

78

JAN/FEV 2020

Coordenação

Direito Tributário

Hugo de Brito Machado
Humberto Ávila
Ives Gandra da Silva Martins

Finanças Públicas

Francisco Pedro Juca
Regis Fernandes de Oliveira

Conselho Editorial

André L. Costa-Corrêa
Antonio Carlos Rodrigues do Amaral
Antonio Jorge Pereira Jr.
Carlos Mário da Silva Velloso
Castro Meira
Claudjã Fonseca Morato Pavan
Cláudio S. Lembo
Edison Carlos Fernandes
Edvaldo Pereira de Brito
Elliana Calmon
Fátima Fernandes R. de Souza
Francisco Rezek
Gilmar Mendes
Hugo de Brito Machado Segundo
José Augusto Delgado
José Maurício Conti
Kiyoshi Harada
Marcos Sacristán Represa
Marcus Abraham
Marilene Talarico M. Rodrigues
Misabel Abreu Machado Derzi
Monica Herman Salem Caggiano
Nelson Jobim
Newton De Lucca
Pedro José Carrasco Parrilla
Regina Helena Costa
Rogério Vidal Gandra da Silva Martins
Ronaldo Chadid
Roque Antonio Carrazza
Sacha Calmon Navarro Coelho
Sepúlveda Pertence
Thais Folgosi Françoso

Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas

Caderno de Direito Comparado

LEX MAGISTER
PRODUTOS JURÍDICOS

 **CEU**
LAW SCHOOL

www.lexmagister.com.br

www.lics.org.br

Considerações Acerca do Lançamento do IPTU. Criação de Novas Faixas de Cobrança Decorrentes de Novo Padrão de Construção, Possibilidade e Limites de Impugnação/Revisão e Reenquadramento de Imóveis

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Constitucional.

ROGÉRIO VIDAL GANDRA MARTINS

Advogado Especialista e Professor em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária-CEU/IICS.

RESUMO: Busca o presente artigo tecer perfunctórios comentários acerca do poder e limites da autoridade administrativa competente para proceder ao lançamento do IPTU caso seja constatado erro de fato após sua efetivação. Outrossim, dado que o IPTU tem como elemento como espécie de lançamento o denominado lançamento de ofício, proceder-se-á a uma breve análise do direito do contribuinte do imposto de impugnar o ato consubstanciado pela autoridade administrativa, a fim de que o tributo possa refletir de forma cristalina e dentro dos princípios e regras que a Constituição, o Código Tributário Nacional e as leis municipais a sua real materialidade.

PALAVRAS-CHAVE: Município de São Paulo. Lançamento do IPTU. Faixas de Cobrança. Novo Padrão de Construção. Revisão.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 A Lei do Município de São Paulo de nº 15.044/09. 3 Lançamento de Ofício e Competência de Revisão.

1 Introdução

Busca o presente artigo tecer perfunctórios comentários acerca do poder e limites da autoridade administrativa competente para proceder ao lançamento do IPTU caso seja constatado erro de fato após sua efetivação.

Outrossim, dado que o IPTU tem como elemento como espécie de lançamento o denominado lançamento de ofício, proceder-se-á a uma breve análise do direito do contribuinte do imposto de impugnar o ato consubstanciado pela autoridade administrativa, a fim de que o tributo possa refletir de forma cristalina e dentro dos princípios e regras que a Constituição, o Código Tributário Nacional e as leis municipais a sua real materialidade.

Para tanto, utilizaremos como modelo exemplificativo e metodológico a hipótese prevista na Lei paulistana de nº 15.044/09, que, entre outras modificações, criou um novo padrão de construção, além dos já presentes, visando alcançar imóveis de natureza comercial de “alto luxo”, conforme será analisado no decorrer do estudo.

2 A Lei do Município de São Paulo de nº 15.044/09

Em 3 de dezembro de 2009 foi promulgada a Lei nº 15.044, que, entre outros pontos relativos ao IPTU, instituiu novos padrões de construção para fins de apuração do tributo em tela, alterando os padrões que estavam em vigor à época nos termos da Tabela V da Lei nº 10.235, de 16.12.86.

Como é de conhecimento, o constituinte outorgou competência tributária aos Municípios para instituírem o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), através do art. 156, inciso I, da CF 88.

Com a competência de instituição do tributo e respeitados os limites impostos pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional, além de outras leis reguladoras do tributo, este teve sua modalidade procedimental, como se verá adiante, moldada à espécie do lançamento de ofício, em que a autoridade administrativa apura todos os elementos constitutivos do fato gerador, calcula o quantum debeat e consubstancia o crédito através da notificação ao contribuinte.

No diapasão do lançamento de ofício, é dever da autoridade administrativa calcular a base de cálculo do imposto, que nos termos do CTN é o valor venal do imóvel. Para tanto, utiliza-se de inúmeros métodos visando chegar a maior exatidão do que venha a ser o valor potencial de venda do bem.

Foi nessa linha de raciocínio que foi promulgada a Lei nº 15.044/09, uma vez que à época era verificado um forte crescimento imobiliário de imóveis residenciais e comerciais de moderno e elevado padrão de arquitetura e construção. Entendeu por bem o legislador criar uma nova faixa de enquadramento desses bens para fins do IPTU, como se verifica pela leitura dos artigos da lei supracitada, que adiante será analisada.

Visando adaptar as novas construções de alto padrão que se levantavam, o legislador utilizou um novo valor de metro de construção às mesmas através de uma nova faixa de padrão.

Ocorre que muitos imóveis já antigos e que não atendiam a todos requisitos da nova faixa terminaram por ser nela enquadrados, o que levou os contribuintes notificados através desse novo cálculo do IPTU a impugnarem o lançamento ou em outros casos, a própria Administração Tributária, ao verificar o erro de fato no lançamento, anulou o mesmo, procedendo a nova notificação dos contribuintes.

Baseados nessas alterações legislativas, procuraremos tecer perfunctórias considerações acerca do lançamento do IPTU e sua impugnação pelo contribuinte, apuração de sua base de cálculo, valor venal, limites da competência tributária para instituição do imposto, bem como para análise dos procedimentos administrativos tributários revisionais.

Para tanto, utilizando a metodologia de caso hipotético, trabalharemos com a situação na qual um contribuinte possui um imóvel antigo, procedeu algumas reformas durante os anos, mas nenhuma delas estruturais. Foi sempre enquadrado para fins de IPTU no padrão de construção D, mas com o advento da Lei em análise foi notificado em 2010 para pagamento do imposto como contribuinte alocado para o novo padrão criado (padrão E). Por entender que não se enquadrava nesta faixa de tributação impugnou o lançamento e como resultado a autoridade fazendária municipal anulou o lançamento recolocando-o na faixa “D”.

