras de cálculo condizentes com a localização rural dos imóveis.

Ainda, há de se mencionar que o critério da destinação econômica precisará ser observado para fins de se decidir sobre a incidência do IPTU ou do ITR. Mesmo que localizado em zona urbana, será considerado imóvel rural, de acordo com o artigo 15



do Decreto- Lei nº 57/66, aquele que “seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial”, sobre o qual incidirá o ITR. Tal posicionamento vem sendo confirmado pelo STJ em reiterados julgados, a exemplo da recente decisão, publicada em 17/06/2013, no Agravo Regimental em Recurso Especial nº 259.607-SC (2012/0245405-7), na qual é possível notar sua aplicação através do seguinte trecho:

É fácil perceber, portanto, que o imóvel está sujeito ou ao IPTU ou ao ITR e que, localizado na zona urbana, presume-se esteja submetido ao primeiro, a não ser que comprovada a destinação econômica agrária.

Conclui-se, assim, que o critério temporal será, salvo lei municipal em contrário, a propriedade, domínio útil ou posse com *animus domini* verificada no primeiro dia do ano. Por sua vez, o critério espacial é estar o imóvel localizado nos limites territoriais de um dado município e, concomitantemente, em zona definida como urbana. Tal influencia, também, o próprio aspecto material de incidência do imposto, vez que se está a tratar de critério jurídico para qualificação do imóvel como pertencente à zona urbana.

### 2.3 SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA

Quanto ao sujeito ativo do IPTU, este é, por decorrência da legitimação ativa constitucionalmente posta, a mesma municipalidade de onde está localizado o imóvel, ressalvado o já citado caso de imóvel que esteja localizado em mais de um município, quando a legitimidade ativa para cobrança do aludido imposto dependerá de acordo intermunicipal.

Vale, neste ponto, lembrar que jamais poderá haver a cobrança, sobre um mesmo imóvel, por parte de dois municípios, pois se estaria a tributar duplamente um mesmo fato gerador (propriedade do imóvel), o que ensejaria a malsinada - e inconstitucional - bitributação.

Ainda, quanto à regra geral da competência da municipalidade, há a exceção insculpida no artigo 147 da Carta Magna que autoriza a instituição do imposto pelo Distrito Federal e pela União nos eventuais Territórios Federais que não sejam divididos em Municípios.

Quanto ao sujeito passivo, deve ser trazida à baila a discussão já travada acerca do termo propriedade, que, como visto, deve ser entendido em conformidade com a Constituição e o CTN, não sendo aplicáveis os rigores do termo trazido pelo Código Civil, a fim de não restarem ofendidos os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

A partir disso, tem-se que são sujeitos passivos: o proprietário; assim como o titular do domínio útil; e também o possuidor com *animus domini*. Tal é expressamente consignado no artigo 63 do Código Tributário e de Rendas do Município de Salvador. E, em seu parágrafo 1º é consignado que “os promitentes-compradores, os cessionários, os comodatários e os ocupantes a qualquer título” são também responsáveis pelo pagamento do imposto, o que confirma que o que está a ser tributado é justamente a disponibilidade econômica do imóvel.

## 2.4 ASPECTO QUANTITATIVO

Uma vez estabelecidos os critérios material, temporal, espacial e pessoal, passemos à análise do critério quantitativo, ou seja, do modo de aferição do *quantum debeatur* do IPTU.

Proceder-se-á, então, ao estudo da base de cálculo e da alíquota deste imposto, vez que é a combinação dessas duas grandezas que resultará no valor a ser pago a título do imposto em questão.

### 2.4.1 Progressividade e a EC 29/00 – Imposto real ou pessoal?

*Ab initio*, tem-se que a progressividade é a possibilidade de serem estabelecidas diferentes alíquotas, de modo a levar a uma maior carga tributária para àqueles que, ao darem ensejo ao fato gerador, demonstrem uma maior capacidade contributiva, que remete à idéia aristotélica de justiça distributiva, atribuindo a cada um o que é seu – *suum cuique tribuere* (COSTA, 2012, p.397).

Na forma de princípio, a capacidade contributiva exige que o sujeito tributado

contribua na proporção de sua capacidade econômica revelada pela ocorrência do fato gerador tributário. Do princípio da capacidade contributiva, decorre a progressividade, que permite uma tributação progressiva, na medida de uma maior manifestação de riqueza (COSTA, 2003, p. 91).

Tal qual disposto no artigo 145, §1º, da CF, “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Daí surgiu a distinção inicial entre impostos reais e pessoais.

A partir disto, surge a divisão em impostos reais e pessoais, sob a ótica de que só seria possível estabelecer a progressividade, aplicando o princípio da capacidade contributiva, apenas para os sobreditos impostos reais. Tem-se, assim, que, em um primeiro momento, foi condicionada a possibilidade de aplicação da progressividade à caracterização do imposto como pessoal, pois seria determinado pela leitura do suprarreferido artigo constitucional.

Nesta discussão, mostra-se, a princípio, relevante estabelecer se o IPTU trata-se de imposto real ou imposto pessoal. Tal discussão é vasta, por conta do fato de o imposto, que será pago pelo proprietário – que é quem tem capacidade contributiva – , estar associado ao imóvel, que é o objeto da tributação, mas que em certa medida revela a capacidade econômica do contribuinte.

Em uma definição clássica, imposto pessoal é aquele que remete à pessoa do contribuinte, levando em consideração circunstâncias específicas a ele relativas para o dimensionamento do montante a pagar. Já o imposto real é aquele cujo aspecto material da hipótese de incidência considera apenas a matéria tributável (bem imóvel), descrevendo um fato e sendo indiferente quanto ao sujeito passivo e suas condições jurídico-econômicas (HARADA, 2013, p. 1).

Diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Côelho, defendem tratar-se o IPTU de imposto pessoal (CÔELHO, 2010, p.520), entendendo que é inegável a demonstração de riqueza trazida pela propriedade (domínio útil ou posse *ad usucapionem*), o que, via de consequência, justifica a progressividade das alíquotas, pois é cediço que, como forma de realizar o princípio constitucional da capacidade contributiva, é perfeitamente legal e legítima a instituição da progressividade para os impostos pessoais, vez que estes irão relacionar-se de maneira direta à capacidade contributiva da pessoa do contribuinte.

Porém, há também opiniões em sentido oposto, trazida, a título de exemplo, por Aires F. Barreto (2009, p.262), que busca defender ser o IPTU um imposto real, o que fazem através da justificativa de que está absolutamente claro e evidente que o imposto que grava a propriedade imobiliária é certamente aquele que é o exemplo mais cristalino de um tributo real, seja na organização constitucional-tributária trazida pelo ordenamento pátrio, seja nos sistemas tributários observados em outros países do globo terrestre.

Se assim fosse, seria de todo inconstitucional a instituição da progressividade em razão do valor venal do imóvel. Interessante, neste sentido, é a ideia de que o imposto em tela não analisaria as condições pessoais do contribuinte para os fins de sua incidência, analisando, estas sim, as características do imóvel. Desta forma, não seria pertinente a instituição da progressividade, pois se as condições pessoais não influenciassem, tratar-se-ia, claramente, de imposto real.

Inobstante a maioria da doutrina condicionar a possibilidade de aplicação da progressividade à caracterização do imposto como pessoal, há quem defenda a possibilidade de aplicação da progressividade mesmo para os impostos reais, circunstância em que não restará desvirtuado o caráter real do imposto, vez que pessoal é aquele imposto cuja determinação ocorre a partir da consideração de condições pessoais do contribuinte, sendo possível que se aplique o princípio da capacidade contributiva também para os impostos reais (MACHADO, 2002, p.60).

Apesar da opinião acima destacada, trazida por Hugo de Brito Machado, a ideia de ser possível a instituição da progressividade por meio da capacidade contributiva quando se está a tratar de impostos reais é questionável, já que, pela visão clássica, os ditos impostos reais não se relacionam aos aspectos pessoais do contribuinte, e, se assim de fato o fosse, estar-se-ia a presumir capacidade contributiva onde a mesma poderia efetiva e realmente não estar presente.

É oportuno, porém, estabelecer que a cláusula “sempre que possível” determina não haver faculdade ao legislador, que deve aplicar a progressividade sempre que haja viabilidade jurídica de ser considerada a situação individual do sujeito passivo numa dada hipótese de incidência tributária (COSTA, 2003, p. 110). E a situação individual pode ser objeto de consideração mesmo para alguns dos impostos tidos, classicamente, como reais.

Há de se considerar, também, que o fato de a obrigação tributária não ser, por óbvio, do imóvel, mas sim de seus proprietários, não desvirtuaria a caracterização do imposto como imposto real, vez que é certo que a obrigação de pagar todos os impostos sempre recairá sobre as pessoas, o que também ocorrerá, inexoravelmente, com os ditos impostos de natureza real.

Logo, a partir do exposto até aqui, seria fácil concluir que não é o simples fato de ser uma pessoa quem paga o imposto que transformará este em imposto pessoal, pois, se assim o fosse, só haveria impostos pessoais. Assim, se for o caso de se entender pela utilidade da divisão, dever-se-ia, então, recorrer aos critérios para a aferição de um determinado imposto, que serão aptos a indicar se determinado imposto, a princípio, seria real ou pessoal.

Se o critério jurídico utilizado remeter à pessoa do contribuinte, o que, ressalte-se, não é observado, a princípio, no IPTU, então, seria seguro concluir que se estaria face um imposto pessoal, vez que este é o traço característico desta espécie.

Por outro lado, se o meio de aferição do imposto remetesse a uma circunstância alheia à pessoa do indivíduo, como ocorreria no IPTU, que consideraria as características do imóvel sobre o qual incide, então, a partir das definições trazidas até aqui, considerá-lo um imposto real seria a solução adequada.

Não obstante isto, sobre tal assunto, a polêmica doutrinária ainda é acirrada, vez que, de fato, a propriedade na grande maioria das vezes funciona como um indicativo da capacidade contributiva do sujeito passivo. Mas, como tal não é uma regra absoluta, não se pode pretender que mero indicativo tenha o condão de transformar um imposto real em imposto pessoal, pois, se assim o fosse, todos os impostos terminariam por ser classificados como impostos pessoais, vez que em todos eles é possível extrair indicações acerca da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Logo, apenas uma indicação da capacidade, por si só, não deveria ter o condão de fazer com que o imposto seja pessoal, para fins de possibilidade de aplicação da progressividade.

A progressividade, então, não poderia ser aplicada, vez que, em se tratando de imposto real, sua aplicação seria injustificável, já que o imposto não estaria adstrito à pessoa do contribuinte, o que denotaria a absoluta inconstitucionalidade da EC

29/2000 ao pretender instituir a progressividade para o IPTU (REALE, 2002, p.125).

Há algumas teses pela inconstitucionalidade da Emenda, que buscam respaldo no argumento de que o IPTU é um imposto real, insuscetível, pois, à progressividade fiscal, pois não se poderia estender a capacidade contributiva a este tipo de imposto. Ainda, argumentam que esta progressividade no IPTU trazida pela EC estaria a ofender os princípios da igualdade e da vedação ao confisco.

Vale destacar, ainda, que, na linha de tal tese, a progressividade também não poderá ser aplicada pelo simples fato de que sua aplicação estará fazendo supor haver capacidade contributiva onde de fato tal pode muito bem inexistir, o que ocasionaria o desvirtuamento do princípio da capacidade contributiva, e tal não pode ser admitido dentro da conjuntura tributária trazida pela Constituição Federal de 1988.

Seria aparentemente lícito concluir, portanto, que poderia ser considerada inconstitucional a instituição da progressividade a partir de mero indicativo de capacidade contributiva, que pode, simplesmente, não se manifestar no caso concreto.

Todavia, apesar de todos esses aparentemente coerentes argumentos pela inconstitucionalidade da progressividade do IPTU, é necessário trazer a problemática, também, à realidade fático-social, onde a instituição da progressividade, por meio de indicativo de capacidade contributiva, revelar-se-á constitucional, como medida de justiça tributária e social, cobrando mais daqueles que simplesmente demonstram maior capacidade contributiva, pelo simples fato de deterem a propriedade, domínio útil ou posse *ad usucapionem* de determinado imóvel.

Além de tal justificativa, ainda há que se considerar, como foi consignado por Kiyoshi Harada em seu artigo intitulado “progressividade fiscal de imposto de natureza real”, não existe uma classificação legal que estabeleça a definição de impostos reais e pessoais (HARADA, 2013, p.1).

Em verdade, há impostos que tomam por objeto tributável um determinado bem imóvel (como é o caso do IPTU) e, de outro lado, impostos que têm como objeto um bem que não seja imóvel - a renda, por exemplo.

Hodiernamente, a distinção doutrinária clássica já não é aplicável, vez que apenas

um exame detido do fato gerador em seus múltiplos aspectos pode possibilitar a classificação em imposto de natureza real ou imposto de natureza pessoal. Ou seja, sempre será imprescindível confrontar a materialidade com os aspectos pessoal e quantitativo para constatar há ocorrência de elementos subjetivos na fixação do imposto (HARADA, 2013, p. 1).

Como já dito, a obrigação tributária será sempre pessoal, independente da classificação em uma dessas duas espécies. Assim, é a disponibilidade econômica do imóvel urbano que é revelada pelo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor que é tributada pelo IPTU, conforme é possível extrair de uma interpretação sistemática do art. 32, vez que, a inclusão do domínio útil e da posse é manifesta forma de tributação, justamente, da disponibilidade econômica do imóvel (HARADA, 2011, p.2).

Ao examinar a legislação de regência do IPTU, é de fácil verificação a consideração de aspectos subjetivos do contribuinte para fins de minorar o encargo tributário, o que o afasta da distinção clássica entre impostos reais e pessoais, mormente quando, a teor da própria súmula nº 539 do STF – que estabelece ser “constitucional a lei do município que reduz o imposto predial urbano sobre imóvel ocupado pela residência do proprietário, que não possua outro”, há redução do valor do IPTU a partir das condições pessoais do contribuinte.

Como bem notado por Harada, há tantas leis isentivas de IPTU em função de inúmeros aspectos subjetivos do contribuinte que a clássica distinção entre imposto real e pessoal perde, por completo, sua nitidez (HARADA, 2011, p.1)

Harada, inclusive, estabelece que inexistente impossibilidade jurídica de tributação progressiva de imposto de natureza real, pois não há amparo constitucional para tanto. Se é possível identificar a capacidade contributiva a partir do fato gerador de um imposto tido como real, então, pelos ditames da capacidade contributiva, que decorre dos próprios ditames do princípio maior da isonomia tributária, que veda tratamento igual entre os desiguais, deve ser instituída a progressividade, sob pena de inconstitucionalidade (HARADA, 2013, p.2).

