

PARECER JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Ementa: IPTU. Regra Matriz de Incidência Tributária. Critério Quantitativo. Alíquota. Lançamento tributário. Ato vinculado. Revisão de Lançamento. Possibilidade. Prazo decadencial.

Sumário

1 Introdução	2
2 Necessidade de observância da regra-matriz de incidência tributária	5
2.1 Do antecedente da regra-matriz de incidência tributária do IPTU: critério material, critério espacial e critério temporal.	7
2.2 Do consequente da regra-matriz de incidência tributária do IPTU: critério subjetivo e critério quantitativo: base de cálculo e alíquota	9
2.3 Aplicabilidade do princípio da anterioridade tributária ao IPTU.....	14
3. Lançamento Tributário como ato vinculado	30
3.1 Do lançamento tributário do IPTU no Município de São Roque-SP, à luz do princípio da legalidade	34
3.2 Da possibilidade de revisão do lançamento tributário do IPTU	48
4 Da resposta aos questionamentos da municipalidade	61

1 Introdução

Em atendimento à consulta de Vossas Senhorias, apresentamos a seguir nossas opiniões acerca dos aspectos jurídicos da cobrança do IPTU na municipalidade de São Roque-SP, no contexto a seguir exposto.

A análise realizada leva em consideração as informações fornecidas por e-mail e reuniões, além do atual cenário legislativo e jurisprudencial a respeito do tema. Caso venha a ocorrer qualquer modificação no cenário descrito, salientamos que as opiniões constantes do presente PARECER JURÍDICO deverão ser oportunamente revisadas.

Conforme o contexto fático que nos foi apresentado, a alíquota previamente fixada em lei municipal para o lançamento do IPTU, na Municipalidade de São Roque-SP, é de 1% do valor venal, todavia é possível verificar que, para alguns imóveis, o lançamento foi realizado com uma alíquota menor, por exemplo, de 0,1% ou 0,2%, ensejando uma arrecadação aquém do correto previsto em lei, o que, aliás, prejudica a continuidade da realização de políticas públicas justamente pela falta de recursos.

Segundo o **art. 20, inciso I, da Lei Complementar n. 96/2018 (LC n. 96/2018)**, a alíquota do IPTU da Municipalidade de São Roque-SP será de 1% (um por cento), sobre o valor venal para os imóveis com edificação.

Por sua vez, a **Lei Complementar n. 111/2021 (que altera a retrocitada LC n. 96/2018)** traz em seu **art. 28** um limitador ou “trava” para a aplicação da alíquota – o valor lançado do IPTU não poderá, excluída a atualização monetária, ser superior a 10% (dez por cento) em relação ao exercício anterior, para os cadastros já existentes.

Em resumo, para os cadastros novos (cerca de 12% dos munícipes contribuintes), aplica-se o percentual de 1%, e, para os antigos (a maioria dos munícipes contribuintes), cogita-se a aplicação de uma “trava” de, no máximo, 10% em relação ao exercício anterior.

Ademais, informou-se que não há norma que respalde essa aplicação reduzida da alíquota, nem mesmo constando a estipulação de alíquota no *Plano Plurianual* – ali aparecendo apenas a projeção da receita.

Assim, este é o cenário que enseja a apresentação do presente ESTUDO TÉCNICO para que lhes dê lastro suficiente para buscarem uma alavancagem na arrecadação do IPTU.

Diante disso, antecipamos nossa opinião sobre os questionamentos a serem esclarecidos no PARECER JURÍDICO constante do Apêndice, conforme segue:

- I. É possível a revisão dos lançamentos de IPTU/2025, sem precisar enviar um Projeto de Lei para a Câmara, adotando patamares de alíquota superiores a 0,1% (podendo chegar a 1%) para todos os cadastros? **Sim, desde que aplicada a atualização pelo IPCA. Para aplicação desse índice, não há necessidade de observância da “trava” de 10% no valor nominal do tributo atualizado. A alíquota de 1% já está prevista na Lei Complementar municipal nº 96/2018, de modo que o lançamento tributário deve obedecer ao comando legal. Já o lançamento tributário em alíquotas distintas daquelas previstas na lei vigente deve ser objeto de Projeto de Lei perante a Câmara Municipal, sob pena de ofensa à vinculação do lançamento.**

- II. Havendo a possibilidade, como serão respeitados os princípios tributários da legalidade e anterioridade? **No caso, o atendimento ao princípio da legalidade é decorrência lógica da cobrança do IPTU calculado rigorosamente segundo a previsão legal (vide art. 20 da Lei Complementar municipal nº 96/2018)¹. Uma vez que o lançamento tributário seja feito em conformidade com a referida Lei Complementar municipal nº 96/2018, não há que se falar em respeito ou mesmo em eventual desrespeito à anterioridade tributária, haja vista que a lei municipal em tela se encontra, há anos, em sua plena validade, vigência e eficácia.**

¹ **Art. 20.** No cálculo do Imposto, a alíquota a ser aplicada será de:

I - 1 % (um por cento), sobre o valor venal para os imóveis com edificação;

II - 1,0% (um por cento), do valor venal para os lotes ou terrenos não edificados situados na área urbana, em área urbanizável ou considerada de expansão urbana, conforme art. 2º desta Lei, acrescido, progressivamente, a razão de 0,1 % (um décimo por cento) ao ano, até atingir 1,5 % (um e meio por cento).

- III.** Havendo a possibilidade, existe a legitimidade para a realização de lançamentos retroativos, exigindo a diferença dos últimos 5 anos? **Sim. Há possibilidade de realização da revisão dos lançamentos retroativos, pois a situação analisada pode ser enquadrada no art. 149, inc. IX, uma vez que, ao que tudo indica, à luz do fato que o lançamento tributário é ato vinculado, teria havido falta funcional ou omissão na realização do cálculo, constituindo hipótese de erro de fato, que autoriza a revisão dos lançamentos anteriores dentro do prazo decadencial, franqueado o direito ao contraditório e ampla defesa ao sujeito passivo.**

Sendo o que nos cumpria até o momento, permanecemos à disposição.

Atenciosamente,

São Paulo, 23 de abril de 2025.

Eduardo de Moraes Sabbag

OAB/SP 169.325

2 Necessidade de observância da regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência tributária é um esquema lógico conceitual, de grande utilidade prática, que se presta à compreensão do fenômeno impositivo no direito tributário, é dizer, trata-se de uma forma de definição lógica e racional das condições sob as quais um tributo pode e deve ser exigido, segundo a lei aplicável ao caso concreto².

Por sua natureza instrumental analítica, a regra-matriz de incidência tributária, permite ao operador do direito estabelecer o conteúdo da relação jurídico-tributária, atribuindo lógica entre os elementos do fenômeno tributário, o que permite, por exemplo, que administração tributária faça a exigência de um tributo específico de acordo com o direito positivo, sendo essa a razão pela qual nos utilizaremos dessa importante metodologia para os fins do presente parecer.

Antes de nos utilizarmos da estrutura racional da regra-matriz de incidência tributária, porém, cabe esclarecer as premissas do referido esquema metodológico, sem as quais as nossas conclusões careceriam de sentido.

Em primeiro lugar, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho³ nos recorda que toda norma jurídica apresenta hipóteses, que quando estiverem presentes, autorizam a aplicação dos modais deônticos (permitir, proibir ou obrigar), uma vez que já não se trata mais de hipótese, mas sim de algo ocorrido e verificável factualmente no mundo fenomênico. Essa hipótese de incidência tributária, tal como definida na clássica doutrina de Geraldo Ataliba⁴, é basicamente o antecedente da regra-matriz de incidência tributária. É justamente o elemento que descreve o fato que, uma vez ocorrido, vai gerar a obrigação tributária para o sujeito passivo.

Precisamente, no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, encontra-se a *hipótese de incidência*, que, do ponto de vista linguístico, é representada por um verbo e um complemento (por exemplo, verbo “ser”; complemento: proprietário de um imóvel na zona urbana do município), mais o critério *espacial* (onde ocorreu o fato) e o critério *temporal* (quando ocorreu o fato).

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6ª ed. São Paulo: Ed. Noeses, 2015, p. 153.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6ª ed. São Paulo: Ed. Noeses, 2015, p. 153.

⁴ ATALIBA, Geral. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

Dessarte, o antecedente da regra-matriz de incidência tributária pode assim ser resumido:

- **Critério Material:** refere-se à natureza do fato que gera a tributação, ou seja, o que é tributável. Na sintaxe da linguagem jurídica, o critério material é identificado por meio da identificação de um verbo e um complemento a esse verbo. Por exemplo: verbo “ser”, mais o complemento “proprietário de um imóvel na zona urbana do município”.
- **Critério Espacial:** nada mais é do que a localidade em que o fato gerador se realiza, determinando a jurisdição ou a esfera espacial de aplicação da norma tributária. Trata-se de elemento diretamente relacionado ao exercício da competência tributária no âmbito de cada país e dentro do país, no caso do Brasil, de cada ente federativo, a exemplo de uma municipalidade. É o critério espacial que define qual a norma a incidir no caso concreto. No caso dos imóveis situados no Município de São Roque, é a legislação deste Município (e não a de outros municípios) que vai reger a relação jurídico-tributária.
- **Critério Temporal:** Refere-se ao momento em que o fato gerador ocorre, ou seja, estabelece a época em que a obrigação tributária se origina, para determinar qual legislação será aplicável. Portanto, o critério temporal não se confunde com a data de vencimento para fins de pagamento do tributo, aplicação de multa moratória e atualização do valor devido.

Somente após a verificação da ocorrência daquele fato jurídico-tributário é que se estabelece a consequência jurídica que daí vem a surgir. Assim sendo, surgem os elementos que permitem a especificação da obrigação, haja vista que é no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária que surgem os critérios pessoais (sujeitos passivos e ativos da obrigação tributária), bem como o critério quantitativo, isto é, base de cálculo e alíquota. Perceba-se que com isso pode-se definir “quem” terá o dever de pagamento de determinado tributo ao Fisco, e o “quanto” calculado segundo sua base de cálculo e alíquotas correlatas. É precisamente onde se determina quem pagará a quem e qual o montante do tributo.

De fato, o *critério pessoal* diz respeito a quem será o sujeito passivo da obrigação tributária. Esse critério define a identidade do contribuinte ou de quem, em última instância, será responsável pelo pagamento do tributo. Pode abranger diferentes vertentes, como o contribuinte, isto é, a pessoa física ou jurídica que realiza diretamente o fato gerador ou o responsável tributário, que é uma terceira pessoa que, embora não seja o contribuinte direto, legalmente é obrigada a recolher o tributo, o que acontece em situações de substituição tributária. O *critério pessoal* é importante para a correta identificação de quem deverá cumprir a obrigação tributária, garantindo que a legislação fiscal seja aplicada de forma justa e eficiente.

O critério quantitativo, por sua vez, refere-se à definição da base de cálculo e à alíquota do tributo. Ele estabelece a extensão ou quantidade do fato gerador, ou seja, a medida pela qual o tributo será calculado, sendo a alíquota a taxa ou porcentagem que será aplicada sobre a base de cálculo para determinar o valor do tributo. A alíquota pode ser fixa (um valor determinado) ou variável (uma porcentagem do valor da base de cálculo), e pode existir em diferentes escalas, dependendo da legislação tributária.

Frise-se, desde já, que a alíquota desempenha um papel fundamental na cobrança de tributos, sendo a expressão percentual ou valor fixo que se aplica à base de cálculo para se determinar o montante a ser recolhido ao Fisco, precisamente como prevista em lei.