Para a análise dos pontos supracitados, a partir do caso hipotético, entendemos que algumas prévias considerações fazem-se necessárias.

A primeira delas diz respeito a como o sistema tributário nacional foi plasmado em nosso ordenamento jurídico pátrio. Com efeito, nossa Constituição Federal de 1988 foi redigida dentro do modelo analítico, que, ao contrário do sintético, muito mais principiológico e de diretrizes gerais, adota uma linha de regramento extensivo e detalhista nos mais variados campos que abarca¹.

Nesse diapasão, o Constituinte de 1988 dedicou todo um Capítulo exclusivamente ao “Sistema Tributário Nacional” (Capítulo I do Título VII – arts. 145 a 156), estabelecendo quais os princípios norteadores, as espécies tributárias, bem como outorgando e circunscrevendo a competência dos entes federados para instituí-las, definindo quais as limitações do poder de tributar e elegendo a Lei Complementar como o veículo legislativo precípua de explicitação dos comandos constitucionais ao determinar em seu art. 146 que:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

1 Prova do caráter analítico de nossa Constituição Federal está em seus 250 artigos nas disposições permanentes, 114 nas disposições transitórias, bem como pelo fato de ter sofrido de 1988 até o presente momento 103 alterações por Emendas Constitucionais, acrescidas de seis Emendas Constitucionais de Revisão promulgadas em 1993.

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, *d*, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I – será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)."

No que concerne *aos impostos*, a Constituição Federal discrimina todos aqueles que pertencem ao sistema tributário nacional, determinando e outorgando quais impostos a União, Estados, Distrito Federal e Municípios

têm a competência para instituição e cobrança, bem como atribuindo apenas à União a possibilidade de instituição de novo imposto e, ainda assim, sob determinadas condições, conforme reza o art. 154, *verbis*:

“Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

No que se refere ao IPTU, a Constituição Federal estabeleceu expressamente a competência exclusiva de instituição e cobrança da exação *aos Municípios*, bem como definiu regras gerais que regem o imposto, quais sejam:

a) possibilidade de progressividade em razão do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I);

b) possibilidade de adoção de alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (art. 156, § 1º, II);

c) possibilidade de o Poder Público Municipal exigir, nos termos da lei federal (Lei nº 13.311/2016), do proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova a adequação do imóvel ao Plano Diretor, sob pena de adoção de progressividade no tempo do IPTU, independentemente da progressividade estabelecida no art. 156, § 1º, *a* (art. 182, § 4º).

Ainda dentro do sistema constitucional tributário vale ressaltar dois aspectos, a fim de que a Consulta seja devidamente contextualizada.

Conforme visto, a competência para instituição do IPTU é de exclusividade dos Municípios, mas os mesmos devem sempre obedecer aos parâmetros do princípio da legalidade e ao princípio da função da Lei Complementar, esculpidos, respectivamente, nos arts. 150 e 146 da Constituição.

Pelo princípio da legalidade, a instituição ou majoração de tributo só pode se dar por lei. Todos os elementos que compõem o tributo devem estar previstos em lei e a exação fiscal só poderá ser exigida pela Administração se o fato ocorrido no mundo fenomênico se amoldar perfeitamente ao tipo legal.

O primeiro subscritor deste, ao analisar o princípio da legalidade tributária, assim escreveu:

“(…) se não houver lei expressa definindo certa situação como fato gerador de tributo, não é possível utilizar-se da integração analógica para se criar tributação direta ou por responsabilidade, aplicando-se dispositivo legal previsto para outra hipótese, mediante o expediente da assemelhação.

É que, por ser o direito tributário regido por três princípios fundamentais destinados a dar garantias ao contribuinte, a saber, os da tipicidade fechada, da estrita legalidade e da reserva absoluta da lei formal, a integração analógica, para efeitos impositivos, termina por feri-los todos, pois tornando o tipo aberto e extensível, a legalidade elástica e flexível e a reserva absoluta da lei uma reserva apenas formal.

É que, em verdade, podendo o legislador definir, dentro dos parâmetros constitucionais de sua competência, todas as incidências que desejar, meridianamente, a sua espada da imposição só pode ser sustada, quando superar os limites da própria norma, pelo escudo da lei inflexível, a ser oposto pelo pagador de tributos. Em outras palavras, ao Estado cabe tudo, dentro da lei formal esculpida na estrita legalidade e tipicidade fechada, e ao contribuinte cabe obedecer apenas o que estiver por inteiro plasmado na lei.

Não sem razão, impôs o art. 5º da Constituição Federal, no seu inciso I, que: ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei’, definindo, no art. 150, inciso I, que:

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

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

(…)’

A doutrina, por sua esmagadora maioria, tem interpretado a enunciação do primeiro princípio colocado entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, como uma exigência mais rígida em relação ao flexível princípio da legalidade exposto no art. 5º, para torná-lo, no âmbito da tributação, inflexível, inextensível, inelástico e fechado. Não se trata, pois, de um mero pleonasma enfático ou singela repetição do princípio do art. 5º, mas uma real limitação constitucional ao poder de tributar, pela qual a lei deve conter, por completo, todos os elementos da hipótese de imposição.”²

Verifica-se, pelo acima exposto, que a legalidade tributária, sob as suas três dimensões, quais sejam reserva absoluta da lei formal, estrita legalidade e tipicidade cerrada, constitui um dos grandes alicerces de todo o sistema im-

2 A sucessão tributária do art. 133 do Código Tributário Nacional não abrange cessão temporária de direito de uso de marca – inteligência do referido dispositivo – parecer. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 146, nov. 2007, p. 126-136.

positivo tributário pátrio. Se a competência tributária for exercida fora desses parâmetros, será maculada em sua raiz, ferindo frontalmente a Constituição Federal.

Necessário, outrossim, para a análise das questões suscitadas pela Consultante, o exame da função da lei complementar em matéria de imposição tributária, nos termos do art. 146.

Isso, porque, embora a nossa Carta Maior tenha outorgado competência aos entes federados a competência para a instituição de impostos, tal competência está umbilicalmente ligada e subordinada a um dos princípios gerais plasmados na Seção I do Capítulo I do Título VI do Texto Supremo, qual seja, o princípio da lei complementar, assim redigido:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

Verifica-se pela leitura do dispositivo que, embora União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuam competência para instituir os impostos a eles atribuídos pela Constituição, será a lei complementar a responsável pela definição dos tributos e em matéria de impostos a mesma determinará os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Ademais, ainda no tocante ao “quadro da exação tributária”, ofertará as normas gerais sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Sobre esse tema também assim já se manifestou o primeiro subscritor do presente artigo:

“A terceira – e mais relevante função da lei complementar – é o estabelecimento de normas gerais. Discuti, longamente, a matéria quando de minha exposição aos Constituintes na Subcomissão de Tributos, entendendo que constitui o mais importante aspecto de estabilização do sistema.