Como exemplo disto, vale citar o julgamento do RE 562045/RS, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, onde foi reconhecida a Repercussão Geral e, por maioria de votos, foi considerado constitucional a progressividade do ITCD, imposto

também tido como real, mas em que há inegável demonstração de capacidade contributiva, demonstrada pela ocorrência do fato gerador.

Percebe-se assim que não é o fato de classificar um imposto como real que inviabilizará a aplicação da progressividade decorrente da manifestação de maior capacidade contributiva, bastando que esta ocorra para que aquela possa ser aplicada. E, como ressalta Hugo de Brito Machado, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado intensamente em relação aos impostos ditos reais, ressaltando a possibilidade de fazê-lo, também, através do critério da essencialidade (para o ICMS e o IPI) dos produtos (MACHADO, 2007, vol. I, p. 380).

É necessário, portanto, analisar mais detidamente o IPTU, imposto que incide sobre a propriedade, estando, assim, inexoravelmente associado à pessoa que a exerce. Neste sentido, o fato de exercer domínio (posse *ad usucapionem*, propriedade ou domínio *stricto sensu*) sobre um determinado imóvel, demonstra, inegavelmente, haver ali uma demonstração de riqueza, que, se, no caso concreto, vier a não ser verificada, tal será apenas em decorrência de rara exceção. O que não pode, pela sua manifesta raridade, autorizar o afastamento de uma regra que, em geral, é plenamente aplicável.

Em um universo ideal, é verdade, a situação concreta e comprovada de ausência de capacidade contributiva deveria ter o condão de afastar a cobrança de IPTU por meio de critérios de progressividade. Porém, tal seria de difícil operacionalização e poderia provocar eventuais desvirtuamentos, desconsiderando manifestações claramente verdadeiras de riqueza.

Além disso, é preciso reconhecer o descabimento da situação em que determinada pessoa, que, sem possuir condição econômica para tanto, esteja a exercer domínio sobre um determinado imóvel que esteja a demonstrar a existência de riqueza. Tal não é de interesse da sociedade, ou mesmo do próprio direito constitucional e tributário, então não pode vir a ser usado como justificativa para deixar de aplicar o princípio da capacidade contributiva para todos os demais casos.

Assim, a utilização da progressividade no IPTU figura como o meio adequado e apto a concretizar a capacidade contributiva, vez que, na imensa maioria das vezes, a propriedade, signo presuntivo de riqueza que é, indica uma capacidade contributiva que está verdadeiramente presente, realizando satisfatoriamente o preceito



constitucional da capacidade contributiva.

Antes da EC nº 29/2000, o STF, apegado à antiga distinção entre impostos reais e pessoais, firmou posicionamento, bem ilustrado pelo julgamento do RE nº 153.771, no sentido de ser irrelevante a capacidade econômica do proprietário para fins de estabelecimento da carga tributária.

Porém, a própria edição, em dezembro de 1969, da já referida súmula 539 do STF revela que a influência do aspecto subjetivo – através da expressão “que não possua outro” - no estabelecimento do *quantum* devido a título de IPTU já era reconhecida. Afinal, o objeto do IPTU é o bem imóvel, mas a obrigação tributária é sempre pessoal (HARADA, 2011, p.3).

Já após a EC nº 29/2000, o parágrafo primeiro do art. 156 da CF passou a apresentar a seguinte redação:

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:  
I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e  
II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

A partir de então, a progressividade do IPTU a partir do valor venal do imóvel ganhou status constitucional explícito, impondo ao STF a revisão de seu posicionamento, o que resultou na edição da súmula 668, que preconiza ser “inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Assim, é lícito concluir que, apesar da identificação de algumas aparentes inconstitucionalidades na EC 29/2000, é inegável o acerto por ela trazido ao expressamente autorizar a instituição de alíquotas progressivas ao IPTU, dentro das balizas por ela determinadas – localização e uso do imóvel –, vez que assim é consagrado o princípio da capacidade contributiva. Tal permite a viabilização de uma maior tributação onde há uma maior capacidade contributiva, que é verificada a partir de uma demonstração de riqueza que, na quase integralidade dos casos, estará realmente presente.

Portanto, desde a EC 29, passou o STF a admitir a progressividade, desde que a lei que a institui seja posterior à mudança legislativa que foi trazida pela Emenda, o que levou, após reiterados julgados neste sentido, à edição, em outubro de 2003, da

súmula nº 668, que determina a inconstitucionalidade da progressividade instituída por lei anterior à referida emenda.

Todavia, deve-se ter em mente que a hipótese autorizada é a de que a progressividade ocorra em razão do valor do imóvel. Assim, incorreu em erro o Município de São Paulo ao editar a Lei nº 13.250/2001, vez que esta estabelece progressão da própria base de cálculo (valor venal) em função da presumível capacidade contributiva.

Ou seja, embora tenha o novo texto constitucional facultado a tributação progressiva em razão do valor venal do imóvel, o que a suprarreferida lei fez foi alterar a própria base de cálculo – que deveria estar submetida ao princípio da reserva legal, precedida de prévia definição em caráter de norma geral, por lei complementar -, hipótese jamais autorizada, razão pela qual padece tal lei de vício de inconstitucionalidade, pois não se pode igualar progressão em razão do valor venal à progressão do valor venal (HARADA, 2011, p.9).

Assim, a legislação do Município de São Paulo termina por alterar a própria definição de valor venal, fazendo com que este se distancie de sua essência – valor de mercado do bem, em situação de normalidade .

Entretanto, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 423.768/SP, ocorrido no dia 01/12/2010, considerou constitucional a progressividade fiscal instituída pela Lei nº 13.250/2001, por tê-la, inexplicavelmente, julgado amparada pelas mudanças trazidas a partir da EC 29/2000 (HARADA, 2011, p.11).

Também há outros precedentes no STF, a exemplo do Agravo de Instrumento nº 583636, em que foi autorizada a variação da base de cálculo de acordo com os critérios do art. 156, §1º, por entender estar sendo prestigiada a capacidade contributiva.

Assim, estão sendo equiparadas categorias jurídicas distintas, aplicando a progressividade para a própria base de cálculo, quando o permissivo constitucional diz respeito à alíquota (vez que é apenas esta que tem o condão de ser progressiva em função do valor venal do imóvel).

Desta forma, restou abalado o princípio da transparência fiscal, pois, inobstante o resultado alcançado possa ser semelhante, não há autorização para progressividade da própria base de cálculo, pois isso a desvirtua. O que se revela ainda mais grave,

vez que a redação do inciso I do artigo 156 da CF não deixa margem alguma para a aplicação de progressividade ao próprio valor venal (base de cálculo).

Inobstante as suprarreferidas decisões, entende-se que a possibilidade trazida pela Emenda guarda relação com as alíquotas, vez que estas que poderão variar em função do valor venal para permitir a progressividade.

Logo, no que se refere às alíquotas que serão aplicadas à base calculada a fim de que seja verificado o *quantum debeatur*, estas, a partir da Emenda Constitucional nº29 de 2000, não só podem – como devem – ser progressivas, de modo que seja realizado o princípio da capacidade contributiva, que foi devidamente insculpido na Constituição Pátria (CÔELHO, 2010, p. 521).

Assim, as alíquotas poderão (deverão) ser progressivas em razão da localização e do uso do imóvel (art. 156, §1º, inciso II, da CF, após a EC 29/00), havendo, também, a progressividade no tempo, que autoriza a progressividade no caso de o proprietário do solo urbano, incluído em plano diretor, não ter atendido as específicas formas de aproveitamento, ou seja, não esteja realizando a função social esperada do imóvel (art. 182, §4º, da CF). Tal é bastante pertinente na conjuntura atual do direito tributário e da sociedade, sendo um meio eficaz de evitar a malversação do direito à propriedade, maximizando a otimização do uso adequado através do desestímulo ao inadequado.

Portanto, a demonstração de riqueza, decorrente da propriedade, domínio ou posse com *animus domini* de um determinado imóvel, há de ser suficiente para ensejar a aplicação de alíquotas progressivas em função da localização e destinação deste. Ademais, fazê-lo de outro modo seria não aplicar o princípio da capacidade contributiva em situação que é claramente possível aplicá-lo, o que afrontaria o disposto no parágrafo primeiro, do artigo 145, da Constituição Federal.

#### **2.4.2 Valor venal e o Mapa Genérico de Valores**

Dando continuidade ao trato do aspecto quantitativo, é de relevante importância tratar, inicialmente, da base de cálculo, grandeza a partir da qual, com a aplicação da alíquota, será obtido o *quantum debeatur*. É cediço que a base de cálculo do

imposto em tela é o valor venal do imóvel.

Valor venal é o valor real, o preço de mercado do imóvel. Nos dizeres de Aliomar Baleeiro (2010, p.249), “valor venal é aquele que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, segundo as condições usuais do mercado de imóveis”. Ou seja, é o valor provável de venda em eventual transação à vista, que se opere em um mercado estável, onde estejam tanto o comprador quanto o vendedor bem informados acerca do negócio que realizarão, de forma que o preço será justo, condizente com o real valor do bem.

Para que a avaliação do valor venal do imóvel possa ser operacionalizada pela municipalidade, foi necessária a criação do que se chamou de mapa de valores genéricos - meio utilizado pela integralidade dos municípios com grande extensão urbana -, através do qual a atividade de aferição dos valores dos imóveis torna-se possível para o fisco municipal.

Os Mapas Genéricos de Valores traduzem a melhor solução, vez que são elaborados pela opção de avaliação do valor venal do imóvel através de normas e critérios genéricos, que são aptos a apurá-lo. Desta forma, nos dizeres de Aires F. Barreto (2009, p.225), uma opção viável é a elaboração de “pautas, tabelas, listas ou mapas de valores, bem como índices representativos de valorização ou desvalorização”, que orientarão as autoridades administrativas, garantindo uma ação uniforme, que estará protegida de eventuais subjetivismos e arbítrios por parte da administração.

É bastante contundente, também, a definição destes mapas trazida pelo citado autor, que os define como um “complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices”, que estabeleçam valores unitários para o metro quadrado ou linear do terreno e da construção, devendo tais serem aplicados por meio de regras e métodos pré-estabelecidos, de modo a possibilitar a apuração do valor venal dos imóveis situados em um dado município de forma apta a traduzir o seu valor venal (BARRETO, 2009, p.227).

Importante, ainda, asseverar que a declaração dos valores por metro quadrado é ato administrativo de aplicação da norma legal ao caso concreto, ou seja, apenas serão declarados os valores que já foram apurados pela Fazenda Municipal. Constituindo, assim, mera aplicação da lei geral e abstrata à realidade fática, não havendo

margem para a administração transcender o disposto nas normas gerais de regência.

Tem-se, desta forma, que o mapa é meramente declaratório de valores já existentes, tendo como razão precípua a determinação da apuração, padronizada, do valor venal individual de cada imóvel. Para tanto, basta empregar os valores genéricos e os respectivos fatores de correção trazidos pelo mapa de valores e, então, encontrar-se-á o valor venal do imóvel em questão.

Em se tratando de imóvel construído, seu valor venal será exatamente o resultado da soma do valor do terreno com o valor das construções a ele incorporadas e aptas a serem utilizadas economicamente, sendo o valor da construção aquele que resulta da multiplicação da área construída pelo valor unitário de metro quadrado correspondente ao seu padrão construtivo e pelos índices de correção, sendo que ambos estarão constantes nos respectivos manuais de avaliação (BARRETO, 2009, p.229).

Ainda, oportuno destacar que, em virtude dos valores de venda no mercado sempre oscilarem entre um ponto mínimo e um ponto máximo, faz-se necessária, por motivo de justiça fiscal, a adoção de valores venais que estejam localizados abaixo do ponto mínimo, de modo que se faça respeitar uma faixa de segurança. Faixa esta que, em respeito ao princípio da isonomia, deve utilizar-se de uma mesma porcentagem de redução para todos os imóveis.

De fundamental importância é o fato de haver um mapa abstrato e um outro mapa concreto. O primeiro, como já dito, traz critérios a ser utilizados, através do estabelecimento da base de cálculo em abstrato do imposto, o que possibilita que seja aferida a base de cálculo em concreto.

Logo, por tratar-se de delimitação do critério quantitativo, que é essencial à instituição do imposto, deve o mapa abstrato - aquele que traz os critérios a serem avaliados quando da definição dos valores por metro quadrado - ser introduzido por meio de lei, sendo apenas este o veículo legislativo adequado, hábil, a tratar de base de cálculo abstrata, sendo, via de consequência, absolutamente ilegal sua instituição por outros meios legislativos que não a lei, o que exclui a utilização do decreto para tais fins (MARQUES NETO, 2011, p.34).

Já o mapa que introduz os valores por metro quadrado, este poderá ser instituído

tranquilamente por meio de decreto, sendo este até o veículo adequado para tanto, inobstante não haja vedação para a introdução por meio de lei. O decreto parece o mais adequado, pois o ato de introdução de valores por metro quadrado apenas torna público o valor que foi apurado após a estrita utilização dos critérios, estabelecidos em lei, trazidos pelo mapa abstrato.

Poderão, também, os mapas estabelecerem valores genéricos diferenciados, de acordo com o critério que esteja sendo adotado. Na lição de Aires Barreto (BARRETO, 2009, p.231), a partir do critério escolhido, os mapas poderão estabelecer valores da seguinte forma:

- 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 nelas 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 residências, comerciais e industriais, ou regiões homogêneas;
- e) por zonas: divide-as em central, intermediárias e periféricas (ou zonas 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.

Há, também, a possibilidade de se estabelecer grupos de construções. De forma que, poderão ser estabelecidos valores diferentes de acordo com o grupo (residencial, empresarial, comercial, industrial etc.) em que o imóvel esteja enquadrado, o que denota, mais uma vez, a aplicação da justiça fiscal e da isonomia, tratando imóveis em situações distintas de forma diferente, equivalente à sua efetiva utilização.

Podendo, dentro de tais grupos, inclusive, ser estabelecidos padrões de construções, cujos valores variarão de acordo com a qualidade do acabamento e outros elementos constantes do mapa de valores abstrato. Tais padrões diferenciados, por consequência lógica, implicarão em diferentes valores por metro quadrado.