Feita essa breve introdução, passamos à análise da **regra-matriz de incidência tributária do IPTU**, o que nos permitirá alcançar uma clara visão da imposição tributária relativa a esse imposto. Para tanto, seguiremos tanto as disposições relativas ao IPTU no plano constitucional e no Código Tributário Nacional, bem como as disposições específicas da Lei do Município de São Roque.

2.1 Do antecedente da regra-matriz de incidência tributária do IPTU: critério material, critério espacial e critério temporal.

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) é um tributo de competência dos municípios (e Distrito Federal), consoante se depreende do art. 156, I, § 1º, I e II e § 1º-A; art. 182, § 4º, II, todos da Constituição Federal de 1988.

O critério material do IPTU é correspondente a ter 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 (art. 32, CTN). Não teceremos longas considerações sobre o instituto da *propriedade*, bastando que se aplique aqui o conceito de propriedade oriundo do Direito Civil.

Quanto ao critério espacial do IPTU, há que se aplicar o referido imposto aos imóveis situados na zona urbana do município, assim caracterizado no âmbito do Código Tributário Nacional:

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

§ 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.

Dessa forma, vê-se que além de incidir o IPTU sobre os imóveis localizados na zona urbana do município, assim caracterizada pela presença de ao menos dois dos elementos listados no § 1º do art. 32 do CTN, também há possibilidade de cobrança relativamente aos imóveis situados nas áreas de expansão urbana ou áreas urbanizáveis, o que torna o critério espacial do IPTU um tanto quanto amplo.

Por fim, relativamente ao critério temporal, veja-se que a propriedade é uma situação que perdura no tempo. A tributação recai não sobre um fato que ocorre ou sobre um ato ou negócio jurídico celebrado, mas sim sobre uma situação presente, qual seja, o *status* de proprietário, em cada exercício financeiro.

Por fim, na maioria dos municípios, o *fato gerador* é definido como ser proprietário, titular do domínio útil ou possuidor (aspecto material) em 1º de janeiro de cada ano (aspecto temporal), sendo exigido o imposto anualmente (periodicidade).

2.2 Do consequente da regra-matriz de incidência tributária do IPTU: critério subjetivo e critério quantitativo: base de cálculo e alíquota

Como vimos anteriormente, o critério pessoal diz respeito a quem será o sujeito passivo da obrigação tributária. Esse critério define a identidade do contribuinte ou de quem, em última instância, será responsável pelo pagamento do tributo. Pode abranger diferentes vertentes, como:

- **Contribuinte:** a pessoa física ou jurídica que realiza o fato gerador (por exemplo: quem obtém renda ou comercializa um produto).
- **Responsável Tributário:** em alguns casos, pode haver uma terceira pessoa que, embora não seja o contribuinte direto, legalmente é obrigada a recolher o tributo, o que acontece, por exemplo, em situações de substituição tributária e nas situações de responsabilidade de transferência previstas no CTN.

O critério pessoal é importante para a correta identificação de quem deverá cumprir a obrigação tributária, garantindo que a legislação fiscal seja aplicada de forma justa e eficiente.

Já se viu que o critério quantitativo se refere à definição da base de cálculo e à alíquota do tributo. Ele estabelece a extensão ou quantidade do fato gerador, ou seja, a medida pela qual o tributo será calculado.

Nessa seara, de acordo com o art. 33 do CTN:

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

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

Por ser elemento central da base de cálculo do imposto em tela, a metodologia de aumento do referido valor venal tem de estar devidamente indicada na legislação municipal, consoante a jurisprudência do STF:

STF, INFORMATIVO nº 713: É inconstitucional a majoração, sem edição de lei em sentido formal, do valor venal de imóveis para efeito de cobrança do IPTU, acima dos índices oficiais de correção monetária. Com base nessa orientação, o Plenário negou provimento a recurso extraordinário em que se discutia a legitimidade da majoração, por decreto, da base de cálculo acima de índice inflacionário, em razão de a lei municipal prever critérios gerais que seriam aplicados quando da avaliação dos imóveis. Ressaltou-se que o aumento do valor venal dos imóveis não prescindiria da edição de lei, em sentido formal. Consignou-se que, salvo as exceções expressamente previstas no texto constitucional, a definição dos critérios que compõem a regra tributária e, especificamente, a base de cálculo, seria matéria restrita à atuação do legislador. Deste modo, não poderia o Poder Executivo imiscuir-se nessa seara, seja para definir, seja para modificar qualquer dos elementos da relação tributária. Aduziu-se que os municípios não poderiam alterar ou majorar, por decreto, a base de cálculo do IPTU. Afirmou-se que eles poderiam apenas atualizar, anualmente, o valor dos imóveis, com base nos índices anuais de inflação, haja vista não constituir aumento de tributo (CTN, art. 97, § 1º) e, portanto, não se submeter à reserva legal imposta pelo art. 150, I, da CF. O Min. Roberto Barroso, embora tivesse acompanhado a conclusão do relator no tocante ao desprovimento do recurso, fez ressalva quanto à generalização da tese adotada pela Corte. Salientou que o caso concreto não envolveria questão de reserva de lei, mas de preferência de lei, haja vista a existência da referida espécie normativa a tratar da matéria, que não poderia ser modificada por decreto. **(RE 648.245/MG, rel. Min. Gilmar Mendes, 01-08-2013)**

Por sua vez, **a atualização monetária da *Planta Genérica de Valores* pode ocorrer por meio de ato normativo infralegal**, pois, nos termos do art. 97, § 2º, do CTN, não representa majoração do tributo:

CTN, Art. 97, § 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.

Tal disposição, que será retomada mais adiante, harmoniza-se com as regras constitucionais do art. 150, § 1º, que excepciona a atualização da base de cálculo do IPTU da anterioridade nonagesimal, bem como a regra do art. 156, I, § 1º III, que permite que a base de cálculo do IPTU seja atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

Noutro giro, é vedado ao Município corrigir, por ato normativo infralegal, o IPTU em valores que superem os índices oficiais de inflação. Para tanto, seria necessária a edição de uma lei em sentido formal. Não por outro motivo, o **Superior Tribunal de Justiça** veio a editar a conhecida Súmula n. 160.

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

Em confirmação do raciocínio segundo o qual o critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária se submete ao princípio da legalidade, no caso das taxas, a jurisprudência também admite que a lei estabeleça um teto que, uma vez respeitado, pode levar o valor do tributo a ser modificado por ato infralegal:

EMENTA (STF): Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos. **STF. Plenário. RE 838.284/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 06/10/16 (repercussão geral) (Info 842).**

Novamente, vê-se que é sempre necessário que o cálculo do imposto, por meio da conjugação entre base de cálculo e alíquota, respeite o desenho normativo legalmente traçado.

Nesse caso, porém, observando-se o princípio da anterioridade anual, mas sem a necessária observância da anterioridade nonagesimal, a alteração da base de cálculo do IPTU por lei pode se dar até o último dia do exercício financeiro anterior ao da cobrança (art. 150, § 1º, da CF/88).

A respeito das **alíquotas do IPTU**, de acordo com a Constituição (redação atual), elas podem ser:

1. Proporcionais;
2. Progressivas, em razão da função social – art. 182, § 4º, CF (extrafiscalidade);
3. Progressivas em razão do valor do imóvel - art. 156, § 1º, I, CF (fiscalidade);
4. Seletivas (diferenciadas) de acordo com a localização e o uso do imóvel (art. 156, § 1º, II, CF).

Ademais, a partir da EC 29/00, a Constituição autorizou que o IPTU seja progressivo também em relação ao valor do imóvel (em atenção ao princípio da capacidade contributiva) e tenha alíquotas diferenciadas conforme a localização e o uso:

CF, Art. 156, § 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

Por óbvio, tais características não de ser sempre fixadas na lei municipal instituidora do IPTU.

Que não se confunda a alíquota comum do IPTU, que pode até mesmo ser cobrada progressivamente, com a alíquota progressiva com caráter extrafiscal, passível de ser cobrada em razão do descumprimento da função social da propriedade urbana.

Como regra, o IPTU é um tributo com viés preponderantemente arrecadatório, servindo ao propósito básico de fonte de receitas para a manutenção da própria máquina pública, bem como para custear a implementação das políticas públicas. No entanto, como instrumento de política urbana à disposição dos municípios para fins de ordenação do espaço urbano, a progressividade das

alíquotas do IPTU ganha a roupagem da extrafiscalidade e serve ao propósito de induzir os proprietários a darem o devido cumprimento à função social da propriedade, servindo não apenas ao seu titular, mas também ao bem comum.

Com efeito, o artigo 5º da Lei nº 10.257/2001 (Estatuto da Cidade) determina que o contribuinte deverá ser notificado nos casos em que a Lei Municipal determine parcelamento, edificação ou a utilização compulsória do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo tal notificação fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação. Por sua vez, o artigo 7º da Lei 10.257/2001 prevê expressamente a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas no tempo, no caso de descumprimento dos prazos do artigo 5º acima mencionado.

O Plano Diretor Municipal, quando existente, geralmente, trata da notificação nos casos em que houver parcelamento, edificação ou utilização compulsórios, ou seja, tanto no Estatuto da Cidade como no Plano Diretor Municipal verifica-se a obrigatoriedade de notificação do contribuinte para parcelamento, edificação ou a utilização compulsória do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, tudo como consequência da progressividade no tempo prevista no artigo 182, § 4º, inciso II da CF.

Reitere-se que aqui não se está diante de qualquer questionamento acerca da progressividade do IPTU à luz da progressividade prevista nos artigos 145 e 156, § 1º, ambos da CF – que tratam, em última análise, do *princípio da capacidade contributiva* e em que não haveria, portanto, obrigatoriedade de notificação especial –, mas sim de uma cobrança notadamente extrafiscal, com o fito de efetivar o cumprimento da função social da propriedade. No entanto, mesmo o IPTU progressivo do artigo 182, § 4º, inciso II da CF tem suas alíquotas determinadas em lei.

Posto isso de todos os modos, a fixação das alíquotas do IPTU sempre estará atrelada umbilicalmente ao princípio da legalidade, não se podendo prescindir de tal garantia conferida no altiplano constitucional aos contribuintes.

2.3 Aplicabilidade do princípio da anterioridade tributária ao IPTU

O *princípio da legalidade*, genericamente posto na Constituição Federal de 1988, estabelece que "sem lei que o autorize, ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa". No contexto tributário (art. 150, I, CF), o *princípio da legalidade tributária* implica que a instituição e a majoração de tributos – o que contempla a definição de suas alíquotas –, devem ser realizadas sempre por meio de lei.

Dessa forma, a alíquota deve ser determinada por lei específica, garantindo a transparência e a previsibilidade para o contribuinte. Esse princípio assegura que a carga tributária seja definida em sede legislativa, evitando arbitrariedades que possam decorrer da fixação de taxas ou porcentagens sem a devida aprovação legislativa. Assim, toda alteração de alíquota, seja para aumento ou diminuição, deve ser precedida de um processo legislativo formal.

Por outro lado, o *princípio da anterioridade tributária*, também previsto na Constituição, tem como fundamento garantir que o contribuinte tenha um prazo mínimo para se adaptar às mudanças na lei tributária. De acordo com o artigo 150, inciso III, alíneas "b" e "c", da CF/88, a instituição de tributos ou o aumento de alíquotas só pode ser efetivado após o transcurso de um exercício financeiro ou mediante a sua publicação na forma prevista. Confira-se:

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

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Esse princípio visa assegurar que o contribuinte tenha a oportunidade de se programar financeiramente para o cumprimento de suas obrigações tributárias, proporcionando uma proteção contra surpresas desfavoráveis oriundas de mudanças que afetem a alíquota a ser aplicada. Assim, a

nova alíquota só poderá ser aplicada após um lapso temporal, o que ressalta a importância da previsibilidade no planejamento tributário.