Preferiu o constituinte o discurso explicativo, enumerando hipóteses de normas gerais. Esta relação de hipótese seria taxativa, nos termos do primei-

ro texto da Subcomissão, se, em longa conversa com o Deputado Dornelles e com seu assessor, Dr. Accioly Patury, não tivéssemos escolhido o advérbio *especialmente* para tornar a lista de taxativa em exemplificativa. O argumento de que me utilizei para sensibilizá-los foi o de que há normas gerais que são estruturalmente normas gerais, mas que poderiam estar afastadas de veiculação por lei complementar, se a doutrina e a jurisprudência optassem por entender que o elenco seria um *numerus clausus*.

Desta forma, hoje se pode dizer que tal elenco é exemplificativo, não excluindo outras normas gerais, cuja estruturalidade tenha este perfil, embora não elencados expressamente no inciso III. Em outras palavras, há normas gerais explícitas e implícitas hospedadas no comando supremo.

Das três letras que compõem o art. 146, inciso III, a mais importante é a letra *a*.

Por ela, nenhum tributo poderá vir à luz sem lei complementar prévia. Todos, todos, sem exceção, devem ter seu perfil desenhado em lei complementar.

O instituto poderia ter colocado o vocábulo 'tributos' no singular, visto que a seguir fez menção às suas espécies. São elas cinco: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Todas elas necessitam ser definidas em lei complementar antes de serem veiculadas por leis ordinárias.

Além da definição, os impostos também deverão ter, além de seu perfil, a discriminação por lei complementar de seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Alguns deles, inclusive as alíquotas, serão definidas por lei complementar, como se verá adiante.

A obrigação, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência são institutos obrigatoriamente conformados em lei complementar. Não apenas esses institutos são, entendendo eu que outros aspectos do Código Tributário Nacional que versem sobre lei complementar também só podem ser veiculados por lei complementar, como, por exemplo, moratória, a compensação de tributos, etc. O advérbio 'especialmente' permite tal exegese, porquanto tornou a enunciação exemplificativa.³

Percebe-se, dessa forma, que nossa Constituição Federal, ao assumir a forma analítica, pormenorizou o sistema tributário nacional, enfatizando, assim, a necessidade precípua de que qualquer norma de menor hierarquia não só terá que obedecer aos ditames do Texto Maior como qualquer inter-

3 O Sistema tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Cursos de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 35-36.

pretação que se faça na seara tributária terá como ponto de partida sempre a ordem constitucional.

Nessa linha de raciocínio é que constatamos que a incumbência da Lei Complementar de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária prevista no art. 146, III, é encontrada na *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*, que pelo Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, passou a ser denominada *Código Tributário Nacional*. Embora tenha nascido como Lei ordinária, o CTN foi recepcionado pela EC nº 01/69 como Lei Complementar (art. 18, § 1º) e, posteriormente, também recepcionado por nossa Carta de 1988.

A lei complementar tem a característica de lei nacional. Não se trata de uma lei federal, mas, sim, de uma lei explicitadora de comandos constitucionais – não reguladora dos mesmos – que fará a conexão entre a Constituição Federal e as leis dos entes da Federação.

O primeiro subscritor do presente artigo escreveu:

“Em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo.

É, portanto, a lei complementar norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação – no que têm razão –, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental.”⁴

A lei complementar tem função de extrema relevância, como visto, no ordenamento nacional. Nas palavras de Alexandre de Moraes:

“(…) a razão da existência da lei complementar consubstancia-se no fato do legislador constituinte ter entendido que determinadas matérias, apesar da evidente importância, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal, sob pena de engessamento de futuras alterações; mas, ao

4 *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, v. 6, t. I, p. 79-80.

mesmo tempo, não poderiam comportar constantes alterações através do processo legislativo ordinário.”⁵

O fato de a Lei Complementar em matéria tributária assumir o caráter de Lei nacional justifica-se acima de tudo devido ao sistema de distribuição de competências tributárias entre os três entes da Federação. Visando preservar a unicidade do sistema, bem como a racionalidade e segurança jurídica, houve por bem o Constituinte em dar à tal modalidade normativa a função de estabelecer regras gerais no concernente à definição de tributos e suas espécies, e no caso dos impostos, definir os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, assim como os institutos atrelados às exações (obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência tributários, entre outros). Se assim não o fizesse, correr-se-ia o risco de possuímos 27 definições de fato gerador do ICMS, por exemplo, mais de 5.500 variáveis possíveis de contribuintes de IPTU, caso tal competência ficasse com o legislador municipal, bases de cálculos diversas por todo território nacional nas prestações de serviços, etc.

Nessa linha de raciocínio, o primeiro subscritor do presente artigo asseverou:

“O art. 146 da Constituição Federal possui o seguinte discurso:

(...)

Cuida, portanto, do mais relevante instrumento do Sistema Tributário, que é a lei complementar. A lei complementar é, simultaneamente, uma garantia do contribuinte e uma segurança de estabilidade do Sistema. Sem ela, os quase 5.000 municípios brasileiros, os 26 Estados e a União criariam o seu próprio sistema tributário, gerando o caos impositivo numa economia hoje extremamente complexa.”⁶

Vistas as características da lei complementar dentro do sistema tributário nacional insculpidas pela Constituição Federal, passemos a analisar o diploma que cumpre as atribuições conferidas pelo inciso III, letras *a* e *b* do art. 146 (estabelecimento de normas gerais para [a] definição de tributos e no tocante a impostos os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes e [b] obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários), qual seja a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada de Código Tributário Nacional.

5 MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 569.

6 Ob. cit., p. 34.

Referida análise dar-se-á dentro do âmbito do caso hipotético levantado, vale dizer, verificar qual o tratamento conferido ao IPTU e seus desdobramentos legais.

Destarte, verificamos que o CTN disciplinou o IPTU nos arts. 32 a 34.

No tocante ao fato gerador, o art. 32 oferta materialidade como sendo a propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, conforme definidos na lei civil. O aspecto territorial do imposto é estar na zona urbana do Município, considerando-a como tal a propriedade que se enquadre nos requisitos dos §§ 1º e 2º⁷.