Ainda, método assaz interessante é o de estabelecimento do valor venal por meio de cálculo que leve em conta o valor de aluguel do bem. Para tanto, basta considerar

que o aluguel de um determinado bem gera anualmente o equivalente a 10% do seu valor venal, a partir do que se deve realizar a seguinte operação matemática: valor do aluguel x 12 x 10. E o resultado obtido será o valor venal (BARRETO, 2009, p. 235).

Algo de extrema relevância, no que diz respeito às normas de fixação do valor por metro quadrado, é que elas deverão ser suficientemente claras, de modo a viabilizar seu entendimento pelo contribuinte comum. Assim, é preciso que não haja obscuridade no cálculo ou na sua aplicação, de modo que uma pessoa comum que se disponha a entender o quê, e como, está sendo realizado para o cálculo que afere o valor a ser cobrado a título do imposto em tela, consiga fazê-lo sem dificuldades.

#### **2.4.3 Aplicação dos Princípios da Proporcionalidade, da Capacidade Contributiva e da Vedação ao Confisco**

A Constituição Federal vigente, promulgada em 1988, chamada “constituição cidadã”, consagra, de maneira implícita e explícita, uma série de princípios a serem observados quando da aplicação de todas as regras vigentes no ordenamento pátrio, sejam regras constitucionais ou infraconstitucionais. Isso porque a leitura de alguns de seus artigos, isoladamente, ou mesmo a leitura entrelaçada de certos dispositivos, revela que certos valores foram propositalmente protegidos pelo texto constitucional.

Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 256/257) bem define princípio da seguinte forma:

O vocábulo “princípio” porta, em si, uma infinidade de acepções, que podem variar segundo os valores da sociedade em dado intervalo da sua história. No direito, ele nada mais é do que uma linguagem que traduz para o mundo jurídico prescritivo, não o real, mas um ponto de vista sobre o real, caracterizado segundo os padrões de valores daquele que o interpreta. No labor de definir o que seja princípio no ordenamento jurídico e, mais especificamente, no direito tributário, há de se levar em conta o conjunto ou subconjunto em que ele é tomado elucidando o texto (princípio) dentro do contexto.

Os princípios, assim, são os valores segundo os quais – e a partir dos quais – a aplicação da lei deve ocorrer. O princípio, mesmo que positivado e com conteúdo explícito na Constituição, não pode ser considerado apenas como uma regra

objetiva. Ele é maior que isso. Uma regra objetiva pressupõe uma conduta, um fato no mundo real a ser por ela regulado. Impossível, entretanto, enumerar todos os fatos que serão alcançados pela incidência do princípio, vez que esta espécie permeia e influencia todo o ordenamento, a todo o tempo.

Por tal razão, não se concorda com a doutrina que confere aos princípios o mero status de regras, como é o exemplo de Sílvio Aparecido Crepaldi e Guilherme Simões Crepadi (2007, p. 49), que preceituam que:

Princípio é regra básica implícita ou explícita que, por sua grande generalidade, ocupa posição de destaque no ordenamento jurídico e, por isso, vincula o entendimento e a boa aplicação, seja dos simples atos normativos, seja dos próprios mandamentos constitucionais. Demonstra regra superior, mesmo que não positivada, à qual devem se amoldar as disposições legais, visto que os princípios indicam “direção” que deve ser tomada pelo exegeta ou pelo legislador.

Dirley da Cunha Junior, por sua vez, pontua que princípios já foram vistos como meras ferramentas de aplicação das normas jurídicas, não sendo considerados como normas em si, o que remonta ao tempo em que prevaleceu na teoria jurídica o papel meramente auxiliar dos princípios na aplicação do direito. O autor aduz que o texto do art. 4º do Decreto-lei nº 4.657/42, Lei de Introdução ao Código Civil - que confere ao juiz a possibilidade de decidir de acordo com os princípios quando a lei for omissa -, como evidência clara da antiga posição reduzida dos princípios e traz o pós-positivismo como responsável pela superação da distinção entre princípios e normas. Fica evidenciada, assim, a necessidade de observância dos princípios constitucionais para a aplicação do Direito, recaindo aos princípios o status de normas jurídicas, distintas, entretanto, das regras. (CUNHA JUNIOR, 2008, p. 142/143).

Paulo Bonavides também confere ao pós-positivismo a responsabilidade de elevação dos princípios ao patamar de base normativa do sistema jurídico, enaltecendo as últimas constituições do sec. XX e a acentuação que trouxeram à hegemonia axiológica dos princípios. (BONAVIDES, 2013, p. 273).

Em relação ao direito tributário, ramo do direito que estuda a relação do Estado com os seus contribuintes (relação fiscal), o conjunto de princípios tributários previstos na Constituição Federal deve ser aplicado em sua integralidade, sempre que possível e na exata medida desta possibilidade, em absolutamente todas as relações fisco-contribuinte. Isto porque os princípios tributários são os próprios valores que o



legislador constituinte elegeu como norteadores da relação fiscal. Assim, os princípios deverão alcançar todos os fatos jurídicos tributários.

Caso haja determinado fato que comporte a incidência de mais de um princípio, todos eles não de ser considerados, seja para interagirem de maneira harmônica, seja para que colidam e, no caso concreto, um deles possa ser reputado mais adequado àquela casuística, o que será feito por meio da ferramenta princípio da proporcionalidade – através do trinômio da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito (ALEXY, 2008, p. 117/120).

A Constituição Federal preceitua uma série de princípios nos quais o operador do direito há de estar pautado a fim de aplicar constitucionalmente a lei. Além das disposições constantes no capítulo reservado às regras de tributação e orçamento (Título VI da CF/88), as quais indicam, implícita e explicitamente, diversos princípios tributários, o texto constitucional também revela em alguns outros títulos diversos valores que não de ser preservados quando do regulamento da relação jurídica tributária, cuja característica principal é a de obrigar o cidadão a prestar contribuição pecuniária ao Estado.

Feitas essas considerações, importante concluir resumidamente que os princípios constitucionais são enunciados lógicos, explícitos ou implícitos, dotados de notável generalidade e abstração. Estabelecem, pois, as diretrizes fundantes da ordem constitucional brasileira, razão pela qual detêm posição de destaque no ordenamento pátrio, vinculando, inexoravelmente, a aplicação e o entendimento das normas que habitam o universo jurídico.

Quando da elaboração da Planta Genérica de Valores, é imprescindível a observância, simultânea, dos princípios constitucionais, notadamente os da proporcionalidade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

O princípio da proporcionalidade impõe uma busca pela melhor e menos gravosa maneira de exigir o cumprimento dos deveres tributários, respeitando, da forma mais plena possível, todos os valores consagrados na Carta Maior. Desta forma, as medidas que o Poder Público adota para perseguir seus objetivos fazendários não de ser apropriadas, interferindo da menor forma possível no patrimônio das pessoas - que detêm direito fundamental à condução de suas vidas e negócios com liberdade e dignidade.

Por sua vez, o princípio da capacidade contributiva viabiliza uma compatibilização entre os interesses do Poder Público e dos contribuintes. Este princípio é de suma importância ao atingimento da justiça fiscal, exigindo repartição equitativa dos encargos tributários, na medida da possibilidade econômica demonstrada pelo contribuinte ao realizar o fato gerador. É verdadeiro instrumento para a adequada fixação da base de cálculo (*lato sensu*) dos tributos.

Na elaboração da Planta Genérica de Valores, este princípio é observado pela imposição de a tributação resultante de sua aplicação não poder sequer tender a vir a ser insuportável, devendo permanecer afastada da irrazoabilidade e da injustiça social (CARRAZZA, 2011, p. 673).

Da capacidade contributiva, decorre um outro princípio tributário, que é o da vedação ao confisco. Este princípio, trazido pelo artigo 150, inciso IV da CF, estabelece que há limite máximo às pretensões tributárias. Tal limite é estatuído, no ordenamento pátrio, através do não comprometimento, pela carga tributária, do direito à propriedade.

O princípio da vedação ao confisco veda a usurpação do patrimônio travestida de tributação. Assim, não é possível às leis tributárias compeliem o contribuinte além do que foi estatuído pela CF. Aplicado ao IPTU, o confisco existe quando este vai além da regra-matriz constitucional deste imposto, mesmo que não atinja a propriedade em sua essência, pois acaso o contribuinte colabore além de sua capacidade contributiva, restará presente o efeito de confisco em tal tributação.

A moderna teoria da linguagem esclarece que todo conceito carrega um ponto fulcral, cuja significação é unívoca. Como dizia Jellinek – apud Roque Carrazza –, um conceito há de ter limites, do contrário conceito não seria (CARRAZA, 2011, p.672). Assim, é justamente através dos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade que é possível concluir o conteúdo do princípio da vedação ao confisco. De forma que este princípio dita que toda parcela que, através de um tributo, seja indevidamente subtraída traduzirá efeito de confisco e, portanto, será constitucionalmente vedada tal subtração.

Tem-se, assim, que a Planta Genérica de Valores desrespeitará o princípio da vedação ao confisco quando dela resulte a utilização do IPTU de modo suficiente a subtrair do patrimônio do proprietário (*lato sensu*) do imóvel urbano valor que exceda

àquele permitido por sua capacidade contributiva, sendo absolutamente desnecessário que esta quantia chegue ao extremo de privar-lhe de todo o seu bem imóvel para fins de configuração do efeito de confisco (CARRAZA, 2011, p. 673).

Isto posto, sempre há de haver racionalidade (soma dos princípios) quando da aplicação das normas tributárias – ainda que seja por meio de lei, quanto mais através de atos administrativos (regulamentos), que são o meio suficiente à entrada das Plantas Genéricas de Valores ao mundo jurídico, vez que estas não têm capacidade jurídica de majorar a base de cálculo *in abstracto*, mas apenas de perquirir a nova verdade material observada em um dado exercício – o que faz por meio de critérios estipulados em lei anterior.

#### **2.4.4 Análise de um Caso Concreto. Lei 5.392/2010 do Município de São Luis/MA**

A partir do acima aduzido, parte-se à análise de um caso concreto. A Câmara Municipal do Município de São Luis/MA aprovou, em 28 de dezembro de 2010, projeto de lei que lhe fora enviado pelo Chefe do Executivo, que foi convertido na Lei nº 5.392/2010.

Esta lei atualizou a Planta Genérica de Valores para o exercício seguinte, de 2011, com o intuito declarado de refletir o real preço de mercado do metro quadrado dos imóveis localizados nas zonas urbanas do Município.

Ocorre que, comparando os valores trazidos pela nova Planta Genérica de Valores, fixada pela Lei nº 5.392/2010, com os valores da Planta anterior, verificava-se um aumento estratosférico nos valores atribuídos ao metro quadrado, o que resultou em valores venais de 500% a 8000% superiores àqueles alcançados no exercício anterior (CARRAZZA, 2011, p.662).

Por conta disto, ao constatar que tal aumento ofendia os princípios da proporcionalidade e do não-confisco, a Seccional do Maranhão da Ordem dos Advogados do Brasil ingressou no Tribunal de Justiça daquele Estado com Ação Direta de Inconstitucionalidade, pleiteando a declaração da inconstitucionalidade material, com efeitos *ex-tunc*, do diploma legal vergastado, em especial de seu artigo

1º, que atualizava os valores do metro quadrado de acordo com tabela anexa à Lei. E, cautelarmente, houve pedido de sustação imediata dos efeitos da norma atacada, objetivando suspender a cobrança do IPTU sob os moldes da Lei nº 5.392/2010 (CARRAZZA, 2011, p. 662).

O Tribunal de Justiça do Maranhão, em sessão plenária extraordinária, houve por bem, por maioria de votos, conceder a tutela de urgência requerida, suspendendo a cobrança do IPTU/2011, até o julgamento final do mérito da Ação, facultando ao Município a cobrança nos moldes utilizados no exercício anterior, quando vigia a Planta Genérica que fora alterada pela Lei nº 5.392/2010 (CARRAZZA, 2011, p. 662).

No caso em tela, há claro conflito entre o interesse fazendário (arrecadatório) e o interesse público. Se de um lado há a importância do interesse fazendário, também não se pode olvidar que este se subordina ao interesse público, que, por sua vez, exige que sejam respeitadas as garantias constitucionais que limitam o poder de tributar.

Assim, tem-se que, no Estado Democrático de Direito estabelecido pela Carta Magna de 1988, o propósito de arrecadar recursos financeiros aos cofres públicos jamais poderá lesar direitos subjetivos constitucionalmente postos. O interesse público inexistente quando há lesão a tais direitos.

Tendo estas noções preliminares fixadas, volta-se à análise da Lei nº 5.392/2010. Tal lei, como dito, em seu artigo 1º, trouxe novos valores de metro quadrado, que implicavam em novos valores venais genéricos, impondo aos contribuintes do IPTU/2011 um ônus que chegava a ser 6778% maior se comparado com a carga suportada no exercício anterior.

A título exemplificativo, conforme consta da inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta, as zonas urbanas de código 1 e 5, tiveram, por conta da Lei nº 5.392/2010, o valor do m<sup>2</sup> atualizado, entre 2010 e 2011, respectivamente, de R\$13,86 para R\$ 954,00 e de R\$ 57,10 para R\$ 1.201,00. Um aumento de 2003% para a zona de código 5 e de 6778% para a zona de código 1 (CARRAZZA, 2011, p.665).

Vale chamar atenção ao fato de que nem a Lei nº 5.392/2010 nem a Planta Genérica de Valores por ela estatuída terem se prestado a demonstrar ou justificar a

necessidade de estabelecimento dos novos parâmetros por elas trazidos. Não há qualquer delimitação de critérios e métodos que porventura tenham sido utilizados na obtenção dos novos valores atribuídos para fins de apuração da base de cálculo *in concreto* do IPTU/2011.

Sendo assim, o contribuinte atingido pela atualização se viu impedido de investigar a verdade material que a circundou, o que traduz clara desobediência ao Princípio da estrita legalidade tributária - insculpido no artigo 150, I, da CF -, vez que a ausência das razões determinantes à atualização impossibilita, a princípio, o exercício do direito de defesa, dificultando a demonstração de descumprimento da lei tributária (CARRAZZA, 2011, p.666).