O *princípio da anterioridade tributária* é ambivalente, no sentido de que se volta tanto à proteção dos contribuintes, quanto a determinar a postura do Fisco ao instituir os tributos. Isso porque, para os contribuintes, a anterioridade tributária representa uma garantia de que não serão surpreendidos com a instituição ou aumento repentino de tributos, tanto é assim que a anterioridade também pode ser chamada de “princípio da não surpresa”, isto é, o mínimo de segurança jurídica quanto aos tributos existentes, ao menos no futuro próximo.

Nas palavras do eminente Professor Roque Antônio Carrazza⁵, observa-se:

De fato, o princípio da anterioridade veicula a ideia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (...). Ele impede que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal (...).

Já para o Fisco, a anterioridade impõe um lapso temporal mínimo a ser observado entre o momento que a lei é editada e o momento em que passa a ter eficácia.

Agora vamos entender como a *anterioridade tributária* protege os sujeitos passivos e limita temporalmente a exigência de tributos.

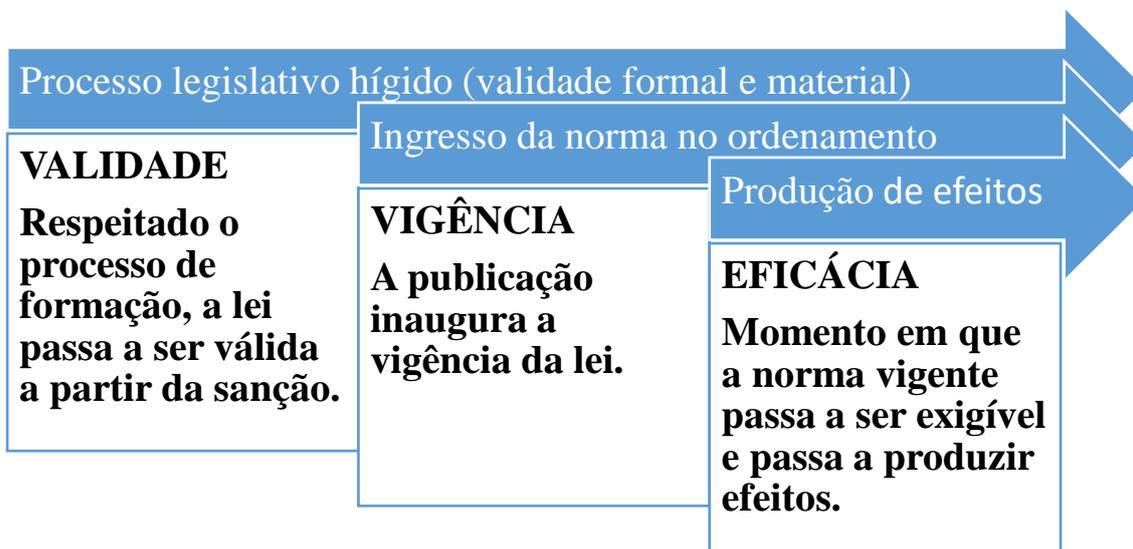
Diferença entre validade, vigência e eficácia.

A Teoria Geral do Direito nos ajuda a entender a aplicação da lei no tempo, sendo necessário diferenciarmos sua *validade, vigência e eficácia*.

Abaixo, vejamos a diferença entre esses três conceitos, conforme explicado por Tércio Sampaio Ferraz Jr⁶ (2012, p. 166), e aqui diagramado:

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

⁶ JR., Tércio Sampaio Ferraz. **Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação** - 12ª ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2023. E-book. p.182. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559773763/>. Acesso em: 16 fev. 2025.



Se traçarmos o raciocínio na ordem exposta acima, a lei é *válida* a partir do momento em que é aprovada em conformidade com os procedimentos previstos, em relação à competência, forma e conteúdo e com a sanção; em seguida, sua *vigência* se inicia com a publicação; finalmente, a *eficácia* da lei está presente a partir do momento em que os comportamentos por ela regulados são exigíveis.

Como regra geral, as leis brasileiras passam a ter eficácia após 45 (quarenta e cinco) dias da publicação, conforme art. 1º da *Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)*, exceto disposição em contrário.

No caso das leis tributárias, o art. 150, inciso III, alíneas “b” e “c”, da CF/88 determina que os entes federativos não podem cobrar tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, nem “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”.

Portanto, temos aqui duas regras constitucionais específicas relativas ao momento de início da eficácia das leis tributárias: a anterioridade anual e anterioridade nonagesimal.

Anterioridade anual – Art. 150, III, alínea “b”:

A regra da anterioridade anual significa que a exigência de novos tributos ou tributos majorados só pode ocorrer a partir do exercício financeiro seguinte àquele em que a lei foi publicada. Como o exercício financeiro coincide com o ano civil, o exercício financeiro equivale ao ano, conforme conhecemos. Assim, a lei tributária publicada em um ano, quando institui ou aumenta um tributo, só tem eficácia no ano seguinte.

Anterioridade nonagesimal - Art. 150, III, alínea “c”:

A anterioridade anual convive com a anterioridade nonagesimal criada por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, como reforço à segurança jurídica a que o contribuinte tem direito. Portanto, além de não poderem ser cobrados tributos no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que os instituiu ou aumentou, a Constituição Federal de 1988 também determina que não sejam cobrados tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Exceções ao princípio da anterioridade

Mesmo se tratando de regra voltada à segurança jurídica e à proteção do contribuinte contra a instituição ou aumento de tributos de forma surpreendente, a CF/88 traz uma série de exceções, aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal. Ou seja, quando falamos de exceção ao princípio da anterioridade anual, significa que o tributo pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Da mesma forma, se um tributo é exceção à anterioridade nonagesimal (noventena), então ele pode ser exigido antes do lapso de noventa dias da lei que o instituiu ou aumentou.

Abaixo, temos as exceções à anterioridade anual e nonagesimal, acompanhadas dos correspondentes fundamentos constitucionais. Observe-se que nem todo tributo que é exceção à anterioridade anual é também exceção à noventena, e vice-versa:

TRIBUTOS	FUNDAMENTO DA EXCEÇÃO À ANTERIORIDADE ANUAL	FUNDAMENTO DA EXCEÇÃO À ANTERIORIDADE NONAGESIMAL
IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO	Art. 150, § 1º	Art. 150, § 1º
IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO	Art. 150, § 1º	Art. 150, § 1º
IMPOSTO DE RENDA	OBEDECE	Art. 150, § 1º
IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS	Art. 150, § 1º	OBEDECE
IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS	Art. 150, § 1º	Art. 150, § 1º
IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO DE GUERRA	Art. 150, § 1º	Art. 150, § 1º
EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO PARA CALAMIDADE PÚBLICA OU GUERRA EXTERNA	Art. 150, § 1º	Art. 150, § 1º
CIDE COMBUSTÍVEL (ALÍQUOTA)	Art. 177, § 4º, I, “b”	OBEDECE
ICMS COMBUSTÍVEL (ALÍQUOTA)	Art. 155, § 4º, IV, c	OBEDECE
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	Art. 195, § 6º	OBEDECE
BASE DE CÁLCULO DO IPTU	OBEDECE	Art. 150, § 1º
BASE DE CÁLCULO DO IPVA	OBEDECE	Art. 150, § 1º

Em outras palavras, a lei que institui ou majora o IPTU por meio do aumento das alíquotas, está sujeita tanto ao princípio da anterioridade anual, quanto da anterioridade nonagesimal. Como é possível observar da tabela acima, o único momento em que a Constituição Federal de 1988 excetua o IPTU do princípio da anterioridade diz respeito à atualização de sua base de cálculo.

Contrario sensu, na medida em que o Município de São Roque visa apenas e tão somente aplicar a alíquota já prevista em sua Lei Complementar desde 2018, não há que se falar em observância ao princípio da anterioridade, ainda que se trate de cobrança que não vinha ocorrendo por mera liberalidade ou por erro no lançamento do imposto.

Ademais, reitera-se que a fixação da base de cálculo do IPTU não está sujeita à anterioridade nonagesimal, *ex vi* do 150, § 1º, da CF/88, mas deve respeitar a anterioridade anual.

Nessa ordem de ideias, a atualização monetária da base de cálculo do imposto independe da aprovação de um projeto de lei, pois pode ocorrer por meio de ato normativo infralegal do Executivo, porquanto, nos termos do art. 97, § 2º, do CTN, não representa majoração do tributo:

CTN, Art. 97, § 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.

Tal disposição contida no CTN foi recepcionada no plano constitucional, já que o art. 156, I, § 1º III, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2024, permite que a base de cálculo do IPTU seja atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal. *In verbis*:

CF, Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§ 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.

III - ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal. (Grifo nosso)

De certo modo, a Emenda Constitucional nº 132/2024 jogou uma pá de cal sobre a controvérsia que deu origem à Súmula 160 do STJ, segundo a qual “*É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária*”. Ou seja, uma vez que a atualização tenha respeitado o figurino legal, não há qualquer problema no fato de o Poder Executivo aplicar a referida atualização.

A base de cálculo do IPTU em São Roque-SP corresponde ao valor venal do bem imóvel, consoante a disposição literal do art. 9º da Lei Complementar nº 96/2018, entretanto o referido valor venal deve ser corrigido anualmente pelo IPCA. Confira-se:

Art. 9º. O imposto tem como base de cálculo o valor venal do bem imóvel.

§ 1º O valor venal será corrigido anualmente pelo IPCA acumulado até outubro, (publicado em novembro) do exercício anterior ao lançamento, considerando-se para tanto o acumulado dos últimos 12 meses.

§ 2º Excepcionalmente, para o exercício de 2019, a correção será feita de janeiro de 2018 a outubro de 2018 (publicado em novembro de 2018). (Grifo nosso)

Aqui cabe esclarecer que o valor venal, isto é, a base de cálculo do IPTU no Município de São Roque é determinada pelos seguintes elementos, verificáveis da leitura do art. 10 da Lei Complementar nº 96/2018:

Art. 10. O valor venal do imóvel será determinado em função dos seguintes elementos, tomados em conjunto ou isoladamente:

I - preços correntes das transações no mercado imobiliário;

II - zoneamento urbano;

III - características do logradouro e da região onde se situa o imóvel.

Parágrafo único. Quando o valor apurado pela forma descrita no inciso I for maior que o apurado com a aplicação dos demais incisos, será o mesmo adotado isoladamente, para efeito de valor venal.

Conforme se lê acima, o estabelecimento da base de cálculo do IPTU, isto é, do valor venal do imóvel, se dá por meio da *Planta Genérica de Valores*. Nesse diapasão, a Lei Complementar nº 96/2018, prevê o quanto segue:

Art. 11. A avaliação dos imóveis será procedida por meio de Planta Genérica de Valores, que conterà a listagem ou planta de valores de terrenos, a tabela de preços de construção e o seu enquadramento padrão, a qual poderá ser revista anualmente pelo Executivo, conforme anexos.

Parágrafo único. Não sendo a planta revista anualmente pelo executivo será adotada a correção, conforme previsto no art. 9º, § 1º, desta Lei, a fim de preservar-lhe a compatibilidade com os valores de mercado.

Efetivamente, a referida Lei Complementar nº 96/2018 contém os seguintes anexos:

- **Anexo I** - PLANTA GENÉRICA DE VALORES TERRENO, contendo uma relação das Ruas, Avenidas, Alamedas, Rodovias e Outros Logradouros, bem como a especificação do bairro, loteamento, tipo, logradouro e o valor por metro quadrado (m²) de terreno;
- **Anexo II** - PLANTA GENÉRICA DE VALORES CONSTRUÇÃO, contendo uma tabela para imóveis cadastrados até 31/12/2028, com o tipo, padrão e o valor por

metro quadrado (m²) da construção; bem como uma tabela para imóveis cadastrados a partir de 01/01/2019, contendo a tipologia (residencial, industrial, comercial ou serviços), o padrão (precário, popular, médio, fino e luxo), o código padrão e o valor (na tabela está identificado como “valor 100%”).