Seguiu o legislador complementar a coerência normativa, eis que nos arts. 109 e 110 do CTN dispõe:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Eis o motivo pelo qual, por se tratarem a propriedade, a posse e o domínio útil de bem imóvel, institutos do direito privado, conformados pelo Código Civil (propriedade – art. 1.228, posse – art. 1.196 e domínio útil, ressaltando que embora este último tenha sido tolhido pelo novo Código Civil, ao proibir novas constituições de enfiteuses, *manteve em vigor as já avençadas* nos termos do art. 2.038⁸), para fins de interpretação dos mesmos em nível

7 Os §§ 1º e 2º do art. 32 do CTN possuem a seguinte dicação normativa:

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

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

I – meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

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

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

8 Eis a redação do art. 2.038 do Código Civil:

“Art. 2.038. Fica proibida a *continuação* de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916, e leis posteriores.

do imposto em comento deve-se ater-se aos limites traçados por esse ramo do Direito, não alargando ou reduzindo os contornos de tais figuras jurídicas.

No tocante à base de cálculo do imposto, a mesma é plasmada pelo art. 33, definindo-a como o valor venal do imóvel.

Aires Fernandino Barreto, com acuidade, leciona:

“A base de cálculo do IPTU é o valor venal. Não é lícito ao legislador municipal adotar qualquer outra. Não pode eleger, pois, o valor histórico, o valor locativo, o valor especulativo, o valor justo, o valor de seguro ou outros que não o valor venal. A base mensurável do tributo é, exclusivamente, o valor venal.”⁹

E o STF já decidiu no exame do ARE 1.118.501/PR que:

“A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, conforme expressa disposição do art. 33 do CTN. Conceitua-se valor venal ‘como sendo aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos’ (HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro-tributário*). Trata-se, portanto, de um parâmetro dirigido ao legislador, a fim de que não seja extrapolado o valor de mercado do imóvel. Para tanto, pressupõe-se a existência de lei prévia que defina, objetivamente, os critérios para apuração do metro quadrado, levando-se em conta os diferentes padrões de construção, bem como de sua localização urbana.

(...)

Incumbe ao agente administrativo tributário competente, portanto, promover o enquadramento de cada imóvel a ser tributado pelo IPTU nas definições da lei para apuração do valor venal do imóvel, devendo aplicar sobre ele os valores unitários do metro quadrado da construção, assim como do metro quadrado do terreno correspondente.”¹⁰

Valor venal vem a ser o valor normal que um bem encontra no mercado. Valor venal de um imóvel vem a ser espécie do gênero valor venal. O valor venal é fruto das diversas forças econômicas existentes no mercado. A

§ 1º Nos aforamentos a que se refere este artigo é defeso:

I – cobrar laudêmio ou prestação análoga nas transmissões de bem aforado, sobre o valor das construções ou plantações;

II – constituir subenfitêuse;

§ 2º A enfitêuse dos terrenos de marinha e acrescidos regula-se por lei especial.”

9 Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU. In: MARTINS, Inez Guedes de Brito (Coord.). *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 1.036.

10 ARE 1.118.501/PR, Rel. Min. Edson Fachin, decisão monocrática, p. 12.04.2018. DJE 73, divulgado em 16.04.2018.

princípio, valor venal é o valor de venda, mas dadas as inúmeras variáveis que envolvem tal operação seria difícil atribuir de antemão uma exatidão a um valor que representa “provável venda”. Por essa razão é que as Municipalidades buscam colher o maior número de variáveis possíveis dentro do conceito de valor venal, a fim de que este se aproxime ao máximo da realidade fática.

Na lição de Aires Fernandino Barreto:

“Quanto aos critérios de obtenção de valores venais, conclui-se que o ideal é o cerceamento, por lei municipal, do comportamento das autoridades administrativas, por meio de regras e métodos genéricos e impessoais. Nesse sentido, conforme o potencial de cada Município, podem ser elaboradas pautas, tabelas, listas ou mapas de valores, bem como índices representativos de valorização ou desvalorização, orientadores das autoridades administrativas e garantidores de ação uniforme, livre de subjetivismo e arbítrio. A edição de Mapas de Valores Genéricos, por seus reflexos positivos, revela-se aconselhável: facilita e racionaliza o trabalho, resguarda a necessária uniformidade de comportamento, evita discrepâncias próprias do alvitre e representa tranquilidade para Fisco e contribuintes.

Desde que a avaliação dos imóveis se dê de modo individualizado, nada obstante pautada por critérios gerais, estão preenchidos os requisitos constitucionais da estrita legalidade em matéria tributária. Consequentemente, é irrelevante sejam os mapas objeto de publicação, a não ser assim o exija a lei municipal. Se esta não o fizer, os mapas terão apenas cunho administrativo, isto é, ato interno, cuja publicação se dispensa. Se a lei exigir a publicidade de tais atos, a eficácia destes ficará inexoravelmente jungida à publicação. Esse, aliás, tem sido o entendimento do Poder Judiciário.”¹¹

É, portanto, o valor venal do imóvel para fins de base de cálculo do IPTU um valor potencial de venda que para estar o mais próximo da realidade fática necessita de diversos critérios de aferição técnicos, os quais são previstos em lei, a fim de que se possa satisfazer o princípio constitucional da legalidade, assim como evitar qualquer arbitrariedade por parte dos administradores municipais. Com base nos critérios legais de instituição do tributo, pode haver a delegação de execução e regulamentação dos mesmos ao poder administrativo, o qual não poderá inovar ou normatizar além da delegação que lhe foi conferida pelo Poder Legislativo, sob pena de macular o lançamento de inconstitucionalidade.

O STF, ao analisar o Tema nº 211 em sede de Repercussão Geral (Necessidade de lei em sentido formal para atualização do valor venal dos imóveis),

11 Op. cit., p. 1.038.

decidiu pela impossibilidade de majoração, por ato do executivo, de valor do valor venal acima dos índices inflacionários, em acórdão assim ementado:

“1. Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido.”¹²

Destacamos trechos do voto do Relator Ministro Gilmar Mendes no sentido de prestigiar a legalidade como vetora central na apuração da base de cálculo do valor venal do IPTU, verbis:

“Afora as exceções expressamente previstas no texto constitucional, a definição dos critérios que compõem a regra tributária – e, entre eles, a base de cálculo – é matéria restrita à atuação do legislador. Não pode o Poder Executivo imiscuir-se nessa seara, seja para definir, seja para modificar qualquer dos elementos da relação tributária.

Nesse mesmo diapasão, é cediço que os Municípios não podem alterar ou majorar, por decreto, a base de cálculo do imposto predial.