Ademais, a motivação revela-se indispensável para que o controle quanto à regularidade do ato possa ocorrer. Sua ausência dificulta a avaliação dos motivos, permitindo que atos defeituosos venham a ser considerados como válidos (JUSTEN FILHO, 2005, p.259). Ou seja, a ausência de fundamentação no ato administrativo que criou a nova Planta Genérica de valores, introduzindo novos critérios de avaliação aos imóveis urbanos, impede a verificação de esta retratar ou não a verdade jurídica formal que deveria estar sendo cumprida ali.

A exigência de motivação idônea, então, impunha que fossem assinaladas, por meio de critérios objetivos e racionalmente controláveis, as razões que justificavam a reavaliação, para mais, do valor atribuído ao metro quadrado dos imóveis urbanos (CARRAZZA, 2011, p. 668).

Ademais, a introdução da Planta de Valores Genéricos trazida pela Lei nº 5.392/2010 implicou em clara afronta aos princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da capacidade contributiva, tais quais discutidos no tópico antecedente, vez que elevou os valores venais dos imóveis para acima do preço de mercado, não observando os ditames da proporcionalidade e razoabilidade, o que implicou em cálculo do IPTU em valor que desrespeita a capacidade contributiva, resultando em tributação com claro efeito de confisco.

Ainda, pode-se também argumentar que o abrupto aumento, aprovado no apagar das luzes do exercício de 2010 (28/12/2010), terminou por implicar em violação à própria segurança jurídica, frustrando a confiança e desprezando as justas expectativas do contribuinte ao gerar um ônus imprevisível e para o qual aqueles

não haviam se planejado.

E foram justamente esses pontos os levantados na ADIn ajuizada pela OAB-MA, que argüiu, desta forma, a violação “aos arts. 19, 122, §1º, e 124, IV, da Constituição do Estado do Maranhão, que correspondem, *mutatis mutandis*, respectivamente, aos artigos 37, 145, §1º e 150, IV, da Constituição Federal” (CARRAZZA, 2011, p. 684). Tais artigos correspondem, precisamente, aos princípios da Legalidade, da Capacidade Contributiva e da Vedação ao Confisco.

O artigo 37 da CF foi utilizado por conta da ofensa à legalidade, vez que inexistiu discriminação da motivação do ato, o que feriu a legalidade por impedir, a princípio, a análise de descumprimento da lei tributária, nos moldes do já referido artigo 150 da Carta Magna. Além disso, a inobservância da motivação do ato, e também o efeito prático gerado pela atualização, também feriram a própria moralidade, à qual a administração também deve obediência de acordo com o preceituado no suprarreferido artigo 37.

Já o artigo 145, § 1º, traz, justamente, a necessidade de observância à capacidade contributiva, conforme já amplamente discutida no tópico antecedente. Por sua vez, o artigo 150, inc. IV, veda a utilização de tributo com efeito de confisco, o que, conforme também já tratado no tópico antecedente, decorre da inobservância, ao estatuir imposto maior do que aquele que deveria ser suportado, da capacidade contributiva. Ambos preceitos constitucionais foram igualmente ofendidos pela aprovação da Planta Genérica de Valores através da Lei nº 5.392/2010.

Além disso, a aprovação da Planta Genérica de Valores trazida pelo artigo 1º da Lei nº 5.392/2010 ofendeu, de igual modo, conforme já exposto, os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e da não surpresa (CARRAZZA, 2011, p.689).

Tendo em vista que os princípios ofendidos encontravam previsão não apenas na Constituição Federal, mas também na Constituição do Estado do Maranhão, a via eleita pela OAB-MA, qual seja, ação direta genérica face a Suprema Corte Local (STJ-MA), foi adequada à discussão.

Sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta, há previsão no artigo 103, inciso VII, da Constituição Federal que confere capacidade ao Conselho Federal da OAB para propô-la. Tal dispositivo, por simetria, já irradiaria seus efeitos aos

Conselhos Seccionais da OAB, conferindo-lhes legitimidade para a propositura da ADIn face os Tribunais de Justiça dos Estados, quando leis e atos normativos estaduais e municipais ofendam as Constituições dos Estados. Embora tal já fosse suficiente à propositura, pela OAB-MA, da Ação no caso em tela, há previsão explícita no artigo 92, IV, da Constituição do Estado do Maranhão, que assim estatui:

Art. 92. São partes legítimas para propor ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo estadual ou municipal, em face desta Constituição:

(...)

IV – o Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil;

Desta forma, em razão de previsão explícita na Constituição Estadual do Maranhão e também em decorrência da matéria debatida (instituição de IPTU com efeitos confiscatórios) transcender meros interesses individuais, indiscutível a legitimidade da OAB-MA para a propositura da ADIn.

### 3 DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Uma vez estabelecida a hipótese de incidência do IPTU, passa-se ao estudo do instituto do lançamento tributário, por meio do qual ocorre a constituição do crédito tributário, sendo apurado o *quantum debeatur*. Quando a ocorrência de um fato gerador é identificada, é através do lançamento que o Estado individualiza e formaliza o crédito tributário, sendo este um requisito mesmo de exigibilidade.

Para tanto será, inicialmente, analisada a questão de ser o lançamento um ato ou um procedimento. Após, a natureza jurídica do lançamento será abordada para, enfim, descrever as modalidades de lançamento existentes e, em especial, o lançamento do próprio IPTU.

Devemos observar que o Estado mantém uma relação com os seus créditos que é diferente da dos particulares para com os seus. Os particulares, sejam pessoas físicas ou jurídicas, possuem documentos que os legitimam enquanto possuidores de seus créditos. O Estado está legitimado como credor de créditos (débitos dos contribuintes) tributários através de lei tributária, que é abstrata, geral, de aplicação em massa e prevê fatos geradores que vão ocorrer aos montes. Sob esse panorama, é necessário o lançamento para que o Estado identifique o crédito e possa cobrá-lo. Sem o lançamento, não haverá possibilidade de cobrança.

Lançamento é, pois, a atuação do Estado no sentido de, uma vez identificadas a ocorrência de um dado fato gerador, a existência do sujeito passivo e a legislação de regência, apurar o montante devido. É o lançamento que viabiliza ao Estado a cobrança do seu crédito, uma vez que este consiste na formalização da constatação de que houve subsunção do fato à norma tributária (BORGES, 1999, p. 18).

O contribuinte, antes do lançamento, já tem como saber que existe uma obrigação de pagar imposto, pois possui os meios necessários para identificar a ocorrência do fato gerador. Mas é o lançamento que traz ao contribuinte a certeza de quanto, quando e de que forma pagar. Isto porque lançar é mais do que simplesmente formalizar o crédito, é, primordialmente, individualizá-lo, fazendo-o nascer enquanto relação jurídica tributária fisco-contribuinte.

Luciano Amaro (2010, p. 359) discorre sobre tal instituto:



A ocorrência do fato gerador dá nascimento à obrigação tributária. Em diversas situações, porém, embora ocorrido o fato gerador, a lei tributária não requer do sujeito passivo nenhum pagamento se e enquanto não houver, por parte do sujeito ativo, a prática de um específico ato jurídico, que se reflete num escrito formal (isto é, um documento escrito, na forma prevista em lei), do qual se deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de que este fique adstrito a, no prazo assinalado (no próprio documento ou na lei), satisfazer o direito do credor, sob pena de serem desencadeados os procedimentos tendentes à cobrança via constrição judicial.

É o lançamento que permite ao Estado a cobrança dos seus créditos tributários. Hugo de Brito Machado (2012, p. 178) bem assevera que cabe à autoridade administrativa o dever indeclinável de realizar o lançamento tributário, enquanto o Estado, por sua vez, tem direito ao tributo, advindo da criação do crédito tributário através do lançamento, vez que é ele o sujeito ativo da obrigação tributária. Ao que finaliza: “o Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.”.

Logo, identificada a obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de proceder com o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, conforme prevê o art. 142, § único do CTN. É preciso perceber que, para o CTN, o lançamento, uma vez ocorrido o fato gerador, deveria ser “fulminante e infalível”, assim como se pode afirmar ser a incidência da norma tributária. Não há discricionariedade alguma no ato de lançamento, que apenas se resume à verificação da ocorrência fenomênica da norma e sua correta – e legal – documentação.

É daí que se extrai que o lançamento compõe verdadeira formalidade para constituição e exigência do crédito, o qual tem o seu fundamento jurídico na norma geral. O documento resultante do ato de lançamento, em que pese ser elemento de formalização da constituição do crédito, não guarda relação com o fundamento jurídico do mesmo. Trata-se de documento que informa às partes o nascimento do crédito, não se confundindo com a norma que legitima as partes a figurarem naquela relação jurídica.

Sobre as regras aplicáveis ao lançamento, no que diz respeito aos elementos da regra matriz, aplica-se a legislação vigente à época de ocorrência do fato gerador, mesmo que tais regras tenham sido posteriormente modificadas, vez que é o tempo que rege o ato. É o que nos confirma o artigo 144 do CTN. Apenas no que diz respeito às regras de penalidade, o princípio de retroatividade da lei mais favorável é aplicado, de modo que há a possibilidade de aplicação da lei mais benéfica que

esteve em vigor desde a ocorrência do fato gerador até o lançamento. Em relação às regras procedimentais relativas ao lançamento, aplica-se a legislação vigente à época deste.

### 3.1 ATO OU PROCEDIMENTO

Inicialmente, faz-se mister esclarecer que é muito comum a visão que estabelece que o lançamento “não pode ser – por impossibilidade lógica – *procedimento* (sucessão encadeada de atos). É *ato*.” Tal é a opinião de parcela da doutrina, tendo sido bastante asseverado por Sacha Calmon Navarro Côelho (2010, p.666). Autores que concordam com tal ponto, defendem não se poder impugnar um procedimento. Impugna-se um ato. Assim como não se pode ter como termo *a quo* da contagem decadencial todo um procedimento, mas sim um ato - individualizado no tempo.

Nesta linha, o lançamento será ato singular, cuja realização será sempre precedida por procedimentos preparatórios, havendo também procedimentos revisionais que poderão, em alguns casos delimitados, sucedê-lo. Logo, poderá haver declaração de subsistência ou insubsistência, no todo ou em parte, o que será feito através do chamado controle do ato administrativo, executado pela própria Administração (CÔELHO, 2010, p.666).

O lançamento, assim, é ato de aplicação da lei aos casos concretos, sendo feito, necessariamente, segundo a lei vigente ao tempo em que foi consumado o fato gerador, o que, como já visto, ocorre no dia 1º de janeiro. E passará o lançamento a ser definitivo a partir do momento em que não mais couber recurso do contribuinte ou recurso *ex officio* (CÔELHO, 2010, p.668).

Todavia, inobstante a coerência da posição de Sacha Calmon Navarro Côelho, insta trazer à discussão o entendimento esposado por José Souto Maior Borges, vez que este realizou grande estudo acerca do tema e traz posições também bastante pertinentes.

Defende tal doutrinador que o lançamento não trata de mera aplicação da lei, pois, como atesta a Teoria Pura do Direito, todo ato normativo não apenas aplica o Direito, mas também promove sua criação. E, no caso do lançamento, este não se

limita a apenas aplicar a norma, mas, simultaneamente, também cria uma norma individual, cujos efeitos serão irradiados tanto para o Fisco quanto para o sujeito passivo (BORGES, 1999, p.125).

Assim, direitos e deveres, que até então eram inexistentes, passam a existir em decorrência da pura conclusão do lançamento, o que mostra ser tal ato um ato de criação do Direito.

O aludido autor expõe de forma categórica tal raciocínio ao estabelecer que a eficácia jurídica do lançamento, sua força obrigatória, decorre especificamente do efeito que consiste em condicionar toda a atividade que será realizada após ele, tanto pelo fisco quanto pelo sujeito passivo. De forma que, com o lançamento, ambos, fisco e o contribuinte, passarão a estar obrigados a adotar condutas cuja obrigatoriedade não existia anteriormente à realização do lançamento. Assim, o lançamento faz nascer norma que não existia antes de sua prática, sendo esta norma o conteúdo do lançamento (BORGES, 1999, p.114).

Nesta senda, da mesma forma que o artigo 142 do Código Tributário Nacional é norma inegavelmente objetiva, a norma que nasce a partir da prática do ato de lançamento também será uma norma objetiva, sendo que a diferença entre tais normas será justamente a extensão de seus âmbitos de validade. Enquanto o âmbito de validade do Código Tributário Nacional é geral e abstrato, o do lançamento será individual e concreto. Assim sendo, o lançamento e a norma por ele posta são exatamente a individualização e concretização do supracitado artigo (BORGES, 1999, p.116).

José Souto Maior Borges (1999, p.119) também atesta a existência de um procedimento de lançamento, sendo o autor manifestamente contrário à suposta obviedade, trazida por Sacha Calmon Côelho, de que o lançamento será sempre, e inexoravelmente, um ato.

Desta forma, o procedimento que o aludido autor defende existir será vinculado e obrigatório, além de indisponível. Tal procedimento será, então, “o caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa manifestação jurídica de plano superior – a legislação – produz manifestação jurídica de plano inferior – o ato administrativo de lançamento” (BORGES, 1999, p.120).

Por fim, o supracitado autor consigna, como já exposto, que o ato administrativo

traduzirá uma norma individualizada, o que só será legitimamente realizado por meio da aplicação da norma superior que o condiciona (BORGES, 1999, p.124).

Na visão de Eurico Marcos Diniz de Santi (1996, p.128), a dicotomia ato-lançamento pode ser resolvida simplesmente “colocando esta dualidade em planos distintos: o procedimento, no plano fático; o ato-norma, no plano normativo”.

Assim, tem-se que o ato de lançamento é aquele que exara a norma individual e concreta, mas tal ato é precedido por um procedimento administrativo, cujo fim precípua é justamente fazer com que a norma jurídica superior seja verdadeiramente manifestada através do ato de lançamento que é por ela condicionado.

Desta forma, há um procedimento legal, obrigatório e vinculado, ao final do qual é praticado o ato de lançamento, que traz ao mundo jurídico a norma individual e concreta.

### 3.2 NATUREZA JURÍDICA

Outra questão enfrentada pela doutrina relacionada ao lançamento tributário é a sua natureza jurídica, se declaratória ou constitutiva.

Segundo a corrente que defende a natureza constitutiva, o art. 142 do CTN deve ser lido literalmente, ao utilizar o termo “constituir” o crédito. Para esta corrente, a palavra “constituir” significa “criar” e, assim, o próprio CTN preceitua que não se pode falar em crédito, antes de haver um lançamento que o constitua (COSTA, 2012, p. 236).