- **Anexo III** – FATOR GLEBA, contendo apenas a faixa de área de terreno (m²) e o fator aplicável para imóveis com área a partir de 10.000 m², consoante o art. 17, parágrafo único da Lei Complementar nº 96/2018;
- **Anexo IV** – CLASSIFICAÇÃO DE PADRÃO, que consiste em um sistema de pontuação dos imóveis, conforme sua tipologia, categoria e a correspondente pontuação;
- **Anexo V** - MEMORIAL DESCRITIVO PARA CLASSIFICAÇÃO DE PADRÃO A PARTIR DE 01/01/2019, que padroniza os imóveis de acordo com as características construtivas (material utilizado) e os tipos de construção (residência, edifício de apartamentos, indústria, comercial e serviços, e edifícios de salas).

Salvo melhor juízo, a última vez em que a Planta Genérica de Valores havia sido devidamente atualizada, no Município de São Roque-SP, foi no ano de 2014, com a edição da Lei Complementar nº 75, de 6 de março de 2014⁷. Portanto, ao menos as duas últimas atualizações de que se tem notícia datam de 2014 e de 2018, o que demonstra uma prática esporádica, ao passo que a praxe observada em outros municípios, inclusive na capital paulista, é a de realização da atualização da Planta Genérica de Valores de forma constante e permanente, com a realização de criteriosos estudos por meio de equipe de auditores-fiscais especificamente dedicada e tecnicamente qualificada para tanto.

É bem verdade que a Lei Complementar nº 96/2018 submete a atualização da Planta Genérica de Valores ao crivo da legalidade, ao dispor que

⁷ SÃO ROQUE (Município). **Lei Complementar nº 75, de 6 de março de 2014**. Dispõe sobre a planta genérica de valores, fixa alíquota para o lançamento do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana no Município de São Roque, e dá outras providências. Disponível em: <https://saoroque.siscam.com.br/arquivo?Id=91400>. Acesso em 16 fev. 2025.

Art. 12. Entende-se por Planta Genérica de Valores o complexo de plantas e listas de fatores que determinam, por arbitramento, os valores unitários médios do metro quadrado do terreno e da construção, por logradouros e loteamentos, homogeneizados segundo critérios técnicos e uniformes quanto aos atributos físicos dos imóveis, às características das respectivas zonas no tocante à natureza física, à infraestrutura, os equipamentos comunitários, às possibilidades de desenvolvimento e às posturas legais para uso e ocupação do solo, aprovado por Lei específica.

§ 1º Aprovado loteamento, desmembramento ou anexação de lote ou expedido o Habite-se para novas edificações, após a publicação desta lei, **fica o Departamento de Finanças encarregado da elaboração de laudo técnico para a Lei que aprova a Planta Genérica de Valores atribuindo o metro quadrado para o terreno e/ou construção.**

§ 2º **Para efeito de lançamento do IPTU, até a aprovação de nova lei que inclua o valor indicado no parágrafo anterior, o valor será aquele apurado pelo Departamento de Finanças.**

§ 3º No caso de ocorrência de imóveis não cadastrados ou sem valor estabelecido pela Planta Genérica de Valores, seu valor será determinado pelo Departamento de Finanças, com valores equivalentes aos imóveis lindeiros ou confinantes, guardadas as diferenças.

§ 4º O valor venal do terreno será 60% do resultado obtido pela multiplicação de sua área total pelo valor correspondente ao metro quadrado, conforme Anexo I.

§ 5º O valor venal do terreno, conforme parágrafo anterior, no qual exista prédio em condomínio, será considerada a fração ideal correspondente a cada unidade autônoma.

§ 6º O valor venal do imóvel construído será calculado pela soma do terreno com o valor da construção, calculados na forma da lei, conforme Anexos. (Grifos nossos)

Entretanto, isso não impede que a atualização da base de cálculo do imposto ocorra na forma do art. 9º, § 1º, isto é, nada impede que seja aplicado, diretamente pelo Executivo, o índice IPCA acumulado até outubro, (publicado em novembro) do exercício anterior ao lançamento, considerando-se para tanto o acumulado dos últimos 12 meses. Nesse aspecto, vê-se que essa é justamente a prática corretamente adotada pela Municipalidade de São Roque, conforme se observa no art. 6º do Decreto nº 10.453, de 17 de fevereiro de 2025 – o qual tem por escopo regulamentar os arts. 29 e 30, da Lei Complementar nº 96/2018 –, para o lançamento do IPTU do exercício de 2025. Citemo-lo:

Art. 6º O índice de correção aplicado IPCA, ficou em 4,76% (quatro vírgula setenta e seis por cento), conforme acumulado de novembro de 2023 a outubro de 2024, de acordo com o art. 9º, § 2º, da Lei Complementar nº 96/2018, o qual servirá de base para atualização dos impostos incidentes na notificação do IPTU.

Ora, o valor venal do imóvel oscila de acordo com fatores mercadológicos numa dinâmica que costuma ser muito mais rápida do que exige o processo formal legislativo. É por isso que, como asseverou André Mendes Moreira⁸:

O fato-objeto da incidência do IPTU não é jurídico *ab origine*, mas sim juridicizado: o valor venal do imóvel. Trata-se, essencialmente, de dado mercadológico, cuja aferição pode ser feita com maior precisão pelo Executivo do que pelo Legislativo. Logo, desde que o legislador indique os elementos que devem ser considerados para aferição da base tributável, o Executivo terá condições de editar plantas de valores contendo montantes mais próximos dos praticados no mercado. O decreto, “longe de meramente reproduzir a dicção lei”, irá conferir concretude ao comando legislativo de forma mais adequada. (Grifos do autor).

A exemplo do que se verifica em outros municípios⁹, o Município de São Roque-SP, por meio de seu Poder Legislativo, houve por bem inserir uma espécie de “trava” ou de “teto” para aumentos no valor nominal do IPTU quando da aprovação da Lei Complementar nº 111, de 2021. Confira-se o teor da referida trava:

Art. 28. Para o próximo exercício, o valor lançado do IPTU não poderá, **excluída a atualização monetária**, ser superior a 10% (dez por cento) em relação ao exercício anterior, para os cadastros já existentes.

§1º Para os cadastros existentes e com alteração no exercício anterior, será considerada a regra acima mais o valor proporcional da característica alterada.

§2º Para os cadastros novos, não incidirá o limitador previsto no "caput".

⁸ MOREIRA, André Mendes. A Base de Cálculo do IPTU e sua Fixação por Decretos. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 50, p. 60–75, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2162>. Acesso em: 16 fev. 2025.

⁹ Vide art. 69 da legislação paulistana. SÃO PAULO (Município). Decreto nº 63.698 de 27 de agosto de 2024. Aprova a Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Paulo, bem como dispõe sobre a aplicação do disposto no “caput” do artigo 1º-A da Lei nº 10.734, de 30 de junho de 1989, aos débitos que especifica. Diário Oficial da Cidade de São Paulo, 28/08/2024. Disponível em: <https://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-63698-de-27-de-agosto-de-2024>.

§3º Uma vez constatada a hipótese prevista no art. 23-A, mesmo que sejam imóveis de cadastros existentes, será aplicada a alíquota prevista nos incisos do art. 20. (Grifos nossos)

A redação transcrita acima faz menção específica ao “valor lançado”, dando a entender que a trava deve ser aplicada, independentemente de qual seja o elemento da regra matriz a justificar eventual aumento no valor nominal do imposto.

Entretanto, é da literalidade do referido dispositivo da Lei Complementar nº 96/2018 que a trava não se aplica relativamente à atualização monetária. Portanto, nada impede que se aplique a atualização da base de cálculo do imposto, ainda que isso resulte em aumento nominal superior a 10%.

É tradicional a interpretação do direito, relativamente aos seus elementos lógicos e gramaticais¹⁰. Tal forma de exegese leva em consideração as implicações gramaticais da linguagem jurídica, daí resultando o brocardo jurídico *verbum ex legibus, sic accipiendum est: tam ex legum sententia, quam ex verbis*, é dizer, “o sentido das leis se deduz, tanto do espírito como da letra respectiva”.

Ademais, como dito pelo renomado jurista Carlos Maximiliano, “varia a interpretação conforme o ramo do direito”¹¹. Daí se afirmar que, para esse festejado autor, no Direito Tributário¹²,

o rigor é maior em se tratando de disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações. *Não se presume* o intuito de abrir mão de direitos inerentes à autoridade suprema. A outorga deve ser feita em termos claros, irretorquíveis; ficar provada até a evidência, e se não estender além das hipóteses além das hipóteses figuradas no texto; jamais inferida de fatos que não indiquem irresistivelmente a existência de concessão ou de um contrato que a envolva. (...) na dúvida, se decide contra as isenções totais ou parciais, e a favor do fisco; ou melhor, presume-se não haver o Estado aberto mão da sua autoridade para exigir tributos. (Grifos do próprio autor)

¹⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 87.

¹¹ MAXIMILIANO, Carlos. **Obra citada**, p. 247.

¹² MAXIMILIANO, Carlos. **Obra citada**, p. 272.

À luz de tal exegese, passamos ao exame do dispositivo legal do Município de São Roque, relativo à trava na cobrança do IPTU, cujo teor é o seguinte:

Art. 28. Para o próximo exercício, o valor lançado do IPTU não poderá, excluída a atualização monetária, ser superior a 10% (dez por cento) em relação ao exercício anterior, para os cadastros já existentes.

§ 1º Para os cadastros existentes e com alteração no exercício anterior, será considerada a regra acima mais o valor proporcional da característica alterada.

§ 2º Para os cadastros novos, não incidirá o limitador previsto no "caput". (Grifo nosso)

É importante que fique bem assimilado que o dispositivo acima transcrito teve sua redação assim disposta pelo art. 8º da Lei Complementar nº 111, de 28 de setembro de 2021.

Frise-se, ainda, que o “próximo exercício”, seguinte à introdução da nova redação do retrocitado art. 28 ao ordenamento jurídico municipal, foi o de 2022.

Ora, quisesse o legislador estabelecer uma trava permanente à cobrança do IPTU com os valores devidamente atualizados, certamente teria dito isso de forma explícita e utilizado outra flexão gramatical, qual seja, a forma plural, de modo que, para todos os exercícios, as autoridades tributárias municipais deveriam restringir o montante a ser cobrado quando do lançamento do imposto a não mais do que dez por cento em relação ao exercício anterior, porém assim não foi feito.

De fato, preferiu o legislador municipal restringir o aumento do imposto por meio da inserção da trava apenas ao exercício 2022, o qual, evidentemente, é o exercício seguinte à promulgação da Lei Complementar nº 111, de 28 de setembro de 2021.

Raciocínio contrário levaria a uma indevida presunção, não admitida em Direito Tributário, de que o Fisco municipal está abrindo mão das receitas a que tem direito no exercício do *jus tributandi* que lhe foi conferido pela lei tributária e pela Constituição da República.

Os parágrafos do art. 28 apenas reforçam tal conclusão, na medida em que, para os cadastros existentes e com alteração no exercício anterior (a saber, o de 2020), será considerada a regra da trava, mais o valor proporcional da característica alterada. Ao mesmo tempo, para os cadastros novos, nem sequer se exigiu a aplicação da trava, nem mesmo para o exercício 2022.

Está evidente, assim, que a trava teve sua eficácia totalmente exaurida, e, hodiernamente, não subiste tal limitação no ordenamento jurídico tributário do Município de São Roque.