Podem tão somente atualizar, anualmente, o valor dos imóveis, com base nos índices oficiais de correção monetária, visto que a atualização não constitui aumento de tributo (art. 97, § 1º, do Código Tributário Nacional) e, portanto, não se submete à reserva legal imposta pelo art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

(...)

A propósito, veja-se o AI-AgR 450.666, de relatoria do Ministro Carlos Velloso:

‘CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VALOR VENAL DO IMÓVEL. ATUALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE LEI EM SENTIDO FORMAL. I – É vedado ao Poder Executivo Municipal, por simples decreto, alterar o valor venal dos imóveis para fins de base de cálculo do IPTU. Precedentes. II – Agravo não provido.’”

Também, no mesmo sentido, vale mencionar o julgamento do RE 234.605, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão:

12 RE 648.245/MG, Plenário, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 01.08.2013, DJe 24.10.2014 – AgR 6º 16.2014, DJe nº 38, divulgado em 21.02.2014.

“O Senhor Ministro Ilmar Galvão – (Relator): Dispõem o art. 97 e seu inciso II e §§ 1º e 2º do CTN, *in verbis*:

‘Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

II – a majoração de tributos (...)

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

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.’

Decorre dos trechos transcritos, obviamente, a possibilidade de os Municípios, para efeito de lançamento do IPTU, considerarem, anualmente, o valor do imóvel atualizado de conformidade com os índices oficiais de correção monetária.

Prevenindo abusos de parte das Administrações Municipais, os dispositivos em apreço foram interpretados pelo STF no sentido de que, salvo a hipótese acima exposta, somente por meio de lei, editada com observância ao princípio da anterioridade, poderá o Poder Público alterar a base de cálculo do tributo em bases superiores aos revelados pelos índices oficiais de correção monetária, mediante a publicação das chamadas ‘Plantas de Valores’, de ordinário, como se sabe, ditadas ser qualquer atenção aos mencionados índices.”¹³

Na mesma linha, cito os seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. IPTU. REAJUSTE DO VALOR VENAL DOS IMÓVEIS. DECRETO MUNICIPAL. INVIABILIDADE. O acórdão impugnado mostra-se coerente com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, ao decidir que a atualização do valor venal de imóveis, para efeito de cálculo do IPTU, deve ser feita somente mediante lei em sentido formal, sendo inviável por meio de decreto do prefeito. Precedentes: AgRAg 176.870 e RE 234.605. Agravo regimental a que se nega provimento.”¹⁴

Claro fica, pois, que no âmbito de instituição do imposto dentro da competência municipal, competirá à lei em sentido estrito a instituição e majoração do mesmo. No tocante ao valor venal também será a lei que instituirá

13 RE 234.605, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 08.08.90, Primeira Turma, DJ 01.12.00.

14 AI 346.226 AgR, Relª Minª Ellen Gracie, DJ 04.10.02, Primeira Turma.

os critérios para aferição dos mesmos, os quais serão aplicados pelo Poder Executivo quando da elaboração do lançamento.

Uma vez atendidos todos os requisitos normativos constitucionais, complementares e legislativos (municipais) e tendo ocorrido todos os elementos constantes do fato gerador do IPTU, a autoridade administrativa procederá ao lançamento do tributo, transformando, dessa forma, a obrigação em crédito tributário. O lançamento é procedimento que deverá ser exercido pela Administração nos exatos termos do art. 142 do CTN, *verbis*:

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

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

Da leitura do mencionado artigo infere-se que a Administração Tributária, com competência exclusiva, será a responsável pelo lançamento, procedimento este que verificará se toda a materialidade do fato gerador ocorreu no mundo fenomênico, assim como a partir daí mensurará a base de cálculo, alíquota para chegar ao *quantum debeatur*, constituindo, dessa forma, o crédito tributário. O lançamento é o procedimento que transformará a obrigação tributária em crédito tributário. A obrigação nasce com a ocorrência do fato gerador e o lançamento concretiza-a em crédito tributário. O legislador complementar, para enfatizar e explicitar o princípio da legalidade tributária, fez questão de asseverar que embora todo o procedimento de lançamento seja de competência exclusiva da Administração, toda a atividade por ela exercida no decurso deste deve seguir os estritos comandos legais que regem a matéria, vale dizer, é totalmente defeso à Administração a arbitrariedade e flexibilidade no procedimento de constituição do crédito tributário, sob pena não só de torná-lo inconstitucional, ilegal e, conseqüentemente, nulo, como também sob pena de responsabilidade funcional do agente administrativo.

Kyoshi Harada assim conceitua o lançamento:

“O lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do

sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível. Esta série de atos pode ser praticada, inclusive, em diferentes dias, mas no final da verificação dos requisitos previstos no art. 142 do CTN haverá sempre um documento exteriorizador daqueles atos, que é o lançamento eficiente para a constituição definitiva do crédito tributário.”¹⁵

Ainda no tocante ao art. 142, seu parágrafo único ressalta ainda mais o império da legalidade sob os atos do procedimento do lançamento, ao determinar que a “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória”, ou seja, toda a condução do lançamento deve estar sob o manto da legalidade. A autoridade administrativa só pode proceder ao lançamento se estiver em total conformidade com todos comandos normativos. Deve haver todo um arcabouço legal que confira ao administrador não só competência, mas a forma pela qual a exercerá na elaboração do lançamento. Sua margem de arbítrio se reduz ao valor nulo!

Zuudi Sakakihara, ao comentar o parágrafo único em tela, leciona:

“Atividade vinculada e obrigatória: A atividade administrativa de lançamento é vinculada, significando que a aplicação da lei tributária ao caso concreto haverá de ser feita segundo os estritos termos da lei, sem se levar em consideração as razões de conveniência ou oportunidade da Administração. Nem poderia ser diferente, pois, estando o tributo submetido ao princípio da legalidade, todos os aspectos de sua hipótese de incidência se esgotam na descrição legal, sem que reste à autoridade administrativa a menor margem de discricionariedade na verificação do fato tributável.

Além de vinculada essa atuação administrativa é obrigatória em duplo sentido. Em primeiro lugar, porque a arrecadação do tributo reveste-se de interesse público e, por isso, é indisponível, fato que, por sua vez, confere obrigatoriedade à atuação da Administração. Isso quer dizer que, não tendo a Administração o poder de dispor do direito ao tributo que surge para o Estado em razão da ocorrência do fato gerador, terá obrigatoriamente que promover sua execução forçada, caso não haja o pagamento voluntário do sujeito passivo. Em segundo lugar, porque a execução forçada não poderá ser promovida sem o título executivo, que é materialmente constituído pelo lançamento, como já se viu.”¹⁶

Ainda no que diz respeito ao lançamento, verifica-se que o CTN classifica os lançamentos em três espécies, quais sejam: (1) o lançamento de ofício, em que a autoridade administrativa prepara todos os dados necessários

15 *Direito financeiro e tributário*. 26. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas/GEN, 2017.