Desta forma, se ocorre o fato gerador, nasce a obrigação, mas não nasce ainda o crédito. Só depois do lançamento é que se tem o crédito. O IPTU, inclusive, é um dos impostos utilizados para justificar tal teoria, uma vez que, em que pese o contribuinte possuir imóvel urbano em 1º de janeiro, o pagamento não pode ser feito antes do recebimento do carnê de IPTU.

Já para a corrente declarativista, é inconcebível dizer que alguém está obrigado a um pagamento, se essa obrigação não corresponde a um crédito. Para tal corrente, com o fato gerador, nasce a obrigação e também o respectivo crédito (COSTA,

2012, p. 236). Todavia, não se pode ainda cobrar o crédito, pois esse crédito não é exigível, faltando-lhe um requisito, que é o lançamento (crédito latente, crédito inexigível).

Os doutrinadores desta segunda corrente defendem, portanto, que a lei impõe o lançamento como requisito de exigibilidade. Em palavras resumidas: o lançamento confere exigibilidade ao crédito tributário, mas esse crédito já nasceu com o fato gerador.

A corrente declarativista avança em relação à anterior ao conceber graus de eficácia ao crédito.

Atualmente, a tendência da maior parte da doutrina é a de se filiar à corrente declarativista, a exemplo de Regina Helena Costa (2012, p. 236) e Sacha Côelho (2010, p. 671) concebendo que o crédito tributário nasce com a obrigação e que o lançamento apenas lhe confere exigibilidade. Paulo de Barros Carvalho (2010, p.473), no entanto, explica que “tudo depende do sistema de referência, do modelo com que o cientista opera as categorias do direito”.

Em relação à divergência atual na doutrina, tem-se, de um lado, a posição de Sacha Calmon Navarro Côelho (2010, p.671), que defende ser esta declaratória, servindo o lançamento apenas para declarar o *quantum debeatur* e, secundariamente, para dar uma injeção de exigibilidade ao respectivo crédito tributário por ele gerado.

Há também posições intermediárias, bem ilustradas por Claudio Carneiro (2011, p.608), ao defender que pode-se dizer, “modernamente, que o lançamento é declaratório da obrigação e constitutivo do crédito”. O lançamento, portanto, é constitutivo do *crédito tributário* e apenas *declaratório* da *obrigação* correspondente. (Hugo de Brito Machado, p. 183).

Analisando tudo quanto exposto, mostra-se mais coerente vislumbrar a natureza dúplice que o ato de lançamento apresenta, superando, como propõe Souto Maior Borges (1999, p. 421), as teses declarativista e constitutivista.

Tem-se, assim, que a polêmica acerca da natureza jurídica do lançamento pode ser solucionada, assumindo que a declaratividade corresponde, basicamente, à porção determinada da norma individual e concreta, enquanto a constitutividade corresponde à sua porção indeterminada (BORGES, 1999, p. 422).

Assim, é a partir do lançamento que efetivamente ocorre a criação de uma norma individual e concreta que - até então - era inexistente.

O lançamento, então, deve ser entendido como um ato jurídico normativo cujo objetivo é a criação de uma norma individual e que é realizado a partir de um procedimento – caminho juridicamente condicionado. É, então, um ato que é antecedido por um procedimento, sendo, portanto, um ato-procedimento ou, expressão cronologicamente mais acertada, um procedimento-ato.

Já quanto à natureza jurídica do lançamento, esta deve ser entendida como declarativa da obrigação tributária ocorrida com o fato gerador concreto, mas constitutiva da norma individual e concreta, assim como do crédito e de sua exigibilidade, com o subsequente fluxo prescricional. É por esta razão que é possível vislumbrar obrigação sem crédito, bastando, para tanto, que o lançamento não venha a ocorrer. (BORGES, 1999, p. 439).

Isto porque é a partir do lançamento que ocorre a criação de uma norma individual que, até então, não existia. “Pensando assim, a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo ato de lançamento tributário, assumirá a feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjetivos” (CARVALHO, 2010, p. 476).

É importante perceber que, realizado o fato gerador, o contribuinte já sabe que tem que pagar, mas o Estado não sabe exatamente o que (quanto) tem a receber - a menos que haja um cadastro com dados suficientes que o viabilizem tal ciência. O Estado só saberá o que tem a receber (ou confirmar tal crédito), e só poderá cobrar, após o lançamento, pois isso diz-se que o lançamento constitui o crédito tributário.

Constituir significa compor um todo com elementos diversos. E é exatamente esse um dos papéis do lançamento.

Sendo crédito o vínculo jurídico de natureza obrigacional, por certo que este não estava aperfeiçoado antes do lançamento. Até que se proceda com o lançamento do crédito tributário, há, esta sim, uma obrigação ao pagamento do tributo, mas não há ainda uma relação concreta, específica e individualizada entre o fisco e contribuinte, uma vez que não se têm concebidas data, forma ou mesmo o objeto de adimplemento da obrigação.

### **3.2.1 Da Norma Jurídica e da singularidade da Norma Jurídica Tributária em razão da necessidade do lançamento**

Tem-se como premissa para o presente estudo que o lançamento é a norma jurídica individual e concreta apta a permitir ao Fisco a cobrança da exação tributária. Estabelecido este axioma, aqui considerado, relevante tecer breves considerações acerca da norma jurídica e, em especial, da norma jurídica tributária.

Em um primeiro plano, devem ser fixados os conceitos de validade, vigência, eficácia jurídica, eficácia técnica e eficácia social.

A validade de uma norma jurídica é o seu ingresso, após processo formal pré-concebido, no ordenamento jurídico positivo. A norma jurídica é válida, portanto, quando o seu processo de elaboração atende aos requisitos formais estatuídos pelas normas que regulam seu ingresso no mundo jurídico. Estas últimas, por sua vez, hão de guardar conformidade com a Constituição (KELSEN, 2011, p. 236).

Em outras palavras, norma válida, para o Direito Positivo, é a norma que pertence ao sistema, vez que foi submetida ao processo previsto para a sua criação, superou todas as fases e se fixou como tal através de meios juridicamente pré-determinados. Como bem explica Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 442), “norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema”.

A vigência, por sua vez, refere-se à capacidade de produzir efeitos que uma dada norma, válida, possui. “É ter força para disciplinar, para reger, cumprindo a norma seus objetivos finais” (CARVALHO, 2009, p. 443). Importante ressaltar que esse atributo, inerente à norma válida, pode, ainda, ser limitado no tempo e no espaço.

Desta forma, a eficácia jurídica é o atributo imperativo que deriva da ocorrência fenomênica de um fato jurídico. É, nos dizeres de Paulo de Barros (2009, p.451/452), “o próprio mecanismo lógico da incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente”. É, pois, em verdade, a propriedade que o fato jurídico possui de causar a propagação dos efeitos que a norma lhe atribui.

A eficácia técnica é o efeito causado pela juridicização de um acontecimento. Uma reação de decorrência lógica a partir da ocorrência de um dado fato que, ao ser juridicizado pela norma que o rege, gera, assim, seus efeitos jurídicos imediatos, vez que já removidos os obstáculos que impediam tal propagação (CARVALHO, 2009,

p.452). Ou seja, se a previsão da norma não se concretizar por conta de dificuldades de ordem material que impeçam a configuração de sua incidência, haverá uma ineficácia técnica.

Já a eficácia social ou efetividade guarda relação com a forma como a comunidade se comporta face o comando normativo, com as conseqüências comportamentais almeçadas pelo legislador. É socialmente eficaz, efetiva, a norma que é concretamente seguida pelos seus destinatários, vez que satisfaz os desejos e expectativas do elaborador da norma. E, por outro lado, será socialmente ineficaz a norma “cujos preceitos não foram cumpridos pelos sujeitos envolvidos na situação tipificada (CARVALHO, 2009, p. 454).

Posto isto, em relação à norma tributária propriamente dita, há de se fixar que o lançamento é elemento distintivo entre esta e todas as outras normas jurídicas. Inobstante não integrar o objeto do presente trabalho a discussão acerca da autonomia do Direito Tributário, há de se pontuar, neste tópico sobre a norma jurídica e a norma jurídica tributária, a necessidade do lançamento como elemento diferenciador da norma tributária. Este, tamanha a importância que tem para este ramo do direito, pode, sim, ser suficiente à caracterização da autonomia deste ramo.

Quanto a isto, a idéia de divisão do Direito em ramos foi instituída a partir da busca pela finalidade didática, com vistas a facilitar o entendimento dos indivíduos que se propuserem a enfrentar a busca pelo conhecimento jurídico. Representa, portanto e verdadeiramente, uma ficção. Em verdade, o Direito é um universo composto por inúmeras normas jurídicas, cujos sentidos dialogam entre si, conferindo completude ao ordenamento. O ordenamento jurídico, assim, se manifesta de maneira única e harmônica, revelando o caráter sistemático que possui.

De forma que, na estrutura sistemática, é inadmissível o trato de matérias isolando-as em absoluto, vez que a interrelação é decorrência do próprio sistema. Nem poderia ser diferente, pois o Direito Tributário ocupa-se com temas que incessantemente reportam-se a assuntos de outras searas (trabalhista, cível, previdenciário, constitucional etc.).

Dando seqüência ao objeto deste tópico, o lançamento é, pois, elemento fundamental para os planos de validade, vigência e eficácia da norma jurídica tributária, o que justifica um estudo singular desta.



O lançamento garante, pois, a eficácia técnica da norma tributária, pois à medida que a individualiza, garante o seu cumprimento pelo contribuinte individual, eliminando quaisquer entraves ao vínculo obrigacional que, inexorável e infalivelmente, já havia surgido quando do fato gerador (CARVALHO, 2009, p. 452).

A norma tributária geral e abstrata impõe obrigação de dar (dinheiro), a qual não é idêntica para todos os contribuintes. E é apenas o lançamento que poderá individualizar essa norma. Infere-se daí que, em que pese a norma tributária poder ter os atributos de validade, vigência e eficácia jurídica por si mesma, apenas o lançamento irá lhe possibilitar os atributos da eficácia técnica e eficácia social.

Ainda sobre a norma jurídica, Tércio Sampaio Ferraz Junior pontua que, entre os séculos XVI e XVII, o Direito se tornou cada vez mais escrito, o que teria ocorrido em razão do rápido crescimento da quantidade de leis emanadas do poder constituído e também pela redação oficial, com a conseqüente decretação, da maior parte das regras costumeiras. Além disso, foi nessa época que, com a recepção do direito romano, consolidou-se a hierarquia das fontes do direito (leis, costumes, direito alienígena). Foi também nessa época que se aguçou a percepção da necessidade de regras interpretativas. Todas essas novidades no mundo do direito fizeram nascer duas novas condicionantes, uma de natureza política e outra de natureza técnico jurídica: a noção de soberania nacional e o princípio da separação dos poderes; e o caráter privilegiado que a lei assume como fonte do direito e a concepção do direito como sistema de normas postas. (FERRAZ JUNIOR, 2003, p. 72/73).

O Direito Tributário, assim como o Direito como um todo, utiliza-se de fontes não escritas. Esse ramo, entretanto, o qual se rege, dentre outros princípios, pelo princípio da legalidade e da legalidade estrita, tem no direito positivado, nas normas escritas, sua garantia máxima de segurança jurídica. Neste prisma, em que pese leis e regulamentos virem a destrinchar, minuciosamente, as nuances da obrigação tributária (principal ou acessória), é justamente o lançamento que irá delimitar, individualizar e quantificar a obrigação, bem como formalizá-la.

### **3.2.2 Norma Individual e Concreta e Norma Geral e Abstrata**

De acordo com conceito trazido pelo art. 3º do CTN, tributo é: “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não

constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Tendo como premissa esta norma, dois pontos devem ser levantados: o caráter compulsório do tributo; e determinação de cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Inobstante o artigo do CTN apontar alguns requisitos à classificação da exação como tributo, a compulsoriedade é, indubitavelmente, a sua característica mais marcante. Tal atributo (compulsoriedade), embora seja típico de todas prestações jurídicas, é ainda mais marcante nas prestações tributárias, caracterizando-se pela total “ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação” (MACHADO, 2012, p. 57).

Ou seja, o elemento volitivo das partes que ocupam os pólos passivo e ativo da obrigação tributária é completamente abstraído, havendo dever jurídico de prestar tributo em razão de imposição legal.

A norma que não prevê coerção em caso de descumprimento não tem eficácia plena. O próprio Direito só pode ser satisfatoriamente definido como ordem de coação, sendo, apenas por este traço, satisfatoriamente separado de toda e qualquer outra ordem social (KELSEN, 2011, p. 60).

Não seria leviano dizer que a norma tributária geral e abstrata de imputação de obrigação principal é uma norma facultativa, haja vista a impossibilidade de coerção de seu cumprimento antes do lançamento. O lançamento tributário é a norma individual e concreta à qual se condiciona o cumprimento da norma geral (CARVALHO, 2010, p. 508/509).

Sem que haja lançamento, não se pode falar em aplicação de sanção, o que faz a norma tributária ser imperfeita. A norma tributária geral e abstrata não é uma norma perfeita, pois, mesmo havendo previsão de garantia de seu cumprimento por meio coercitivo, tal meio não pode ser usado sem que seja feito o lançamento. Sem o lançamento, a norma geral não se aperfeiçoa, ficando impedida de produzir efeitos no mundo real dos acontecimentos. Isto porque “a exigibilidade do crédito pelo sujeito ativo depende do lançamento” (AMARO, 2010, p. 402).

Em outras palavras: a norma geral e abstrata, por si só, não é uma norma de eficácia completa, pois: **i)** não pode ser cumprida sem o seu aperfeiçoamento (lançamento); **ii)** não há como aplicar coerção para o seu não cumprimento puro e simples, só podendo ser aplicada coerção por descumprimento posterior à edição da norma individual e concreta.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, norma jurídica é o pensamento individual extraído do texto do direito positivo. É, pois a significação estruturada, compreendida através do enunciado prescritivo na forma de hipótese que gera uma consequência. (CARVALHO, 2009, p. 441/442).

Além disso, a noção de tributo trazida pelo Código Tributário Nacional prevê cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada. É notória a necessidade de aperfeiçoamento da norma tributária geral, pela criação da norma individual e concreta, para que seja possível à administração pública cobrar o tributo. É preciso que se formalize o exato crédito devido. O lançamento é, pois, o marco inicial para que a atividade administrativa de cobrança do tributo se inicie.