Seguindo-se no tema, cabe aprofundarmos um pouco mais na questão da atualização monetária da base de cálculo à luz da jurisprudência atual. É o que passamos a fazê-lo.

Partindo-se da jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, vê-se que o Judiciário vem tendo uma postura de aplicação das travas previstas nas leis municipais, desde que a situação concreta se subsuma àquela prevista na lei tributária municipal:

EMENTA (TJ-SP): DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. IPTU. LIMITAÇÃO DE AUMENTO PELA TRAVA DE 10% INDISTINTAMENTE. Trata-se de apelação interposta em face de sentença que julgou parcialmente o pedido para tão somente determinar que o Município proceda a novos lançamentos de IPTU do imóvel SQL 016.135.0050-5 dos exercícios de 2022, 2023 e 2024 de modo a observar e aplicar os limitadores previstos nos §§6º e 7º do artigo 9º da Lei Municipal nº 15.889/2013, com a redação dada pela Lei Municipal 17.719/2021. **A autora alega que seu imóvel, registrado na matrícula nº 198.456, possui área total de 1.908m² e não possui construção, pleiteando a aplicação da trava de aumento do IPTU. O limite de 10% não se aplica a imóveis não construídos, conforme § 4º, inciso I, a menos que haja obras paralisadas ou em andamento, ou que o terreno possua menos de 500m², conforme § 5º. No caso concreto, o imóvel da autora é um terreno não edificado e possui área superior a 500m² e, portanto, a trava não se aplica.** Sentença reformada. Recurso provido. (TJSP; Apelação Cível 1083039-10.2023.8.26.0053; Relator Des. Rezende Silveira; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 12/12/2024; Data de Registro: 13/12/2024) (Grifo nosso)

EMENTA (TJ-SP): AÇÃO DECLARATORIA C.C. ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. Alegada majoração indevida de IPTU (do exercício de 2022) porquanto não observado o limitador de aumento de 10% entre a diferença nominal do crédito tributário total do IPTU do exercício do lançamento e do exercício anterior previsto nos §§6º a 8º do art. 9º da Lei Municipal nº 15.889/2013, incluídos pela Lei Municipal n. 17.719/2021. Improcedência. Insurgência da autora visando o reconhecimento do direito à aplicação da mencionada "trava" para aumento do IPTU para os exercícios de 2022 a 2024. Excepcionalidade do limitador (de 10% da diferença nominal entre o crédito tributário total do IPTU do exercício do lançamento e o do exercício anterior) de majoração do IPTU aplicável a todos os imóveis da cidade de São Paulo, indistintamente (sem qualquer ressalva relativa a tipo ou características dos imóveis), tão somente para os exercícios de 2022, 2023 e 2024. Limitador legal

que se aplica também ao imóvel de titularidade da autora, ainda que sem construção. Exegese dos §§6º a 8º do art. 9º da Lei Municipal nº 15.889/2013. Precedentes deste E. Sodalício. Procedência decretada nesta instância ad quem. Recurso provido. (TJSP; Apelação Cível 1009521-21.2022.8.26.0053; Relator Des. Marcos Soares Machado; Órgão Julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 10ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 16/08/2024; Data de Registro: 16/08/2024)

Ainda nesse contexto, vê-se que há uma tendência do Judiciário bandeirante em atribuir o ônus da prova aos contribuintes quando se alega que a Planta Genérica de Valores foi atualizada em valores superiores aos de mercado, o que costuma ocorrer por meio de perícia judicial:

EMENTA (TJ-SP): APELAÇÃO REPETIÇÃO DO INDÉBITO IPTU Exercícios de 2011 a 2015 Insurgência em face da sentença que julgou improcedente e o pedido - Alegação de que os valores adotados pela Municipalidade na Planta Genérica de Valores como base de cálculo dos imóveis se mostra dissonante com a realidade de mercado. Descabimento. Ausência de demonstração de que a atualização do valor venal do imóvel é desproporcional. Ônus do qual o autor não se desincumbiu, pois ao ensejo da especificação das provas, deixou precluir o pedido de produção de perícia técnica permanecendo silente quanto a estimativa dos honorários periciais - Sentença mantida por seus próprios e jurídicos fundamentos Recurso improvido. (TJSP, Apelação Cível nº 1013318-26.2016.8.26.0114, Rel. Des. Rezende Silveira, 14ª Câmara de Direito Público, Dje 07/01/2025)

EMENTA (TJ-SP): Apelação - Mandado de Segurança - IPTU do exercício de 2018 - Município de Campinas - Sentença que denegou a ordem Processo legislativo Inocorrência de vícios - Lei Complementar Municipal nº 181/2017 que não versa sobre matéria de zoneamento urbano ou alteração de código e não tramitou em regime de urgência, ainda que o processo legislativo tenha se dado de maneira célere - Aumento significativo do valor venal do imóvel que não caracteriza necessariamente confisco ou ofensa ao princípio da proporcionalidade - Ausência de provas de discrepância entre o valor venal do imóvel e seu valor de mercado Dilação probatória incompatível com o rito do mandado de segurança Trava de 30% de aumento do artigo 19-B da Lei nº 11.111/2001 que foi respeitada - Precedentes jurisprudenciais - Sentença mantida Recurso desprovido". (TJSP; Apelação Cível 1003704-26.2018.8.26.0114; Relator Des. Mônica Serrano; Órgão Julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Foro de Campinas - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 06/06/2019; Data de Registro: 11/06/2019)

EMENTA (TJ-SP): Declaratória c.c Repetição de Indébito. IPTU. Alegação de indevida majoração do valor venal dos imóveis a partir do exercício de 2017. Sentença que julgou procedente a ação, para determinar a redução do valor venal dos imóveis na forma indicada no laudo pericial e para condenar a municipalidade requerida à devolução aos autores da diferença entre o valor pago e o devido a título de IPTU dos exercícios de 2017 a 2023. Pretensão à reforma manifestada por ambas as partes. Recurso da autora. Preliminar de nulidade da sentença. Rejeição. Sentença devidamente motivada e que, apreciando o conjunto probatório, concluiu pela procedência da ação, acolhendo as conclusões periciais quanto ao valor de avaliação dos imóveis objeto da controvérsia trazida na petição inicial. Sentença que atende à exigência do artigo 93, IX, da CF e preenche satisfatoriamente os requisitos do artigo 489 do CPC. Preliminar de falta de interesse recursal do município. Rejeição. Extensão do apelo dos autores e a possibilidade de reforma da r. Sentença que justificam o apelo. Mérito. Perícia judicial. Nulidade por vício insanável. Não constatação. Impossibilidade de utilização de elementos de comparação pertencentes unicamente ao condomínio em que situados os imóveis dos autores, como sugerido na manifestação do Assistente Técnico dos autores. Normas CAJUFA (cuja elaboração inclui técnicas da ABNT/NBR). Observância. Razoabilidade das conclusões periciais ante os elementos constantes nos autos. Valor venal do IPTU dos exercícios de 2017 a 2023 que deve corresponder àquele indicado no laudo pericial, como decidiu o juízo singular. Condenação da municipalidade à repetição de indébito tributário que era mesmo de rigor. Explicitação, de ofício, da forma de cálculo dos juros de mora e da correção monetária incidentes sobre o indébito tributário. Recurso da municipalidade. Inexistência nas razões recursais da demonstração do desacerto da r. sentença recorrida. Sentença mantida. Recursos não providos. (TJSP; Apelação Cível 1004184-51.2022.8.26.0053; Relator Des. Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro Central - Fazenda Pública/Acidentes - 6ª Vara de Fazenda Pública; Data do Julgamento: 17/12/2024; Data de Registro: 18/12/2024)

Outrossim, nem tudo se encontra subjugado ao princípio da anterioridade tributária. Exemplificativamente, confira-se a Súmula Vinculante nº 50: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”. (STF. Plenário. Aprovada em 17/06/2015).

À guisa de conclusão, salvo melhor juízo, nosso entendimento é o de que o Município de São Roque-SP tem a possibilidade de proceder ao lançamento do IPTU no exercício 2025 considerando, ao menos, a aplicação do índice IPCA para fins de atualização do valor venal. A aplicação do referido índice não se encontra sujeita à anterioridade nonagesimal

e tampouco à trava de 10% no valor nominal do tributo. Para aplicação do índice IPCA, tampouco há necessidade de observância do princípio da anterioridade, haja vista se tratar de disposição há muito tempo existente na lei municipal.

Por outro lado, é urgente que o Município proceda à revisão da *Planta Genérica de Valores*.

Nesse aspecto, verificamos em seu sítio eletrônico¹³ que a Municipalidade de São Roque-SP procedeu à realização da Licitação nº 41/2022 no exercício 2022, tendo como objeto:

Contratação de empresa especializada em serviços de fornecimento de plataforma como serviço (PASS), para gestão e atualização de cadastro territorial multifinalitário, com atualização da planta genérica de valores, com fornecimento de transferência tecnológica e treinamento (presencial e EAD) e fornecimento de atendimento ao usuário para o Município de São Roque – SP.

No edital nº 325/2022 do referido procedimento licitatório¹⁴, publicado em 24/10/2022, vê-se que o próprio município reconheceu a defasagem da *Planta Genérica de Valores* e a necessidade de sua atualização, nos seguintes termos:

A Planta Genérica de Valores (PGV) não está atualizada há anos, existindo apenas atualizações pontuais, quando da transferência de propriedade de imóveis ou apenas aplicação anual de índices de inflação, o que distorce, em muito, a possibilidade arrecadatória de tributos da competência municipal.

No momento o município possui um quadro insuficiente de arrecadação, considerando sua potencialidade, o que necessita de atuação eficiente da Administração, buscando soluções e alternativas que mitiguem os efeitos de uma desatualização do seu cadastro técnico.

Para que os sistemas desenvolvam plenamente suas características, será realizada atualização dos dados do cadastro imobiliário, com uso de tecnologia de satélite e aerolevanteamento digital, assim como mapeamento móvel para coleta de imagens em 360° e fornecimento de uma plataforma de serviços técnicos multifinalitária, com aplicação de recursos de geointeligência e integração entre as secretarias municipais e sistemas legados (não se limitando ao sistema tributário, além de automatizar os processos de obtenção de alvará de obras privadas e “habite-se”).

¹³ <https://www.saoroque.sp.gov.br/portal/editais/0/1/2429/>.

¹⁴ https://www.saoroque.sp.gov.br/editais/12_-_pp_n%C2%BA_041-2022_-_edital_24040819.pdf.

Mais especificamente, foi consignado no referido edital de licitação que

a contratada deverá elaborar uma proposta de nova Planta de Valores Genéricos - PGV considerando o universo de 33.000 imóveis existentes no município, sujeitos ao lançamento de IPTU e ITBI, objetivando a definição dos novos valores unitários fiscais que formarão a base de cálculo dos tributos.

Tal procedimento licitatório consta como “adjudicado”, isto é, como encerrado, em 13/03/2023, o que resultou na celebração do correspondente contrato nº 133/2022. Entretanto, até o fechamento do presente PARECER JURÍDICO, não foi possível localizar os resultados dos serviços contratados.

Ainda assim, acreditamos que o trabalho foi ao menos iniciado, haja vista que a Prefeitura de São Roque-SP chegou a divulgar notícia de 18/04/2023¹⁵, de que a empresa vencedora do certame iria realizar o mapeamento móvel da cidade, o que constou expressamente como um dos itens a serem entregues. Bem assim, foi publicamente veiculado em 01/11/2023 que a Prefeitura estava fazendo o georreferenciamento, para fins da correta medição dos imóveis¹⁶.