16 FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: RT, 1999. p. 561.

e exigidos por lei e através de notificação ao contribuinte perfaz o lançamento (art. 146); (2) lançamento por homologação, quando é realizado pelo contribuinte nos termos do art. 150 do CTN; e o lançamento misto (art. 147 do CTN), também conhecido por lançamento por declaração, no qual há participação de ambos.

Para efeitos do presente artigo analisaremos apenas as linhas gerais do lançamento de ofício, eis que o imposto em análise é cobrado através dessa forma.

Com efeito, no lançamento direto ou por ofício a Administração fica encarregada de todo procedimento de verificação de ocorrência do fato gerador do tributo, determinação da matéria tributável, cálculo do imposto e sujeito passivo da obrigação tributária. Uma vez preenchidos todos esses elementos, ocorre a notificação do contribuinte, momento em que o crédito tributário considera-se definitivamente constituído.

Como se trata de procedimento realizado unicamente pela Administração dá-se ao contribuinte a possibilidade de questioná-lo, caso entenda que o lançamento não se coaduna com a realidade fática. Outrossim, em caso de erro e demais hipóteses elencadas pelo Códex, compete de ofício à autoridade administrativa ao tomar ciência. Tal entendimento é corolário da análise dos arts. 145 e 149 do CTN, assim redigidos:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I – impugnação do sujeito passivo;

II – recurso de ofício;

III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I – quando a lei assim o determine;

II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade

administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V – quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Analisado o perfil constitucional do IPTU, bem como sua explicitação no CTN, passemos, pois, ao exame de sua normatização em nível municipal, no caso, as normas que instituem e regem o tributo em tela no Município de São Paulo.

Partimos também do princípio e nos moldes do caso hipotético por nós elaborado, circunscrevendo-nos ao exercício no qual os fatos relatados se referem ao exercício de 2010. Assim sendo, toda a análise normativa municipal far-se-á diante da legislação de regência para o IPTU naquele exercício.

Pois bem, para a obtenção do valor venal do imóvel, o Município se utiliza da Planta Genérica de Valores (PGV), em que estão estabelecidos os valores unitários de metro quadrado de terreno e de construção do Município.

No Município de São Paulo, o método de cálculo do valor venal dos imóveis para o IPTU está disposto na Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986, com as alterações posteriores. Referida Lei confere os elementos que balizarão e serão a referência para a apuração dos valores unitários de metro quadrado de construção e terreno, as circunstâncias que devem ser desprezadas na aferição do valor, fixa os fatores a serem levados em considerações no cálculo do valor venal (fatores de esquina, obsolescência, etc...), estabelece os

tipos de construção e padrão de construção, enfim, oferta todos os elementos para se quantificar com a maior exatidão possível a matéria tributável, qual seja, o valor venal do imóvel.

No concernente ao caso hipotético formulado houve irrisignação por parte do contribuinte com o lançamento do exercício de 2010, em decorrência da alteração do padrão de construção pela Prefeitura, razão pela qual entrou com pedido de revisão (impugnação) por entender que essa modificação não correspondia à realidade fenomênica do imóvel.

De fato, subsequentemente, entendeu a Administração Fazendária que houve uma nova padronização da construção, nesse caso, colocando-a em uma nova categoria legal, superior à de exercício anterior e, com isso, um aumento do IPTU. Ocorre que no entender do contribuinte, as condições de seu imóvel não justificavam um enquadramento em categoria superior à que possuía, motivo pelo qual solicitou junto à autoridade administrativa municipal a revisão e elaboração de novo lançamento naquele período.

Ao verificarmos a legislação que rege a matéria acima aludida constatamos que no tocante ao tipo e padrão de construção, os mesmos encontram-se na Tabela V da Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986. E o imóvel pertencente ao contribuinte sempre enquadrou-se no Tipo nº 4 (Comercial Vertical – Imóveis Comerciais, de serviços ou mistos, com mais de dois pavimentos), *PADRÃO D*, assim era qualificado:

“Tabela V – Tipos e Padrões de Construção

(...)

Tipo 4 – Comercial Vertical

Imóveis comerciais, de serviços ou mistos, com mais de 2 (dois) pavimentos.

(...)

Padrão ‘D’ – 3 (três) ou mais pavimentos

– Arquitetura: projeto de estilo inovador, cavilhos de alumínio; vidros temperados; pé direito até 5m no térreo.

– Estrutura de concreto armado, revestido ou aparente.

– Acabamento externo: revestimentos condicionados pela arquitetura, formando conjunto harmônico com a mesma; pedras polidas, painéis decorativos lisos ou em relevo, revestimentos que dispensam pintura; pintura a látex, resinas ou similar.

– Acabamento interno: requintado, normalmente com projeto específico de arquitetura interna; eventual ocorrência de jardins, mezaninos, espelhos d'água; emprego de materiais nobres: massa corrida, madeiras de lei, metais, pedras polidas (no revestimento e/ou piso); piso romano, carpete, forros especiais; pinturas especiais.

– Circulação: saguões amplos; corredores de circulação e escadas largos; elevadores rápidos e amplos, eventualmente panorâmicos, e/ou escadas rolantes; elevador para carga, instalações sanitárias: banheiros privativos ou de uso comum; louças e metais de boa qualidade.

– Dependências acessórias: existência de garagens ou vagas para estacionamento; eventual existência de plataformas para carga ou descarga.

– Instalações especiais: instalações para equipamentos de ar condicionado central, de comunicação interna e de segurança contra roubo e incêndio (*sprinklers*).”

Ocorre que a Lei nº 15.044, de 03.12.09, instituiu novos padrões de construção para fins de apuração do IPTU, criando para a Tabela V o Padrão E, assim definido:

“Padrão ‘E’

Três ou mais pavimentos.

– Arquitetura: prédio isolado com projeto arquitetônico arrojado e/ou suntuoso; caixilhos de materiais nobres, eventualmente com sistema de abertura e fechamento automatizado e/ou vidros duplos antirruídos, com formas e dimensões especiais; pé-direito acima de 5 m no térreo.

– Estrutura de concreto armado, revestido ou aparente; de concreto protendido ou de aço.