Enquanto a norma tributária geral impõe a obrigação tributária a um sem número de contribuintes, estipulando critérios para fixação de elementos como o *quantum* a ser pago, o agente responsável, dentre outros, é o lançamento tributário que, ao restringir e formalizar uma obrigação individual, permite à administração pública a persecução daquele crédito específico.

Não poderia a administração do Estado perseguir créditos abstratos. Isso porque, por mais que a norma geral forneça todos os elementos para a delimitação da obrigação individual, é preciso que se formalize tal delimitação para que, com essa base, o Estado credor possa, através da sua administração, exigí-los.

É preciso estabelecer como premissa para estudo da ciência do Direito a existência de dois universos: o universo prescritivo das normas e o universo real dos acontecimentos, o qual é alcançado pelos enunciados daquele primeiro universo. No Direito tributário, o universo real dos acontecimentos, vale dizer, relava-se para a Ciência do Direito em dois momentos: quando o fato tributável ocorre (tem-se a subsunção do fato á norma prescritiva) e quando o contribuinte adimple a obrigação tributária (tem-se o cumprimento da obrigação prevista em norma).

Ocorre que a norma tributária de estipulação de incidência de tributo prevê sempre uma obrigação de dar (dinheiro). Assim sendo, sempre ter-se-á dois momentos: a ocorrência do fato gerador, cuja prescrição em norma qualificará o fato como jurídico, e o cumprimento da obrigação prescrita. A transição desses dois momentos, ambos atinentes ao mundo fenomênico, passa pelo mundo normativo, impescindindo norma geral e abstrata, que abarque a ocorrência do fato, e norma individual e concreta, que permita o cumprimento da obrigação.

Vejamos as lições de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 293):

A mensagem deontica, emitida em linguagem prescritiva de condutas, não chega a tocar, diretamente, os comportamentos interpessoais, já que partimos da premissa de que não se transita livremente do mundo do “dever-ser” para o do “ser”. Interpõe-se entre esses dois universos a vontade livre da pessoa do destinatário, influenciando decisivamente na orientação de sua conduta perante a regra do direito.

Vale dizer que a perseguição pela satisfação do crédito é elemento de coesão entre o plano dos fatos e o plano das normas. O lançamento é, pois, sob esse ângulo, o limiar entre o plano meramente descritivo das normas e a sua aplicação ao fato prescrito.

Esse processo de identificação da subsunção do fato à norma e formalização dessa subsunção, com indicação das nuances dos efeitos jurídicos da incidência, é o que a doutrina chama de “processo de positivação”. Como bem pontuado por Paulo de Barros Carvalho, processo de positivação é o caminho através do qual, tendo como ponto de partida as concepções abrangentes da norma geral e abstrata, se chega, através da norma individual e concreta, à região material das condutas intersubjetivas. (CARVALHO, 2012, p. 247).

Sem esse processo de positivação, que culmina na edição da norma individual, não há cumprimento efetivo da norma geral, uma vez que não há possibilidade nenhuma de alteração concreta nos fatos sociais, de alcance das condutas inter-humanas.

Em que pese o preceito de cobrança do tributo através de atividade administrativa plenamente vinculada, conforme já pontuado, não sendo instaurada situação de inadimplência, há de se frisar a possibilidade, prevista no ordenamento jurídico brasileiro, de que o processo de positivação conte com o auxílio do próprio contribuinte.

A norma individual e concreta, sem perder a sua essência de formalização da incidência da norma geral e indicação dos limites da obrigação tributária, pode ser emitida pelo próprio contribuinte, através do autolançamento (lançamento por homologação). Em relação ao tributo em estudo (imposto sobre a Propriedade predial e Territorial Urbana – IPTU), a norma individual é produzida pela administração pública, através e lançamento de ofício.

### 3.3 MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Vale trazer à baila os diferentes tipos de modalidades de lançamento. São eles: o

lançamento por homologação (e o autolançamento); o lançamento por declaração; e o lançamento de ofício.

Assim, quanto ao modo de realização do ato de lançamento, há impostos para os quais tal ato é feito por homologação, nos quais é o contribuinte quem apura o valor devido e realiza o pagamento a partir do valor por ele apurado, ficando tal apuração sujeita à revisão pelo Fisco, desde que esta ocorra em respeito ao prazo de 5 anos, depois do qual ocorrerá sua homologação tácita.

Parcela da doutrina discute a possibilidade de existência da figura do autolançamento, quando o próprio sujeito passivo praticaria o lançamento. Para Kiyoshi Harada (2010, p.1), trata-se de nomenclatura equivocada para o suprarreferido lançamento por homologação.

O autolançamento é, então, aquele em que todo o procedimento anterior, os atos materiais de determinação do crédito tributário, é cometido ao contribuinte, que não só apura o valor devido, mas também tem a obrigação legal de antecipar o respectivo pagamento – caso não pague, a autoridade administrativa poderá homologar a apuração e, então, notificar o contribuinte para que proceda ao pagamento (MACHADO, 2012, p.183).

Portanto, ao fisco compete simplesmente homologar os atos que o contribuinte praticou. Mas essa homologação do fisco, mesmo que tácita, é o parecer final a respeito da existência e do montante do aludido crédito. Ou seja, mesmo com todo o trabalho material sendo feito pelo contribuinte, o lançamento, atividade privativa da administração pública que é, só irá se operar com a homologação – que pode ser tácita, no caso (MACHADO, 2012, p.185).

O autolançamento deriva, portanto de uma relação de sujeição dos particulares para com o Estado, implicando em “assunção, por parte daqueles, de deveres de colaboração com a Administração Pública”, devendo tal ocorrer, impreterivelmente, “em conformidade com os princípios do Estado de Direito” (HORVATH, 1997, p. 48).

Desta forma, é a colaboração do sujeito passivo para com a atividade de tributação que estar a ser exigida. Tal auxílio é exigido de forma intensa em razão da “elaboração de figuras impositivas de maior complexidade estrutural e tecnicamente mais refinadas, isto tudo visando a realizar a justiça tributária, que é postulado do moderno Estado Democrático e Social de Direito” (HORVATH, 1997, p. 48).

Ademais, o autolançamento também é fruto da constatação de resultados negativos nos procedimentos tributários realizados pela Administração Tributária, em razão dos quais pode-se constatar as vantagens desta modalidade de lançamento, que possibilita “uma aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional da lei tributária” (HORVATH, 1997, p. 49). Muito embora, deva-se salientar que, de igual modo, há chance de o contribuinte incorrer em erro.

Além disso, o autolançamento também permite ao sujeito passivo conhecer antecipadamente o seu débito tributário, propiciando-lhe que se planeje e disponha de seu patrimônio com uma maior segurança. O que torna a lei tributária mais econômica e viável também ao contribuinte (HORVATH, 1997, p. 49).

Sobre o autolançamento, o STJ firmou sua jurisprudência (AgR no Ag 512.823-MG) no sentido de que, uma vez verificada a existência de saldo devedor nas contas que forem apresentadas pelo contribuinte, a administração fazendária estará apta a efetuar a cobrança a despeito de instauração de processo administrativo fiscal ou de notificação (MACHADO, 2012, p. 185). Tal deve-se ao fato de a declaração realizada pelo contribuinte constituir o crédito tributário, sendo dispensada qualquer providência por parte do fisco, conforme entendimento trazido pela Súmula 436 do STJ.

Tal posicionamento gera três conseqüências práticas interessantes. Caso o pagamento da quantia declarada não seja realizado, o prazo prescricional do direito fazendário começará a correr no dia seguinte ao do vencimento, vez que a partir desse momento a cobrança já é possível. Há, também, impossibilidade de lançamento de ofício quanto aos valores declarados e não pagos, pois tal lançamento implicaria em duplicidade da exigência, vez que, se tais quantias já podem ser cobradas via execução fiscal e inscritas em Dívida Ativa, já há lançamento. Desta forma, não sendo admissível lançamento de ofício, também não o será a multa a ele correspondente, sendo possíveis apenas os acréscimos referentes à mora. Por fim, a autoridade administrativa não poderá alterar as quantias declaradas, devendo, caso entenda haver diferenças a serem cobradas, realizar a revisão de ofício do lançamento (MACHADO, 2012, p. 186).

Também há aqueles impostos cujo lançamento ocorre por meio de declaração, nos quais caberá ao contribuinte a obrigação de enviar declarações exigidas por força de lei. A partir destas declarações é que o Fisco realizará o ato de lançamento. Ou seja,

o procedimento anterior ao ato de lançamento envolverá a participação do contribuinte a fim de informar ao fisco acerca das especificidades do fato gerador a ser tributado. Aqui, o ato de lançamento será exatamente igual ao lançamento de ofício, deste diferindo apenas no tocante ao procedimento administrativo que o antecede.

Por derradeiro, há o lançamento de ofício, no qual tanto o procedimento anterior quanto o próprio lançamento são realizados pela atividade administrativa exclusiva do fisco. É este o caso do IPTU, imposto cujo lançamento é do tipo direto, inobstante também haja previsão de colaboração por parte do contribuinte, que ocorre quando este tem a obrigação acessória de proceder à inscrição do imóvel, assim como de comunicar eventuais melhorias realizadas no mesmo, a fim de possibilitar o correto enquadramento do imóvel no mapa de valores para que se proceda ao respectivo cálculo do valor venal de forma alinhada à atual realidade fática do imóvel. Mas como não há obrigatoriedade de apresentação anual de tal declaração, o lançamento deste imposto é sempre tido como sendo lançamento de ofício (BARRETO, 2009, p.246).

Uma vez verificado exatamente em que consiste o lançamento do IPTU, pode-se abordar o tema de sua revisão.

#### 4 DA REVISÃO DO LANÇAMENTO

O procedimento-ato de lançamento, como já exposto, é fruto da atividade administrativa e, portanto, tendo em vista o princípio constitucional da Legalidade - devidamente insculpido no art. 5º, II, reforçado no art. 37, e determinado pelo art. 150, I -, está inexoravelmente vinculado aos ditames da lei tributária. A legalidade é, então, o parâmetro de validade do lançamento.

Por tanto, é justamente a conformação entre a lei de regência e o lançamento que determinará a validade deste último, vez que é na obediência aos exatos traços da norma que o determina que reside o fundamento de sua validade. Sendo assim, é apenas através da verificação da adequação do lançamento à lei que o determinou que será possível confirmar sua validade jurídica (HORVATH, 1997, p. 62).

De forma que, tendo em vista o fato de o lançamento, ao final do procedimento que o antecede, ser um ato jurídico administrativo e, assim sendo, gozar de presunção (*juris tantum*) de legitimidade, sendo válido desde que é posto no mundo, apenas em não havendo subsunção à lei tributária e por meio da utilização dos meios legalmente aptos para tanto é que poderá haver a decretação de sua invalidade.

Esta decretação de nulidade, por sua vez, dependerá de determinada providência a ser tomada pelo sujeito passivo ou pelo próprio Fisco. E, como bem esclarece Estevão Horvath, até o momento em que esta seja decretada, o ato nulo estará (indevidamente) a produzir efeitos. Por esta razão é que a decisão que anular o lançamento terá efeitos constitutivos – sem ela, o lançamento não poderá ser tido como nulo - e eficácia retroativa, atingindo o lançamento desde o seu nascimento (HORVATH, 1997, p.64).

Neste ponto, vale salientar que o lançamento tem 3 principais pressupostos. Assim, o (i) agente competente para produzir o lançamento - que conferirá suporte existencial à linguagem prescritiva da norma individual e concreta - deverá observar a (ii) solenidade jurídica prevista (verificando o fato jurídico tributário, calculando o montante devido e identificando os termos da relação jurídica tributária), para após proceder à (iii) notificação, formalizando o ato (SANTI, 1996, p. 117/120).

Cabe, agora, distinguir os institutos da revogação e da anulação. No caso do lançamento, procedimento/ato administrativo vinculado que é, quando este não seja



realizado conforme a lei, estar-se-á face um lançamento defeituoso, que, como tal, poderá (deverá) ser anulado – e não revogado. Isto porque o ato de revogação ocorre por motivo de conveniência e oportunidade do administrador público, sendo cabível apenas nos atos que se enquadram no conceito clássico de discricionariedade.

Retornando às possibilidades que dão margem à alterabilidade do lançamento, estas estão inculpidas no artigo 145 do Código Tributário Nacional. Tem-se, em primeiro lugar, o direito do contribuinte, que se perceber indevidamente cobrado, de realizar a impugnação. Após, fala-se em recurso de ofício e iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do mesmo codex.

Aqui, vale um parêntesis para estabelecer que todas as possibilidades de alteração também trazem em si a hipótese de anulação, vez que a competência para alterar e revisar engloba, também, a competência para anular (HORVATH, 1997, p. 66).

Quanto ao artigo 149, vez que este se desenrola em diversos incisos, cuidando tanto do lançamento em si, quanto de sua revisão, curial trazer a opinião de José Souto Maior Borges (1999, p.341), que esclarece que o aludido artigo não apenas considera as hipóteses específicas de lançamento *ex officio*, mas, ainda, traz também as hipóteses de revisão de tal lançamento.

Não é outro o entendimento de Alberto Xavier (1997, p. 240), ao inferir que se deve assumir um conceito amplo de revisão, que abrangeria “tanto a *revisão oficiosa*, de iniciativa da autoridade administrativa competente, quanto a *revisão por impugnação*, de iniciativa dos sujeitos passivos, quanto ainda a *revisão por recurso de ofício*, por força de lei”.

Desta forma, o artigo trata, simultaneamente, não só da realização do lançamento, mas também das hipóteses de sua revisão, a ser realizada pela mesma autoridade administrativa que efetuou o lançamento, ou seja, há uma mistura de lançamento de ofício com revisão de ofício do lançamento, que são institutos jurídicos absolutamente diversos, vez que o procedimento administrativo de lançamento e o procedimento administrativo de sua revisão são bastante diferentes. Assim, vê-se que houve equívoco legislativo na produção do artigo 149, que deveria ser decomposto em dois artigos distintos, de modo que um regulasse o lançamento de ofício e outro a revisão de ofício do lançamento.

De maneira que, como bem esclarece Xavier (1997, p.241), o artigo regula tanto as situações em que inexistiu prática anterior, ocorrendo pela primeira vez a definição da “situação jurídica tributária pela autoridade administrativa”, quanto as situações em que o lançamento é de ofício revisto, casos nos quais “já ocorreu previamente a prática de um ato de primeiro grau, que será objeto de apreciação por ato de segundo grau, por iniciativa da Administração”.