Ademais, foi possível constatar, por meio do sítio eletrônico da Prefeitura de São Roque-SP, que o referido contrato nº 133/2022 vem passando por sucessivos aditamentos, sendo que o último aditamento foi emitido em 05/12/2024, sendo válido até 05/12/2025.

3. Lançamento Tributário como ato vinculado

Para que o crédito tributário possa ser efetivamente cobrado do sujeito passivo, tornando-se uma obrigação exigível, a autoridade administrativa deve realizar o lançamento tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

CTN, 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*

¹⁵ <https://www.saoroque.sp.gov.br/portal/noticias/0/3/10164/veiculo-realiza-mapeamento-movel-em-sao-roque>.

¹⁶ <https://www.saoroque.sp.gov.br/portal/noticias/0/3/10414/informativo-sobre-notificacoes-de-construcoes-nao-cadastradas-no-iptu>.

devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (Grifo nosso)

Uma vez que tenha ocorrido o fato jurídico tributário, o lançamento tributário é, portanto, vital para a perfectibilização da relação jurídico-tributária, sendo o ato pelo qual o Fisco formaliza a cobrança do crédito tributário, que passa a ser quantificado (*quantum debeat*) e qualificado (*an debeat*) e por isso mesmo dotado de certeza e liquidez.

É necessário frisar que o lançamento tributário conceituado pelo art. 142 do CTN é ato administrativo vinculado, ou seja, não há margem de discricionariedade para que a autoridade administrativa escolha arbitrariamente como irá fazê-lo.

O lançamento, portanto, enquanto ato administrativo, segue os princípios que regem a Administração Pública, em especial a *legalidade* e o *interesse público*, que inclusive são princípios administrativos expressamente adotados pela Administração Municipal de São Roque-SP, na Lei Orgânica do Município, conforme segue:

Art. 112. A Administração pública direta, autárquica e funcional do Município de São Roque, obedecerá aos princípios da *legalidade*, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação e *interesse público*. (Grifo nosso)

Justamente por se tratar de um ato administrativo, trata-se de uma “**declaração do Estado ou de quem o represente, que produz efeitos jurídicos imediatos, com observância da lei, sob regime jurídico de direito público e sujeita a controle pelo Poder Judiciário**” (Grifos nossos), assim definido pela ilustre administrativista Maria Sylvia Zanella di Pietro¹⁷.

Nesse contexto, há que se realizar o lançamento tributário seguindo-se rigorosamente a regra-matriz de incidência tributária, inclusive o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota) tal como definida na lei tributária.

¹⁷ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 37ª Edição 2024. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. p. 204. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559649440/>. Acesso em: 13 fev. 2025.

Aliás, a lei tributária nada mais é do que uma expressão do *princípio da legalidade*, tão marcante no Estado Democrático de Direito, sendo salutar novamente trazer à baila a lição de Maria Sylvia Zanella di Pietro¹⁸, segundo a qual:

É aqui que melhor se enquadra aquela ideia de que, na relação administrativa, a vontade da Administração Pública é a que decorre da lei.

Segundo o princípio da legalidade, a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite. No âmbito das relações entre particulares, o princípio aplicável é o da autonomia da vontade, que lhes permite fazer tudo o que a lei não proíbe.

Além de ser um ato tipicamente administrativo, o lançamento tributário é um ato do tipo vinculado, na medida em que a lei alcança todos os elementos do lançamento, de modo que, reiterese, não há margem de discricionariedade para que a autoridade lançadora decida a alíquota do tributo no caso concreto.

É oportuno salientar que o lançamento tributário enquanto ato vinculado decorre não apenas do supracitado art. 142 do CTN, como também do próprio conceito de tributo ventilado no art. 3º do CTN:

CTN, Art. 3º 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.** (Grifo nosso)

Só haveria margem de discricionariedade para o ato administrativo, quando a própria lei assim permitisse. No entanto, por tudo que foi exposto acima, a lei tributária não permite que isso ocorra.

É dizer: na medida em que a Lei de São Roque-SP determina que a alíquota do IPTU é de 1% (um por cento), não cabe à autoridade lançadora determinar o montante do crédito tributário por meio de outro quantitativo qualquer, seja ele maior ou menor, respeitados os descontos e limitadores previstos na própria lei.

¹⁸ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 37ª Edição 2024. Rio de Janeiro: Forense, 2024. E-book. p.78. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786559649440/>. Acesso em: 13 fev. 2025.

Aqui não importa tanto o debate doutrinário acerca da natureza do lançamento tributário enquanto *ato* ou enquanto *procedimento*, isto é, enquanto “conjunto de atos, concatenadamente organizados, tendentes a uma finalidade identificada. No caso do lançamento, a finalidade a que se visa é a própria constituição do crédito tributário”¹⁹, porquanto, de todos os modos, o lançamento é ato vinculado e assim deve obedecer rigorosamente a lei tributária.

Uma importante consequência dessa característica do lançamento tributário em ser um ato administrativo plenamente vinculado é que, para a autoridade lançadora, surge a responsabilidade funcional, caso deixe de fazê-lo em observância da lei. É justamente esse o comando do art. 142, parágrafo único, do CTN, pelo qual “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. (Grifo nosso)

A depender de qual seja o tributo, o lançamento pode ser classificado em diferentes modalidades, cada uma com suas características específicas, como veremos a seguir.

No chamado *lançamento de ofício*, a Administração Tributária procede ao lançamento de forma direta e independente da manifestação do contribuinte. O Fisco atua de ofício com base nas informações que possui e realiza a atividade de lançamento sem a necessidade de comunicação prévia ao contribuinte ou de sua participação direta. Todos os elementos necessários ao lançamento são de conhecimento do Fisco.

Da mesma forma como ocorre na maioria dos municípios brasileiros, essa é justamente a modalidade de lançamento do IPTU praticada no município de São Roque-SP. O lançamento ocorre de ofício, nos termos da Súmula 397 do STJ:

Súmula 397, STJ: O contribuinte do IPTU é notificado do lançamento pelo envio do carnê ao seu endereço.

Já no *lançamento por declaração*, é o contribuinte quem apresenta uma declaração à Administração Tributária, informando os dados necessários para que se verifique a ocorrência do fato gerador. Nesse caso, a Administração calcula o tributo devido com base nas informações fornecidas pelo próprio contribuinte.

¹⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.958. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620012/>. Acesso em: 13 fev. 2025.

Por sua vez, no *lançamento por homologação*, o contribuinte ou o responsável apura o montante do tributo devido e o recolhe antes da verificação pela Administração. Após o pagamento, a Administração verifica a regularidade da operação em um momento posterior e, se for o caso, homologa o lançamento, expressa ou tacitamente. Este modelo é comum em tributos como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Renda.

Conquanto seja um ato vinculado, o lançamento tributário inclui diversas etapas, todas voltadas à correta aplicação da regra-matriz de incidência do tributo, a saber:

Primeiramente, confere-se a materialidade, na medida em que a Administração Tributária analisa se ocorreu o fato jurígeno, qual foi esse fato, onde e quando, o que desencadeia a obrigação tributária, tomando como base a legislação vigente.

Ato contínuo, após a verificação do fato gerador, é estabelecido o valor do tributo devido com a conjugação da base de cálculo e da alíquota.

Em regra geral, após o lançamento, o contribuinte deve ser notificado do valor do tributo a ser pago, garantindo que esteja ciente da obrigação tributária e até mesmo para que tenha a oportunidade de se defender tempestivamente, em respeito ao contraditório e à ampla defesa.

O lançamento é um ato administrativo que, além de ser essencial para a constituição do crédito tributário, proporciona segurança jurídica tanto para a Administração Pública quanto para o contribuinte. Este procedimento garante que o tributo seja cobrado de forma adequada e em conformidade com a legislação, respeitando, assim, princípios como a legalidade e a ampla defesa.

Em síntese, o lançamento tributário é um mecanismo jurídico e administrativo que consolida a relação entre o Fisco e os contribuintes, assegurando que a arrecadação de tributos ocorra de maneira transparente e legal, respeitando os direitos dos cidadãos e os princípios do Estado democrático de direito.

3.1 Do lançamento tributário do IPTU no Município de São Roque-SP, à luz do princípio da legalidade

Está claro que a compreensão do lançamento tributário como ato vinculado é essencial para a análise das relações entre o Direito Administrativo e o Direito Tributário, haja vista que o lançamento, definido pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, constitui um ato administrativo que a Administração Pública se utiliza para tipificar a obrigação tributária e calcular o montante do tributo no caso concreto.

Já ficou assentado que os atos administrativos podem ser classificados em atos vinculados e atos discricionários. Apenas para retomar o raciocínio, um ato vinculado é aquele em que a Administração Pública não possui margem de liberdade para decidir. Sua atuação é condicionada pela legislação, que estabelece regras claras e objetivas a serem seguidas. Quando a norma estabelece condições, definições e efeitos de determinado ato, impõe à Administração uma obrigação de agir conforme as diretrizes legais.

No Brasil, o lançamento tributário apresenta características que o configuram como um ato vinculado, decorrente dos seguintes fundamentos jurídicos:

- **Imposição Legal:** A atividade de lançamento deve ser realizada em estrita conformidade com o que estabelece a norma tributária. O artigo 114 do CTN define o fato gerador da obrigação principal como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. A consequência disso é que, uma vez ocorrendo, está a Administração obrigada a proceder ao lançamento. Essa obrigação retira da administração a possibilidade de atuar de forma discricionária em relação ao reconhecimento da obrigação tributária;

- **Normatividade das Regras Tributárias:** As normas que regem o sistema tributário são detalhadas e específicas quanto ao tratamento de cada tipo de tributo. Assim, a Administração Pública é obrigada a respeitar essas regras, não podendo escolher ou decidir diferentemente daquilo que já está preconizado nas leis. O lançamento não é uma opção da Administração, mas um dever legal, que deve ser cumprido sempre que o fato gerador se consubstanciar;

- **Controle Judicial:** O ato de lançamento, por ser vinculado, pode ser objeto de controle judicial. O contribuinte, ao impugnar um lançamento, pode argumentar que a Administração não respeitou as normas que regem a tributação, abrindo caminho para o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório. A judicialidade assegura que a Administração não apenas siga os trâmites estabelecidos, mas também se mantenha dentro dos limites legais.

Dessa forma, a natureza vinculada do lançamento tributário tem importantes implicações práticas.

Uma primeira implicação prática é que o lançamento tributário reveste-se de segurança jurídica e racionalidade quanto ao modo de ser da relação jurídico-tributária. Isso se presta ao sujeito passivo, bem como ao Fisco, na medida em que ambos podem conhecer e compreender suas respectivas responsabilidades com base na legislação.

Outra das mais importantes implicações é a limitação brutal do poder discricionário do Fisco: a caracterização do lançamento como ato vinculado limita a atuação do Fisco, assegurando que sua atuação seja regular e fundamentada estritamente nas normas vigentes. Isso evita abusos e arbitrariedades na cobrança de tributos.

Ademais, surge a responsabilidade dos agentes públicos. De fato, a natureza vinculada do lançamento cria um ambiente de responsabilidade para os agentes da Administração Tributária, pois quaisquer desvios ou omissões nas formalidades podem ensejar consequências jurídicas, incluindo a responsabilidade civil do Estado.

O lançamento tributário, compreendido como ato vinculado, evidencia a intersecção entre o Direito Administrativo e o Direito Tributário, pois demonstra que a Administração Pública deve agir conforme a letra da lei, assegurando transparência, racionalidade e previsibilidade nas relações tributárias. Essa vinculação ao princípio da legalidade e à norma tributária é fundamental para a preservação dos direitos dos cidadãos e para a legitimidade da atuação do Estado na sua função de arrecadar tributos.