– Acabamento externo: emprego de materiais nobres condicionados pela arquitetura, formando conjunto harmônico; pele de vidro, painéis de alumínio (*alubond*), pastilhas de vidro, pedras apicoadas ou polidas, painéis lisos ou em relevo; pintura látex, resinas ou similar.

– Acabamento interno: requintado, com projeto específico de arquitetura interna; eventual ocorrência de jardins, mezaninos, espelhos d'água; emprego de materiais nobres: massa corrida, pastilhas de vidro, madeiras de lei, metais, pedras apicoadas ou polidas (no revestimento e/ou piso); piso elevado para instalações; forros especiais; pinturas especiais.

- Circulação: saguões amplos; corredores de circulação e escadas largos; elevadores rápidos e amplos, eventualmente panorâmicos, e/ou escadas rolantes; elevador para carga.
- Instalações sanitárias: banheiros e copas de uso privativo; louças e metais da melhor qualidade.
- Dependências acessórias: existência de garagens ou vagas para estacionamento, dependências para a administração do condomínio; eventual existência de sala de segurança blindada com sistema de comunicação inviolável, sala de ginástica, salão para convenções, heliponto, plataformas para carga e descarga.
- Instalações especiais: instalações para equipamentos de ar condicionado central, de telecomunicações e informática, de comunicação interna, de segurança contra roubo, de segurança contra incêndio (*sprinklers*), gerador de energia, sistema de acesso por meio de catracas eletrônicas.”

O contribuinte do caso hipotético, por entender que seu imóvel não se amoldava aos padrões “E” da nova lei, e sim continuava com as mesmas características que o subsumiam ao padrão “D”, solicitou a revisão de lançamento para reenquadramento.

Seu pleito junto à Administração Fazendária foi deferido com o padrão de construção ajustado para o padrão D do Tipo 4 (art. 15 da Lei nº 10.235/86). Referida decisão foi devidamente publicada no Diário Oficial do Município.

O art. 15 da Lei nº 10.235/86, fundamento da decisão proferida pela Autoridade Administrativa, reza:

“Art. 15. O valor unitário de metro quadrado de construção será obtido pelo enquadramento da construção num dos tipos da Tabela V, em função da sua área predominante, e no padrão de construção cujas características mais se assemelhem as suas.

§ 1º Nos casos em que a área predominante não corresponder à destinação principal da edificação ou conjunto de edificações, poderá ser adotado critério diverso, a juízo da Administração.

§ 2º Para fins de enquadramento de unidades autônomas de prédio em condomínio em um dos padrões de construção previstos na Tabela V, será considerada a área construída correspondente à área bruta da unidade autônoma acrescida da respectiva área da garagem, ainda que esta seja objeto de lançamento separado.

§ 3º A unidade autônoma poderá ser enquadrada em padrão diverso daquele atribuído ao conjunto a que pertença, desde que apresente benfeitorias que a distingam, de forma significativa, das demais unidades autônomas.”

Conclui-se que, analisando o pedido de revisão de lançamento do IPTU no caso hipotético, a autoridade administrativa houve por bem subsumir a realidade fática do imóvel do contribuinte aos requisitos normativos plasmados na Lei nº 10.235/86, art. 15, com as alterações realizadas pela Lei nº 15.044, de 03.12.09, readequando o valor do metro de construção predial do Padrão E antes lançado ao Padrão D, Tipo de Construção 4 (Comercial Vertical) da Tabela V (Tipos e Padrões de Construção do Imóvel).

A nosso ver, a Administração Municipal, a bem da verdade material, reenquadrou o imóvel em análise, haja vista que a classificação de tipo e padrão de construção, por configurarem-se em elementos fundamentais para aferição da base de cálculo do imposto, devem, por força do princípio da legalidade estrita e tipicidade fechada, atender à exaustão a todos os requisitos legais indicados pela Lei, sob pena de descaracterização do tributo. Ora, na hipótese o fato gerador e respectiva base de cálculo estariam em dissonância com a legislação instituidora do IPTU, com as normas gerais do CTN sobre a matéria, bem como com os arts. 146, III, 150, I, e 156 da Constituição Federal.

O reenquadramento do imóvel, rigorosamente legal e necessário, foi consequência natural da função do poder tributante, quando da elaboração do lançamento do IPTU, atentando para todas suas características previstas na lei que instituiu e rege o tributo. Pela estrita legalidade e tipicidade os atributos do imóvel devem estar em plena sintonia com as disposições normativas para que o cálculo de seu valor possa ser uma decorrência verdadeira e não distorcida da realidade. Do contrário, estaríamos diante de um tributo exigido sobre fato “distorcido”, o que macularia na essência não apenas sua cobrança, mas sua existência do ponto de vista legal e constitucional. Estar-se-á tributando a propriedade, posse ou domínio útil de um imóvel cujas características o bem incidido não possuiria. Em outras palavras, não existe adequada e precisa subsunção de fato à norma, sendo, por consequência, o tributo indevido por falta de amparo legal.

Ademais, se o art. 3º do CTN define o tributo como sendo “(...) toda prestação pecuniária compulsória (...) instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, uma exação que não consiga coadunar a realidade aos preceitos de incidência previstos em lei, sequer pode se caracterizar por exação tributária, já que foi desvirtuada uma de suas características fundamentais. Ao fazer menção à atividade administrativa plenamente vinculada, o legislador complementar deixou claríssimo que não basta apenas que

exista lei que institua um tributo determinando todas suas características. É imperiosa que sua cobrança seja estritamente subordinada aos precisos parâmetros normativos.

No caso, o imóvel do contribuinte foi, para o exercício de 2010, enquadrado no *PADRÃO E DO TIPO DE CONSTRUÇÃO 4 (COMERCIAL VERTICAL)* da Tabela V (Tipos e Padrões de Construção do Imóvel) anexa à Lei nº 10.235/86.

À evidência, para ser classificado neste padrão de construção, deve o imóvel, nos termos da lei, preencher os seguintes requisitos que repetimos nela constantes:

“Tabela V (...)

Tipo 4 (Comercial Vertical) – três ou mais pavimentos

Padrão ‘E’

Arquitetura

- prédio isolado com projeto arquitetônico arrojado e/ou suntuoso;
- caixilhos de materiais nobres, eventualmente com sistema de abertura e fechamento automatizado e/ou vidros duplos antirruídos, com formas e dimensões especiais;
- pé-direito acima de 5 m no térreo.

Estrutura de concreto

- armado, revestido ou aparente; de concreto protendido ou de aço.