O primeiro inciso do suprarreferido artigo estabelece que o lançamento poderá ser revisto de ofício quando a lei assim o determine. Tal dispositivo gera um grau de indeterminação praticamente ilimitado, vez que é apenas facultado à lei dispor sobre as hipóteses de revisão, não havendo qualquer exigência quanto ao conteúdo destes atos legislativos (BORGES, 1999, p.344).

Ainda, apesar de ainda não terem sido estabelecidos os conceitos de erro de direito e de erro de fato, é possível passar à uma análise preliminar do próximo inciso do artigo 149 do Código Tributário Nacional relevante para o presente estudo, que é o inciso VIII. Trata ele, justamente, da revisão por ocorrência de fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento, que é justamente a hipótese de revisão por erro de fato, que será minuciosamente estudado em tópico próprio, mas sobre o qual já é possível tecer alguns breves comentários.

Assevera José Souto M. Borges (1999, p.354) que “só o fato idôneo – ou seja, bastante, pelos efeitos jurídicos que acarreta no tocante à obrigação tributária – possibilita a revisão do lançamento com fulcro no art. 149, VIII”.

Já a hipótese do inciso IX, é a referente à ocorrência de fraude ou omissão da autoridade coatora, o que, como será adiante esclarecido, pode ser visto como uma mitigação à suposta impossibilidade de revisão por erro de direito, desde que seja provado que este adveio de fraude por parte da autoridade coatora.

Há, por fim, a disposição trazida pelo parágrafo único do artigo *sub examine*, que será estudada em tópico – seguinte – próprio.

#### 4.1 DA DECADÊNCIA

O parágrafo único do artigo 149 estabelece que a revisão só poderá ser feita se

respeitar o prazo decadencial estabelecido. Quanto a este prazo, merece destaque o magistério de José Souto M. Borges (1999, p.364), que esclarece que os termos da decadência aduzida pelo parágrafo único do art. 149 do Código Tributário Nacional são aqueles que sejam estabelecidos pelas pessoas que detenham competência constitucional para tanto.

Assim, as pessoas constitucionalmente competentes irão estabelecê-los por meio de norma tributária material. Tal conclusão é absolutamente congruente e está em harmonia com o próprio sistema constitucional tributário, desde que se admita que os prazos decadenciais e prescricionais que estão expressamente previstos no aludido código poderão ser alterados para menos. Deve-se lembrar, todavia, que a alteração para mais de tais prazos padecerá de inconstitucionalidade, vez que não se pode admitir que as entidades administrativas elasteçam os prazos decadências previstos na Constituição Federal.

Sobre este ponto, interessante aduzir que a dinâmica obrigacional subdivide-se em quatro fases distintas. A primeira delas é a descrição da hipótese de incidência, vale dizer, a previsão legislativa que traz o fato gerador abstrato. Em seguida, com a ocorrência no mundo fenomênico de tal fato gerador, tem-se o que a doutrina consagrou chamar de fato gerador concreto. E é na terceira fase que ocorre a constituição do crédito tributário, por meio do procedimento que conduz ao ato de lançamento. Após a constituição, a dinâmica obrigacional é encerrada com a extinção do crédito, seja pelo adimplemento, seja pela prescrição (SAMPAR, 2000, p.70).

É justamente na terceira fase, na constituição do crédito tributário, que reside a autonomia da revisão e onde pode verificar-se o traço distintivo entre lançamento e revisão de lançamento.

Preliminarmente, vale esclarecer que, assim como a hipótese de incidência, também o lançamento é uno e indivisível, de forma que, uma vez lançado, seu conteúdo não sofrerá alterações.

Desta forma, não há que se falar em decadência do direito de efetuar um novo lançamento, ou mesmo lançamento complementar, pois se válido o lançamento que já ocorreu, não será possível um novo lançamento pautado no mesmo fato gerador. O que a decadência irá atingir, em tais casos, é o direito de revisar de ofício o

lançamento.

Assim, tem-se que, da mesma forma que o lançamento dá origem a um determinado crédito tributário, a revisão originará um outro crédito. Como tanto o lançamento quanto a revisão estão pautados em um mesmo fato gerador, o prazo da revisão deverá obedecer rigorosamente o prazo do artigo 173 do Código Tributário Nacional, sendo o termo inicial “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

#### 4.2 ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO

Neste ponto, já tendo sido adentradas as hipóteses autorizadoras da revisão, estas poderão ser melhor aprofundadas por meio da apreensão de dois conceitos jurídicos imprescindíveis ao tema.

Trata-se do erro de direito e do erro de fato.

Em uma visão geral (civilista) pode-se dizer que o erro de fato recai sobre uma circunstância de fato, sobre qualidades essenciais da pessoa ou da coisa. Já o erro de direito é o relativo à existência de norma jurídica, o agente declara com o falso pressuposto de que está a proceder conforme a lei, estando este erro afeito à ignorância, tanto quanto ao falso conhecimento e à errônea interpretação da norma (HORVATH, 1997, p. 67).

Na visão do direito tributário, Sacha Côelho diz que erro de fato é “dar por ocorrido o que não ocorreu”, enquanto erro de direito é “a escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada” (CÔELHO, 2009, p.708).

Assim, inicialmente o erro de fato decorre da não apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento, enquanto o erro de direito trata de erro na valoração jurídica de um dado fato.

O erro de fato é, nos dizeres de Paulo de Barros, “um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado”, vale dizer que há desconhecimento sobre fato fundamental para a correta aplicação da norma; já o erro de direito é um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta, ou seja,

conhece-se o fato, mas aplica-se a norma inaplicável em detrimento da que na realidade incidiu (CARVALHO, 2012, p. 326).

Com o intuito de esclarecer ainda mais a questão, vale uma breve digressão acerca dos enunciados lingüísticos e de suas implicações quando da conceituação do erro de direito e do erro de fato.

A teoria geral do conhecimento demonstra que a linguagem da realidade social ao expressar-se sobre um determinado objeto dinâmico, traduzi-lo-á em um objeto imediato, que será apenas uma apreensão do objeto dinâmico, sem jamais apreendê-lo em sua integralidade. Vale dizer: a tentativa de expressar-se sobre um determinado evento – objeto dinâmico – que ocorre no mundo, jamais estará apta a abordar integralmente a complexidade deste, o que ocorrerá será, através da eleição de um signo, a sua expressão, limitada, que resultará em um objeto imediato.

Assim, o autor da norma jurídica elegerá enunciados conotativos, que funcionarão como modelos de orientação, aptos a indicar quais predicados (objeto imediato) do fato social (objeto dinâmico) serão considerados para fins de articulação da norma jurídica.

Desta forma, o legislador elege quais objetos imediatos deverão ser considerados quando da valoração jurídica de um determinado fato social, cuja inteireza jamais conseguirá ser expressada.

É assim que a linguagem do direito positivo, ao incidir sobre a linguagem da realidade social, produzirá, em linguagem de facticidade jurídica, uma norma individual. (CARVALHO, 2012, p.146)

Estabelecidas essas premissas acerca do objeto do conhecimento e da linguagem, é possível concluir que realmente há um desajuste interno de linguagem quando do erro de fato, enquanto no erro de direito o desajuste da linguagem é externo.

Significando que, no erro de fato, a falha ocorre na própria produção da norma jurídica, sendo decorrente de um equívoco quando da manipulação dos arranjos lingüísticos utilizados na composição dos enunciados conotativos, o que resulta em um erro interno, vez que a norma jurídica eleita é inadequada ao fato jurídico ocorrido.

Já no erro de direito, há descompasso entre a norma jurídica individual e concreta e

a norma geral e abstrata. Aqui a falha ocorre no enquadramento legal, na correspondência entre o enunciado geral da norma e o fato jurídico que a constituiu, fato jurídico este que não é mal interpretado, o erro é sobre a própria norma que deveria ser utilizada para interpretá-lo.

Pode-se afirmar, também, que o erro de fato ocorrerá “sempre que não seja efetuada a verificação da amplitude exata do fato imponible, ou fato jurídico tributário, por parte da autoridade competente”, o que possibilitará sua correção, por meio da revisão – anulação, substituição ou suplementação (HORVATH, 1997, p.68).

O erro de fato significa, então, que a aplicação da legislação de regência da hipótese de incidência abstrata ao procedimento/ato do lançamento não coincidiu com o fato gerador concreto, tendo havido uma incongruência entre o quanto ocorrido e a legislação que lhe foi aplicada. Tal resultará em uma ausência de correspondência entre a hipótese de incidência, o fato gerador tributado e o lançamento que o tributa, havendo equívoco em quaisquer dos aspectos da hipótese de incidência, provocando a aplicação de norma tributária que não condiz com o fato gerador.

Hipóteses clássicas da ocorrência do erro de fato são as situações em que houve ocultação do fato imponible ou a existência de um lançamento praticado sem que houvesse a efetiva ocorrência do fato gerador que o justificasse (HORVATH, 1997, p. 68).

Quanto ao erro de direito, este estará verificado na hipótese de a autoridade administrativa competente para o lançamento verificar que utilizou critério jurídico de maneira diversa – equivocada – daquela na qual deveria tê-lo utilizado. Tal não deve se confundir com a hipótese de haver mudança no critério interpretativo, vez que esta não se trata de erro, mas sim de substituição de uma interpretação por outra, “sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta” (MACHADO, 2012, p. 180). Vale tecer algumas considerações sobre a mudança de critério jurídico (interpretativo).

A autoridade administrativa que vier a modificar sua interpretação de uma dada norma jurídica tributária a ser aplicável nos lançamentos que realize, só poderá argumentar que os lançamentos realizados sob a égide da interpretação anterior decorreram de erro de direito se o critério jurídico que foi substituído não fosse juridicamente possível – do contrário, será mera mudança interpretativa; e não erro.

É necessário, em tais situações de mudança de critério jurídico, que a autoridade administrativa proclame sua intenção de mudar sua orientação, para que os contribuintes possam se preparar, tanto em razão do princípio da segurança jurídica, quanto dos seus desdobramentos da transparência, planejamento e confiança. E, além disso, esta mudança - se vier a implicar em uma majoração da tributação - só poderá trazer efeitos prospectivos.

Isto porque, embora seja lícito, e desejável, que a autoridade administrativa aprimore sua interpretação, a consequência deste aprimoramento não pode implicar em surpresa ao contribuinte, ao se ver tributado de forma majorada, sem prévio aviso e sem possibilidade de planejar-se para tanto (HORVATH, 1997, p. 69) – pois tal implicará em injustificável ofensa à segurança jurídica.

#### **4.2.1 Aplicações Práticas**

Um exemplo prático bastante elucidativo é a tentativa de revisão de ofício de lançamento nas circunstâncias em que os fatos eram conhecidos por ocasião do lançamento anterior, mas houve valoração jurídica equivocada dos mesmos, o que acarretou em um enquadramento errôneo, resultando em valor venal calculado abaixo do valor venal correto. Neste caso a revisão não será possível, vez que a administração já tinha conhecimento acerca dos fatos a serem juridicizados, tendo havido evidente erro de direito, vez que a valoração dos fatos não seguiu a disposição legal que rege a matéria (os mapas de valores).

Assim, caso a valoração jurídica dos fatos se dê em desacordo ao quanto previsto no mapa de valores concreto (aquele, normalmente trazido por decreto, que traz as previsões de enquadramento, assim como os respectivos valores para fins de cálculo do valor venal), não poderá ser revisitado o lançamento, mas vale abrir um parêntese para tratar da hipótese da valoração equivocada dos fatos, ou mesmo de qualquer outro equívoco durante o procedimento que resulta no ato de lançamento, ter sido praticada por conduta dolosa do agente da administração.

Para fins de aplicação da sanção administrativa cabível à conduta do supracitado agente, deve-se, em primeiro lugar, realizar a verificação da presença de circunstâncias excludentes do dolo, quais sejam, a coação física ou moral, devendo

tal incidência ser avaliada ponderadamente a fim de considerar as características pessoais do autor do ato e as exatas condições fáticas que influenciaram a turbacão de sua vontade, verificando se tais circunstâncias realmente tinham o condão de viciar o comportamento daquele agente.

Dando continuidade à possibilidade de aplicacão de sancão administrativa para ato do agente que resulte em lançamento discrepante com a subsunçao fático normativa que deveria reger o ato, os conceitos de erro de direito e erro de fato tornarão a serem úteis para os fins de penalizacão do agente.

Desta forma, o erro de direito, também chamado de erro de proibicão, deve ser analisado de forma ponderada, vez que o agente tem o seu agir conformado por lei, não sendo possível que ele alegue desconhecer a lei, não havendo justa causa para tal alegacão.

A margem de aplicacão do erro de direito como excludente da sancão administrativa é deveras restrita, estando condicionada à possibilidade de ser verificada uma errada interpretacão da lei - apenas porque não é exigível ao agente que este conheça a universalidade do ordenamento normativo, mas o é que saiba e detenha plena noçao da interpretacão dada pela administracão a determinado dispositivo, desde que o uso deste esteja plenamente vinculado à realizacão da atividade (procedimento) desenvolvida pelo agente para fins de alcançamar o ato de lançamento -, devendo, ainda, tal interpretacão equivocada ser razoável, tomando como base de referênciam justamente o conhecimento exigido para a realizacão das funçoes desempenhadas pelo agente público responsável pelo procedimento anterior ao ato de lançamento (CHOINSKI, 2007, p.2).

Isto porque, "no Brasil, só a lei pode compelir pessoas a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Só a ela é dado definir delitos e penas, impor deveres administrativos e determinar tributos" (CARRAZZA, 2012, p.268).

Assim, tem-se que o erro de direito somente acobertará situaçoes que sejam extraordinárias, que transbordem a normalidade da atuaçao do agente, sendo imperioso que a razoabilidade e a moralidade administrativas sejam consideradas para avaliar a exclusão da punibilidade através do erro de direito.

Também a ocorrência do erro de fato poderá conduzir à possibilidade de exclusão da punibilidade do agente, mas, de igual modo, dentro de balizas restritas, sendo



impossível reconhecer tal erro quando não for viável inferir da conduta externada pelo agente uma justificativa razoável de representação (voltada aos interesses da Administração Pública), tal qual asseverado por Carlos Alberto H. Choinski (2007, p.4).

Em tais casos, uma vez que seja verificada a ilegalidade da conduta, a responsabilidade subjetiva do agente poderá ser excluída através da prova de que nas condições observadas era admissível ao agente fazer uma leitura fática equivocada.