Nesse contexto, o lançamento tributário do IPTU tem como finalidade constituir a obrigação tributária com base nas regras definidas pela legislação pertinente. Para compreender esse processo, faz-se necessário relacionar os conceitos de regra-matriz de incidência tributária e lançamento tributário, assim como o princípio da legalidade, que permeia todo o ordenamento tributário brasileiro.

Já vimos que os elementos que compõem o antecedente da regra-matriz para o IPTU e que, portanto, devem pautar o lançamento tributário do imposto, podem assim ser sumarizados conforme segue:

Quanto ao critério material, a hipótese de incidência do IPTU é a propriedade de bens imóveis localizados em área urbana, conforme o artigo 32 do Código Tributário Nacional (CTN). No caso do Município de São Roque-SP, confira-se o art. 1º da Lei Complementar municipal nº 96/2018:

Art. 1º O Imposto 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 acessão física, como definido na lei civil, localizado na Zona Urbana do Município.

O critério espacial, por sua vez, diz respeito à localização do imóvel, que deve estar situado em zona urbana, conforme definição dos municípios. No caso, o legislador do Município de São Roque-SP adotou não apenas uma definição de *zona urbana*, mas também uma definição de áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, onde também cabe a incidência do IPTU. Novamente, vale conferir o que diz a referida Lei Complementar municipal nº 96/2018:

Art. 1º. O Imposto 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 acessão física, como definido na lei civil, localizado na Zona Urbana do Município.

Parágrafo único. Para efeito deste Imposto, entende-se como Zona Urbana toda a área em que existam pelo menos 2 (dois) dos seguintes itens, 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 de educação básica ou posto de saúde a uma distância máxima de 3(três) quilômetros do bem imóvel considerado.

Art. 2º Observados os requisitos do Código Tributário Nacional, considerar-se-ão urbanas, para os efeitos deste imposto, as áreas urbanizáveis e as de expansão urbana a seguir enumeradas, destinadas à habitação - inclusive à residencial de recreio - à indústria ou ao comércio, ainda que localizadas fora da zona urbana do Município:

- I** - as áreas pertencentes a parcelamento do solo regularizados pela Administração Municipal, mesmo que executadas irregularmente;
- II** - as áreas pertencentes a loteamentos aprovados, nos termos da legislação pertinente;
- III** - as áreas dos conjuntos habitacionais, aprovados e executados nos termos da Legislação pertinente;
- IV** - as áreas com uso ou edificação aprovada de acordo com a legislação urbanística de parcelamento, uso e ocupação do solo e edificações.

Parágrafo único. As áreas referidas nos incisos deste art. terão seu perímetro delimitado por ato do Executivo e serão enquadradas segundo os parâmetros legais pertinentes.

Já quanto ao critério temporal da regra matriz de incidência, a caracterização do fato gerador ocorre anualmente, sendo que a obrigação tributária é constituída no primeiro dia de janeiro de cada exercício. A Lei Complementar municipal nº 96/2018 prevê ainda a ocorrência do fato gerador do IPTU no primeiro dia do mês subsequente ao que ocorrer os seguintes fatos:

- a) construção ou modificação de edificação que implique alteração do valor venal do imóvel, com as alterações posteriores;
- b) constituição de novo terreno, sobre o qual haja edificação incorporada;
- c) instituição de condomínio edilício em planos horizontais ou em planos verticais.

Vale esclarecer que a *propriedade* é uma situação que perdura no tempo. A tributação recai não sobre um fato que ocorre ou sobre um ato ou negócio jurídico celebrado, mas sim sobre uma situação presente, qual seja o *status* de proprietário em 1º de janeiro ou em outro momento específico determinado em lei.

Uma vez esgotado o antecedente da regra matriz de incidência, passamos aos elementos que compõem o consequente da regra-matriz para o IPTU. Vejamos.

O critério pessoal da regra matriz do IPTU não traz maiores dificuldades ao intérprete.

Como decorrência lógica do comando constitucional contido no art. 156, inc. I, que atribuiu a competência tributária privativa para instituir o IPTU aos municípios, o sujeito ativo da obrigação tributária é o município onde está situado o bem imóvel. Na mesma linha, é o município quem exerce a *capacidade tributária ativa*.

O sujeito passivo, por sua vez, é assim definido de acordo com o CTN é:

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

De acordo com o STJ, “cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU” (Súmula n. 399). O contribuinte pode ser tanto o proprietário quanto o possuidor que exerce a posse com *animus domini*. A lei tributária de São Roque-SP seguiu essa orientação intelectual:

Art. 6º Contribuinte do Imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

§ 1º O Imposto é devido, a critério da repartição competente.

I - por quem exerça a posse direta do imóvel, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos possuidores indiretos;

II - por qualquer dos possuidores indiretos, sem prejuízo da responsabilidade solidária dos demais e do possuidor direto;

III - pelo comprador ou promissário comprador, sem prejuízo da responsabilidade solidária do vendedor ou promitente vendedor, antes do registro da transmissão definitiva do domínio junto ao Serviço de Registro de Imóveis.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se ao espólio das pessoas nele referidas ou sucessores a qualquer título, ainda que realizada a sucessão após verificado o fato tributário impositivo.

A aferição do *quantum debeat* se dá pela conjugação dos elementos que compõem o critério quantitativo da regra matriz de incidência, notadamente, a base de cálculo e a alíquota.

Assim, a base de cálculo do IPTU é exaustivamente tratada nos arts. 9º ao art. 19 da Lei Complementar municipal nº 96/2018, dentro os quais destacamos a regra nuclear do art. 9º, segundo a qual o imposto tem como base de cálculo o valor venal do bem imóvel, o qual deve ser determinado por meio de avaliação, levando em consideração o valor de mercado do bem, o zoneamento urbano e características do logradouro e da região onde se situa o imóvel.

Chega-se aqui ao ponto nevrálgico do presente PARECER JURÍDICO, que é a **alíquota do IPTU**. Obviamente, a alíquota do IPTU deve ser estabelecida por lei municipal, e, além disso, pode variar conforme a política tributária do município. Os municípios têm a liberdade de fixar alíquotas diferentes para imóveis urbanos de características distintas (ex.: terrenos, imóveis residenciais, comerciais etc.).

Veja-se, entretanto, que a alíquota é elemento tipicamente reservado à lei tributária, o que pode ser conferido compulsando-se o art. 97 do CTN:

CTN, Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

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

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a **fixação de alíquota** do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (Grifo nosso)

Dessa forma, o referido art. 97 do CTN determina, de forma absoluta, os elementos da estrita legalidade ou tipicidade cerrada. Nesse aspecto, nosso entendimento²⁰ é que:

Pretende-se, sim, que a lei tributária proponha-se a definir in abstracto todos os aspectos relevantes da fisiologia do tributo, para que se possa, in concreto, identificar o quanto se pagará, por que se pagará, a quem se pagará, entre outras respostas às naturais indagações que se formam diante do fenômeno da incidência.

No caso do Município de São Roque-SP, confira-se o que preconiza a Lei:

Art. 20. No cálculo do Imposto, a alíquota a ser aplicada será de:

I - 1 % (um por cento), sobre o valor venal para os imóveis com edificação;

II - 1,0% (um por cento), do valor venal para os lotes ou terrenos não edificados situados na área urbana, em área urbanizável ou considerada de expansão urbana, conforme art. 2º desta Lei, acrescido, progressivamente, a razão de 0,1 % (um décimo por cento) ao ano, até atingir 1,5 % (um e meio por cento). (Grifo nosso)

Com isso, está evidente que não há qualquer margem de discricionariedade para cobrança do IPTU no Município de São Roque-SP com montante calculado em desacordo com as alíquotas previstas na supracitada Lei. A bem da verdade, a própria Lei municipal prevê a possibilidade de redução do imposto por meio da concessão de descontos, mas a lei restringe essa liberalidade às seguintes hipóteses:

Art. 21. Para efeito de cálculo do imposto territorial urbano ITU, serão concedidos descontos sobre o valor apurado, na seguinte conformidade:

(...)

II - terrenos revestidos de vegetação arbórea, declarada de preservação permanente ou perpétua nos termos do art. 6º do Código Florestal (Lei Federal Nº 12.651, de 25 de maio de 2012), bem como terrenos onde ficar caracterizado área de preservação permanente (APP) que impeça o proprietário ou possuidor de dar destinação ao seu imóvel em relação às parcelas da área não edificável terão desconto de até 40% (quarenta por cento) no Imposto Territorial Urbano. (Redação dada pela Lei Complementar nº 111, de 2021)

²⁰ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 16ª Edição. São Paulo: Saraiva Jur, 2024. E-book. p.30. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620012/>. Acesso em: 13 fev. 2025.

§ 1º A concessão do desconto, indicada nos incisos I e II, deverá ser requerida anualmente, pelo proprietário ou por representante legal, de 1º de agosto até 31 de outubro do exercício anterior ao que se pretende o benefício. (Redação dada pela Lei Complementar nº 111, de 2021)

§ 2º No que diz respeito ao inciso II, será aplicado o índice de área protegida, calculado pela seguinte fórmula: área protegida do imóvel dividida pela área total do imóvel multiplicada por 40. (Incluído pela Lei Complementar nº 111, de 2021)

Art. 22. A concessão do desconto prevista no artigo anterior, na hipótese do inciso I, **dependerá de apresentação de croqui da área, ART, notas fiscais que comprovem o exercício da atividade de produtor no ano anterior ao pedido, cópia da DIPAM A e laudo do Setor de Agricultura, nas hipóteses dos incisos II e III, dependerá da apresentação de croqui da área, ART e laudo do Setor de Meio Ambiente, na hipótese prevista no inciso IV, dependerá de vistoria fiscal para comprovar o destino do imóvel para a atividade ali indicada.**

Art. 22-A. O Poder Executivo poderá conceder desconto de até 10% (dez por cento) do IPTU a proprietários de imóveis residenciais e não residenciais no Município de São Roque que adotem medidas que estimulem a proteção, a preservação e a recuperação do meio-ambiente, na forma e condições estabelecidas em Decreto. (Incluído pela Lei Complementar nº 111, de 2021)

Art. 22-B. O Poder Executivo poderá conceder desconto de até 100% (cem por cento) do IPTU a proprietários de imóveis, cuja fachada esteja preservada ou restaurada, considerados de interesse histórico para o Município de São Roque, localizados na Área de Especial Interesse Urbanístico Centro de São Roque (AEIU 1), nos termos do Plano Diretor (Lei Complementar nº 39/2006), e/ou constantes do Decreto nº 5.221, de 2 de setembro de 1996, assim como localizados em vias e logradouros públicos históricos, devida e tecnicamente estabelecidos em Decreto. (Incluído pela Lei Complementar nº 111, de 2021) (Grifos nossos)

Da análise das hipóteses de concessão de desconto sobre o crédito tributário, vê-se claramente que se trata de situações de especial interesse público, relacionado à proteção do meio ambiente ou a proteção do patrimônio histórico-cultural da cidade de São Roque-SP.

Pois bem. Fato é que a Municipalidade vem cobrando o IPTU com alíquotas reduzidas, salvo melhor juízo, sem a correspondente fundamentação legal. Tal prática não encontra respaldo no Direito Tributário vigente e ainda representa um risco de responsabilização funcional das autoridades tributárias de São Roque-SP..

Ocorre que tal estado de coisas vai de encontro ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário, umbilicalmente vinculado ao princípio do interesse público, segundo o qual não cabe à Administração dispor livremente de valores que são de interesse da sociedade em geral e tampouco realizar o ato de lançamento em desacordo com o *jus tributandi* que lhe foi conferido pela lei tributária. Em outras palavras, o lançamento tributário, com a aplicação da alíquota prevista em lei corresponde a um pode-dever do Fisco.