Acabamento externo

- emprego de materiais nobres condicionados pela arquitetura, formando conjunto harmônico;
- pele de vidro, painéis de alumínio (*alubond*), pastilhas de 8/10 vidro, pedras apicoadas ou polidas, painéis lisos ou em relevo;
- pintura a látex, resinas ou similares.

Acabamento interno

- requintado, com projeto específico de arquitetura interna;
- eventual ocorrência de jardins, mezaninos, espelhos d’água; emprego de materiais nobres: massa corrida, pastilhas de vidro, madeiras de lei, metais, pedras apicoadas ou polidas (no revestimento e/ou piso);

- piso elevado para instalações; forros especiais; pinturas especiais.

Circulação

- saguões amplos;
- corredores de circulação e escadas largos;
- elevadores rápidos e amplos, eventualmente panorâmicos, e/ou escadas rolantes;
- elevador para carga.
- instalações sanitárias: banheiros e copas de uso privativo; louças e metais da melhor qualidade.

Dependências acessórias

- existência de garagens ou vagas para estacionamento, dependências para a administração do condomínio;
- eventual existência de sala de segurança blindada com sistema de comunicação inviolável, sala de ginástica, salão para convenções, heliponto, plataformas para carga e descarga.

Instalações especiais

- instalações para equipamentos de ar condicionado central, de telecomunicações e informática, de comunicação interna, de segurança contra roubo, de segurança contra incêndio (*sprinklers*), gerador de energia, sistema de acesso por meio de catracas eletrônicas.”

Pela leitura dos requisitos necessários para que o imóvel seja inserido no padrão de construção “E”, admitimos no caso hipotético que muitos dos itens constantes da Tabela não se encontram no imóvel do contribuinte. Passemos a elencar alguns itens:

a) *prédio isolado com projeto arquitetônico arrojado e/ou suntuoso*: no caso, o imóvel foi construído décadas antes da elaboração da Lei que criou o novo padrão de construção. Foram feitas durante o período algumas reformas de manutenção e conservação, mas nenhuma reforma estrutural. O projeto arquitetônico como um todo remonta à inauguração do imóvel comercial. No caso em análise, com o passar do tempo, o próprio estado da edificação estava envelhecido e desatualizado com os padrões de 2010, o que nos leva a concluir que seria praticamente impossível um imóvel comercial obtivesse à época do lançamento do IPTU um projeto arrojado e/ou suntuoso, sendo que seu estado arquitetônico **remonta** há mais de duas décadas sem alteração;

b) *pé-direito acima de 5 m no térreo*: admitamos no caso hipotético que embora o imóvel do contribuinte tenha uma altura considerável do pé direito duplo, a mesma não atinge 5 m;

c) *sala de ginástica, salão de convenções, heliponto*: admitamos também que no caso hipotético tais instalações não existam no imóvel.

Pelos itens acima expostos, à guisa de exemplificação, nota-se que ao aplicar a lei a autoridade administrativa entraria em total dissonância com as características do componente central da materialidade do imposto que é o imóvel do contribuinte. Pelo ato de reenquadramento realizado através de impugnação/revisão de lançamento, no qual a Secretaria das Finanças reposicionou o imóvel para o Padrão de Construção D, a subsunção fato/norma foi reestabelecida segundo os ditames legais municipais do CTN e da Constituição que regem a matéria.

3 Lançamento de Ofício e Competência de Revisão

Conforme já analisado, o lançamento de ofício, nos termos do Código Tributário Nacional, deve se ater a todos os norteadores estabelecidos em lei assim como à autoridade Administrativa é conferida competência para sua elaboração, bem como eventual revisão em hipóteses de erro de fato, direito e outras.

Assim sendo, para que o ato de lançamento esteja em perfeita harmonia com todo o ordenamento jurídico que rege a matéria, necessário verificar se a autoridade administrativa que efetua o lançamento e/ou revisa-o está munida dessa função, a qual, necessariamente, deve se dar por decorrência legal. Do contrário, o lançamento será um procedimento nulo, vez que maculado o princípio da legalidade.

No caso hipotético, a autoridade Administrativa que proferiu a decisão de reenquadramento solicitado pelo contribuinte possuía todos os requisitos exigidos pela legalidade tributária que lhe conferissem competência para exercer tal função.

Senão, vejamos.

Partindo do pressuposto de que a decisão proferida partiu da Secretaria das Finanças através da Subdivisão do Cadastro de Imóveis-Centro-Sul, subordinado à Divisão de Cadastro de Imóveis-DICI I, pertencente à Subsecretaria da Receita Municipal, órgão este pertencente à citada Secretaria, todos eles previstos no Decreto nº 47.549, de 4 de agosto de 2006, e com todas as competências plenamente exercidas e verificando-se que à época do

lançamento, impugnação e revisão do mesmo eram tais normas as que regulavam a estrutura da Municipalidade responsável pelo lançamento tributário do IPTU, conclui-se que no quesito “competência” todo o procedimento atentou-se à legalidade tributária.

No tocante à necessidade de o ato administrativo atender ao princípio da legalidade, verifica-se que a decisão de reenquadramento se deu através do Diário Oficial do Município, assim como sua fundamentação legal.

Isso posto, infere-se que todo o processo de lançamento e revisão do mesmo no caso hipotético obedeceu a todos os parâmetros normativos que regem a matéria, seja em nível constitucional, complementar e ordinário municipal.

Concluimos, dessa forma, que o Constituinte ao conferir competência aos entes federativos municipais para a instituição e cobrança do IPTU estabeleceu ao mesmo tempo todo um rol de princípios e normas que devem ser atendidos para a referida exação, partindo dos parâmetros constitucionais, passando por todo ordenamento normativo complementar (CTN) e, por fim, obedecendo à legislação municipal de regência. Acresça-se, por fim, que todo esse arcabouço normativo deverá ser harmônico, sendo vedada a incoerência entre normas, sob pena de macular o lançamento e, por consequência, o próprio tributo em si.

TITLE: Thoughts on the assessment of Urban Real Estate Tax, Creation of new Collection Brackets arising from the new standard for building. Possibility and limits for denial/review and recategorization of real estate.

ABSTRACT: This article aims at analyzing the power and limits of the competent authority to assess the Urban Real Estate Tax (IPTU) in case a mistake is detected after its realization. Likewise, considering that the IPTU has a sort of “ex officio” assessment, this text briefly analyzes the right of taxpayers to deny that act, so that that tax may reflect clearly and according to the principles of the Constitution, the National Tax Code, and the municipal laws its real materiality.

KEYWORDS: City of São Paulo. Assessment of Urban Real Estate Tax. Collection Brackets. New Standard for Building. Review.

Recebido em: 09.01.2020

Aprovado em: 15.01.2020