É importante repisar que, embora o erro de fato possa resultar em exclusão da punibilidade, tal só ocorrerá em situações devidamente comprovadas, onde reste incontestado que o agente tenha cumprido todas as etapas de avaliação legal de forma correta e motivada, vez que exige-se cautela, e não precipitação, ao aplicar a lei de regência do fato gerador a fim de proceder-se ao lançamento do crédito tributário de maneira legalmente acertada.

Sobre o tema, deverá prevalecer – seja na análise do erro de direito, seja na do erro de fato – o axioma de que os atos ilícitos são, a priori, injustificáveis. Sendo assim, o agente que alegue erro deverá demonstrar, de forma incontestada, que sob aquela determinada circunstância fática, sua atitude não trazia finalidades contrárias à proba aplicação da lei.

Importante salientar que o ônus da prova do erro competirá àquele que o alegue, no caso, o agente que dele ira beneficiar-se por conta da exclusão do dolo, a prova deste último, por sua vez, será de competência do autor da ação ou do órgão acusador.

Situação totalmente diversa será aquela onde tenha havido reforma em um determinado imóvel, tendo sido promovidas modificações - que alterem o enquadramento do imóvel em um dado padrão ou que aumentem a área construída -, sem que tenha havido o preenchimento da Ficha de Atualização Cadastral e a sua posterior entrega à administração.

Em tais casos, eventual erro no lançamento decorrerá da conduta omissiva e ilegal do contribuinte, vez que terá deixado de cumprir obrigação acessória que lhe é incumbida por lei. Será, portanto, o caso de haver erro de fato, vez que a Administração Pública estará incapaz de realizar o correto lançamento já que

desconhecerá a realidade do imóvel em questão.

Quanto à revisão de lançamento em decorrência do erro de direito e erro de fato, vale citar o julgamento do REsp 1130545/RJ, de relatoria do Ministro Luiz Fux, donde restou consignado que a retificação de dados cadastrais do imóvel, ocorrida após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa, desde que não verificada a decadência do seu direito potestativo.

Assim, foi estabelecido que a revisão do lançamento por erro de fato exige o desconhecimento da existência deste ou a impossibilidade de sua comprovação quando da constituição do crédito. Por outro lado, quando da ocorrência do erro de direito, entendeu o Ministro que o lançamento seria imodificável, em razão da proteção à confiança.

Desta forma, poder-se-ia afirmar que uma vez que sejam devidamente interpretadas as circunstâncias fáticas aptas a caracterizarem um novo enquadramento do imóvel, dentro dos parâmetros estabelecidos pelo Mapa de Valores Genérico Concreto, caberá ao fisco sanar o equívoco na valoração jurídica dos fatos apenas para o exercício seguinte, por força do disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional (HARADA, 2012, p.3).

Em outra senda, quando se estiver a tratar de erro de fato, fato este cuja ocorrência, por disposição legal de obrigação acessória, deva ser informada ao Fisco, por meio do preenchimento da Ficha de Atualização Cadastral (FAC), poderá a autoridade rever o lançamento que foi erroneamente efetuado, vez que o erro terá decorrido de omissão do contribuinte. Omissão esta que provocou o erro do lançamento, vez que a administração só tomou conhecimento da real situação fática após a constituição do crédito tributário.

Ou seja, a ementa supra transcrita defende a impossibilidade de revisão em decorrência do erro de direito, ocorre que parece haver confusão entre erro de direito e mera mudança no critério jurídico adotado. Conforme exposto no tópico anterior, o erro de direito é um equívoco na valoração jurídica, ou seja, o método que se estava utilizando era equivocado do ponto de vista legal. Tal é diferente de uma simples mudança no critério jurídico, pois esta pode ocorrer sem que o critério anterior fosse antijurídico.

Inobstante isso, a primazia do princípio da segurança jurídica e da confiança parece,

a princípio, ser suficientemente forte para afastar a revisão tanto nos casos de mudança do critério jurídico quanto nos casos de erro de direito.

Deve-se mencionar, neste ponto, a opinião de Hugo de Brito Machado (2012, p. 180), para quem é admitida a revisão do lançamento tanto para erro de fato quanto para erro de direito. Defende o autor que em ambos os casos, por força do princípio da legalidade, “o lançamento pode, e mais que isto, o lançamento deve ser revisto” (MACHADO, 2012, p. 180).

Todavia, apesar da relevância da questão apontada, é necessário fazer uma leitura mais ampla do ordenamento antes de se posicionar pela possibilidade da revisão em quaisquer dos tipos de erro. Isto porque o princípio da legalidade não é o único princípio abraçado pela Carta Magna. Desta forma, deve-se analisar a questão a luz não do princípio, mas sim dos princípios que colidem quando da ocorrência dos dois tipos de erro.

Como já dito, é pacífica a possibilidade de revisão quando ocorre o erro de fato no lançamento, desde que fosse obrigação do contribuinte ter informado ao Fisco sobre a nova condição fática do imóvel. Todavia, se o erro quanto às características do imóvel tiver advindo de equívoco apenas do Fisco, a situação já adquire outros contornos, pois o princípio da segurança jurídica também haverá de emanar seus efeitos, impossibilitando que o contribuinte possa ser onerado em decorrência de uma falha para a qual não deu causa.

De igual forma, no erro de direito, antes de afirmar que a revisão sempre mortal possível em razão do princípio da legalidade, deve-se atentar também para os ditames da segurança jurídica, e suas implicações na tributação.

Isto porquê, em havendo notificação ao contribuinte acerca de um dado lançamento e, em momento posterior, verifica-se que, por erro de direito da administração pública, o valor lançado foi menor do que o devido, outros princípios, além do da legalidade também devem ser equacionados. É necessário ter em mente o princípio da segurança jurídica e da boa-fé, além de seus respectivos subprincípios, da confiança e da vedação ao *venire contra factum proprio* (CARRAZZA, 2010, p. 460).

Assim, se a revisão de lançamento por erro de direito for resultar em maior tributação ao contribuinte, sendo um lançamento sobre o qual já tenha havido notificação, não poderá haver revisão. Tal se deve à confiança que o contribuinte

tem no agir da Administração Pública, não podendo, uma vez notificado, ser o contribuinte mais onerado, pois tal feriria justamente a confiança, a capacidade do contribuinte de conhecer, computar e se planejar com base nos atos praticados pela Administração Pública ao aplicar a lei.

Todavia, caso a revisão por erro de direito ocorra de modo a minorar o encargo imposto ao contribuinte, não haverá qualquer colisão entre princípios, devendo apenas o princípio da legalidade ser considerado, de modo a possibilitar a revisão.

## 5 CONCLUSÃO

Inicialmente, no que concerne a hipótese de incidência do IPTU, pode-se concluir que o sentido do termo “propriedade” utilizado no arquétipo constitucional deste tributo deve ser aquele referente à acepção do termo, tal qual utilizado em outras passagens da Constituição. Portanto, o art. 32 do CTN é constitucional ao estabelecer que o fato gerador do imposto será a propriedade, domínio útil ou posse *ad usucapionem*.

Via de consequência, os contribuintes serão aqueles que detêm tais poderes sobre o bem imóvel urbano. Enquanto o sujeito ativo será sempre as municipalidades donde se localizam os imóveis.

O IPTU se subdivide em dois impostos, o predial e o territorial. É considerado prédio a construção que esteja apta a ser economicamente utilizada, tendo, assim, habitabilidade. A incidência do imposto predial é, desta forma, residual.

O critério temporal é estabelecido, via de regra, para o primeiro dia do exercício (1º de janeiro).

Quanto ao critério espacial, este é delimitado pela localização do imóvel nos limites territoriais da municipalidade tributante, além de a zona de localização dever estar definida em lei como urbana – a teor do art. 32, §1º, do CTN.

Para o IPTU, a clássica distinção entre impostos reais e pessoais já perdeu a nitidez, vez que o aspecto subjetivo é por demais considerado na incidência desta exação. Assim, é possível concluir pela constitucionalidade da EC 29/00 – que alterou o art. 156, §1º, II, da CF –, já que, em sendo possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva, este deve ser aplicado em razão da demonstração de riqueza revelada por quem exerce a propriedade, domínio útil ou posse com *animus domini*.

Portanto, a progressividade, desde que a lei municipal que a institua seja posterior a EC 29/00, deve ser aplicada ao IPTU, o que é realizado por meio da variação de alíquotas em função do valor venal do imóvel.

Quanto ao valor venal, este deve ser um pouco inferior ao valor de mercado – em condições de normalidade – do bem. O cálculo do valor venal é possibilitado pelos

Mapas Genéricos de Valores, que permitem, por meio da declaração matemática dos critérios de base de cálculo abstrata pré-estabelecidos em lei anterior, a obtenção dos valores venais (base de cálculo *in concreto*).

Os princípios da Proporcionalidade, Capacidade Contributiva e Vedação ao Confisco são de suma importância quando da implementação e alteração dos Mapas de Valores Genéricos, realizando assim os preceitos constitucionais por meio da racionalidade – soma dos princípios. Ressalte-se que os Mapas, instituídos por meio de decreto, apenas perquirem realidade fática, não podendo majorar a base de cálculo *in abstracto* prevista em lei.

No que se refere ao lançamento, tem-se que, ao final deste, há a criação de uma norma individual e concreta. O ato do lançamento é, assim, a criação de tal norma, mas tal deve ser obrigatoriamente precedido por um procedimento legalmente instituído.

Já a natureza jurídica do lançamento, dada a norma individual que é por ele criada, é constitutiva, vez que individualiza o crédito, estabelecendo o objeto exata de adimplemento da obrigação, além de conferir exigibilidade ao crédito que constitui.

O lançamento, assim, ao aperfeiçoar a norma geral e abstrata, permite o seu cumprimento através da produção da norma individual e concreta, garantindo a eficácia técnica (efeito da juridicização de um acontecimento) da norma tributária. À medida que esta é individualizada, tem garantido seu cumprimento, ao eliminar quaisquer entraves ao vínculo obrigacional.

A modalidade de lançamento utilizada para o IPTU é o lançamento de ofício, quando é a autoridade administrativa que procede ao lançamento, sendo a legalidade seu parâmetro de validade.

Havendo descompasso entre a norma individual e concreta e a norma abstrata que juridicizou o fato gerador, o lançamento pode ser revisto em algumas hipóteses, desde que não tenha sido atingido pela decadência.

Desta forma, tem-se que a revisão pode ser possível em alguns casos de erro de direito e de erro de fato.

Em se tratando de erro de direito, a revisão do lançamento é possível caso esta venha a beneficiar o contribuinte que já tiver sido notificado. Isto porquê, embora a

juridicização possa ter ocorrido de maneira diversa da legalmente prevista, o contribuinte não pode, após ser notificado, vir a ser penalizado com uma majoração, pois tal ofenderia o princípio da segurança jurídica e seus desdobramentos da proteção à confiança e da boa-fé.

Já nos casos de erro de fato, quando a circunstância fática, por disposição legal, devesse ter sido informada ao Fisco e não o foi por omissão do contribuinte, a revisão, com majoração do tributo, será possível, vez que houve descumprimento de obrigação por parte do contribuinte. Do contrário, este estaria a se beneficiar por ter descumprido obrigação que lhe era imposta.

## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal**. 42ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1130545/RJ – Proc. 2009/0056806-7. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DJU 22 fev. 2011.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 512.823/MG – Proc. 2003/0014731-0. Relator: Min. Castro Meira. Brasília, DJU 15 dez. 2003.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial n. 259.607/SC – Proc. 2012/0245405-7. Relator: Min. Benedito Gonçalves, DJe 17 jun. 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial n. 305.935/MG – Proc. 2013/0056634-0. Relator: Min. Benedito Gonçalves, DJe 10 set. 2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 583.636/MS. Relator: Min. Joaquim Barbosa, DJe 30 abr. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 423.768/SP. Relator: Min. Marco Aurélio, DJ 10 mai. 2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 153.771/MG. Relator: Min. Moreira Alves, DJ 20 nov. 1996.
- CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 3ª ed. Rio de



Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Linguagem e Método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHOINSKI, Carlos Alberto Hohmann. **Estudo sobre a teoria do erro em direito administrativo**. 2007. Disponível em: <[www.mp.pr.gov.br/eventos/teses05.html](http://www.mp.pr.gov.br/eventos/teses05.html)>. Acesso em: 15 nov. 2013.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009; 11ª ed., 2010.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito Tributário: teoria e prática**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CUNHA JUNIOR, Dirley da. **Curso de Direito Constitucional**. 1ª ed. Salvador: Podivm, 2008.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Erro de direito não permite a revisão de lançamento do IPTU**. 2012. Disponível em: <[www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/923.pdf](http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/923.pdf)>. Acesso em: 16 nov. 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Lançamento por homologação – Implicações da Súmula 436 do STJ**. 2010. Disponível em: <[www.fiscosoft.com.br/a/514f/lancamento-por-homologacao-implicacoes-da-sumula-436-do-stj-kiyoshi-harada](http://www.fiscosoft.com.br/a/514f/lancamento-por-homologacao-implicacoes-da-sumula-436-do-stj-kiyoshi-harada)>. Acesso em: 30 mar. 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Progressividade fiscal do imposto de natureza real**. 2013. Disponível em: <[www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/952.pdf](http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/952.pdf)> . Acesso em 05 mai. 2014.

HARADA, Kiyoshi. **IPTU. O sentido da palavra “propriedade” empregada pela**

**Constituição Federal.** 2012. Disponível em: <[www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/863.pdf](http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/863.pdf)>. Acesso em 05 mai. 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Progressividade Fiscal do IPTU.** 2011. Disponível em: <[www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/799.pdf](http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Artigos/799.pdf)>. Acesso em 11 mai. 2014.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito Administrativo.** 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** 8ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. A progressividade do IPTU e a EC 29. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Oliveira Rocha, n. 81, jun. 2002, p.56-61.

MARQUES NETO, João. Contribuição ao Estudo da Base de Cálculo do IPTU: a Problemática das Tabelas de Valores. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Oliveira Rocha, n. 191, ago. 2011, p.25-38.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais.** 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

REALE, Miguel. O IPTU Progressivo e a Inconstitucionalidade da EC 29/2000. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Oliveira Rocha, n. 81, jun. 2002, p.123-126.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento Tributário.** 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1996.

SAMPAR, Marcos Donizeti. Lançamento e Revisão de Ofício do Lançamento. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Oliveira Rocha, n. 59, ago. 2000, p.67-74.