É oportuno mencionar que a arrecadação tributária é o sustentáculo financeiro que viabiliza a implementação de importantes políticas públicas de competência da municipalidade, inclusive por imposição de competências administrativas oriundas da Constituição Federal de 1988, da Constituição do Estado de São Paulo e da Lei Orgânica do Município, o que deve ir ao encontro das demandas e interesses dos administrados.

Vale reiterar que a majoração de alíquota **por meio de lei**, de fato, se encontra sujeita ao princípio da anterioridade tributária.

Nessa seara, o STF (AgR no RE 564.225/RS, rel. Min. Marco Aurélio), entende que o afastamento da aplicação de decretos estaduais que teriam reduzido benefício fiscal (no caso, tratou-se de norma que diminuiu a base de cálculo do ICMS) implicava, conseqüentemente, em aumento indireto de tributo. Em outras palavras, a redução de benefício fiscal então vigente se equipara a “aumento indireto de tributo”, o que atrai a aplicação do *princípio da anterioridade tributária*, em benefício da previsibilidade e da segurança jurídica.

Outro notório exemplo foi o julgamento, pelo STF, do RE 1.253.706-AgR/RS segundo o qual o aumento indireto de tributo mediante a redução ou supressão de benefícios ou incentivos fiscais decorrentes do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras (REINTEGRA) se sujeita à incidência dos princípios da anterioridade tributária geral e nonagesimal, previstos no art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal.

Nessa ordem de ideias, o aumento de alíquota, bem como a redução de benefício fiscal, se sujeitam à anterioridade tributária. No entanto, o mesmo fenômeno não ocorre quando um município “erra” o lançamento, isto é, quando o faz em desacordo com a alíquota que já se encontra

plenamente prevista em lei e, posteriormente, procede a uma adequação em seus sistemas para que o lançamento tributário ocorra da forma correta.

Isso porque a lei municipal já é conhecida dos cidadãos há anos, sendo evidente que não há que se falar em surpresa ou tributação inopinada.

Racionalmente esquematizado, o lançamento tributário do IPTU ocorre em etapas que envolvem a verificação dos elementos da regra-matriz de incidência tributária e é realizado da seguinte forma:

Identificação do Fato Gerador: a autoridade fiscal verifica se o contribuinte é proprietário de imóvel urbano e determina a existência do fato gerador, que se consuma com a titularidade do bem em 1º de janeiro.

Avaliação do Imóvel: o município realiza a avaliação do imóvel para determinar seu valor venal, que servirá como base de cálculo para o tributo. Essa avaliação deve seguir critérios técnicos e administrativos previstos na legislação municipal.

Apuração da Alíquota: com base nas alíquotas previamente estabelecidas pela legislação municipal, a Administração tributária aplica a alíquota sobre a base de cálculo.

Notificação do Contribuinte: após realizar o lançamento, o município notifica o contribuinte sobre o valor do IPTU a ser pago, informando todos os detalhes necessários para o cumprimento da obrigação tributária.

O lançamento tributário do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) é um ato administrativo plenamente vinculado que tem como finalidade constituir a obrigação tributária com base nas regras definidas pela legislação pertinente. Para compreender esse processo, faz-se necessário relacionar os conceitos de regra-matriz de incidência tributária e lançamento tributário, assim como o princípio da legalidade, que permeia todo o ordenamento tributário brasileiro.

O município, enquanto ente federativo, goza de autonomia para conceder favores fiscais aos contribuintes, mas obviamente essa faculdade deve se refletir em lei precedida da correspondente estimativa do impacto orçamentário e financeiro, nos termos do art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Nunca deve ser algo tratado de forma discricionária.

Tanto é verdade que a arrecadação é um importante critério de verificação da responsabilidade fiscal, e a *Lei de Responsabilidade Fiscal* (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) trouxe a “efetiva arrecadação” com elevado peso, ao assim dispor:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

Vale salientar que, mesmo a doutrina pátria indicando a facultatividade como uma das características da competência tributária, o dispositivo acima transcrito prevê uma sanção ao ente federativo que não agir de forma fiscalmente responsável, proibindo-se o recebimento de transferências voluntárias a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira.

A rigor, não localizamos nenhuma interrupção no fluxo de transferências feitas pela União ao Município de São Roque-SP²¹, nem do Estado de São Paulo²² ao mesmo Município, mas não pode ser descartado que, caso se verifique que a cobrança dos tributos municipais não é efetiva, entendemos, salvo melhor juízo, que tais transferências poderiam vir a ser restringidas no futuro.

A respeito da gestão fiscal do Município de São Roque-SP, vale também destacar as avaliações feitas no âmbito do *Tribunal de Contas do Estado de São Paulo* (TCE).

O TCE veio a desenvolver o chamado Índice de Efetividade da Gestão Municipal (IEG-M) com o objetivo de mensurar a eficiência das prefeituras paulistas, com base na eficiência das políticas públicas em sete setores da administração, a saber: saúde, planejamento, educação, gestão

²¹ <https://qlik-publico.paineis.gov.br/extensions/gestao-transferencias/gestao-transferencias.html>.

²² <https://www.fazenda.sp.gov.br/TransferenciaVoluntaria/Sistema/Novo/MunicipioOrgaoNovo.aspx?Municipio=0653&Liberacao=Total>.

fiscal, proteção aos cidadãos (Defesa Civil), meio ambiente e governança em tecnologia da informação. Cada um desses setores tem seus resultados avaliados por meio da atribuição de notas dentro da seguinte escala:

Nota	Faixa	Critério
A	Altamente efetiva	IEG-M com pelo menos 90% da nota máxima e ao menos 5 índices com nota A
B+	Muito Efetiva	IEG-M entre 75,0% e 89,9% da nota máxima
B	Efetiva	IEG-M entre 60,0% e 74,9% da nota máxima
C+	Em fase de adequação	IEG-M entre 50,0% e 59,9% da nota máxima
C	Baixo nível de adequação	IEG-M menor ou igual a 49,9%

Figura 1 – Fonte: Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. Índice de Efetividade da Gestão Municipal de São Roque 2022.

Feita a avaliação por meio da análise dos dados fornecidos pelo município e conforme a metodologia estabelecida, o TCE-SP divulga o RDM, que é o *Relatório de Despenho Municipal*, proporcionando os correspondentes resultados e pontos de atenção à Gestão Municipal.

Entre os referidos setores, destacam-se, para os fins do presente Parecer o planejamento e a gestão fiscal, que, no contexto do IEG-M, definem-se como i-Plan/TCESP e i-Fiscal/TCESP, respectivamente.

O i-Plan/TCESP diz respeito ao que foi planejado em confronto com o que foi executado. Já o i-Fiscal/TCESP mensura a gestão fiscal por meio da execução financeira e orçamentária, inclusive o respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal.

Esmiuçando-se o IEG-M do Município de São Roque-SP²³, vê-se que a avaliação do TCE-SP não é das mais favoráveis.

No quesito i-Plan/TCESP, referente ao planejamento municipal, uma das observações do TCE-SP é que, nas previsões de receitas de São Roque-SP, não se consideraram variáveis quantitativas, a exemplo do aumento da arrecadação em função do aumento do número de fiscais e possível incremento tecnológico na forma de arrecadação. A respeito, entre outras ressalvas, o TCE-SP observou que

Houve a realização de estudo/análise para previsão de receitas. Entretanto, a metodologia utilizada não varia de acordo com a espécie da receita orçamentária projetada, o que compromete sua avaliação, visto que cada receita possui especificidades quanto a série histórica de arrecadação, quanto a escolha do índice de preços, quanto aos efeitos de programas de governo e quanto às variáveis econômicas inerentes ao fato gerador.

E, ainda, no que diz respeito à elaboração da Lei Orçamentária Anual, o Município informou ter sido feita de forma compatível com o Plano Plurianual e a Lei de Diretrizes Orçamentárias, no entanto o TCE-SP asseverou que não identificou (entre outros elementos) a estimativa de receita e respectivos critérios com relação às receitas de IPTU.

Nessa linha de raciocínio, a previsão de receitas do IPTU deveria caminhar *pari passu* com a atualização monetária da base de cálculo e atualização da Planta Genérica de Valores. Aliás, isso também estaria em linha com o art. 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 12. As previsões de receita observarão as normas técnicas e legais, considerarão os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.

A partir das avaliações feitas pelo TCE-SP, vê-se que as notas atribuídas em razão do planejamento municipal nos últimos anos seguem estáveis em “C”, ou seja, com baixo nível de adequação, enquanto que a gestão fiscal vem variando entre “B” e “C”.

²³ https://www.tce.sp.gov.br/sites/default/files/rdm/sao_roque.pdf.

Dessa forma, a atualização da *Planta Genérica de Valores*, bem como o cálculo devidamente atualizado pelo IPCA e o escalonamento da aplicação da alíquota do IPTU de modo a superar, paulatinamente a trava de 10% até o atingimento da alíquota de 1% prevista em lei são excelentes oportunidades para que a municipalidade aumente seu desempenho e assim possa aumentar qualitativamente sua avaliação perante os órgãos fiscalizadores, em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

3.2 Da possibilidade de revisão do lançamento tributário do IPTU

A alteração do lançamento tributário pelo Fisco é um aspecto relevante da dinâmica entre a Administração Pública e os sujeitos passivos, refletindo a necessidade de corrigir eventuais erros ou omissões nos lançamentos realizados. Essa possibilidade é essencial para garantir a justiça fiscal e a correta arrecadação dos tributos e assim se encontra prevista no art. 145 do CTN:

CTN, 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 artigo 149.

Vê-se que anteriormente à notificação do sujeito passivo, não há tantas restrições à alteração do lançamento, haja vista que se trata de um momento em que o sujeito ativo da obrigação tributária ainda está realizando a apuração do tributo, enquanto o sujeito passivo ainda não teve acesso ao lançamento. Daí porque tem razão o pensamento de Fábio Fanucchi²⁴, segundo o qual antes da notificação ao sujeito passivo a Administração está agindo em seu âmbito interno.

A situação muda substancialmente a partir do momento em que o sujeito passivo recebe a notificação do lançamento, dado que as hipóteses de alteração do lançamento se tornam muito mais restritas. Tal conclusão decorre do art. 145 acima transcrito, que expressamente determina que o

²⁴ FANNUCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. V. 1. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 143.

lançamento “só pode ser alterado” nas situações ali enumeradas. Some-se a isso o fato de que o art. 141 do CTN também traz semelhante lógica. Confira-se a redação do dispositivo em comento:

CTN, Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias. (Grifo nosso)

Como se percebe, o lançamento tributário gera para o sujeito passivo uma cobrança lastreada em um ato que, conforme definido pelo *Código Tributário Nacional*, é um ato administrativo vinculado que formaliza a obrigação tributária, estabelecendo o montante a ser pago pelo contribuinte. Contudo, a natureza administrativa desse ato permite que a Administração Tributária reanalise suas decisões, especialmente quando se identifica a necessidade de correção se presentes as hipóteses do art. 145 e 149, também do CTN.

Diante da eventual necessidade de corrigir erros e proporcionar ao Fisco a recuperabilidade do crédito tributário que porventura deixou de ser arrecadado, torna-se necessário o aprofundamento nas hipóteses legais de alteração do lançamento.

Vale asseverar que, quanto aos atos administrativos em geral, há possibilidade de alteração mediante revogação ou anulação. No caso da *revogação*, o ato administrativo é retirado do mundo jurídico por motivos de conveniência e oportunidade, ainda que o ato não tenha nenhuma ilegalidade. Portanto, não cabe discutir a “revogação” do lançamento tributário, pois, justamente por ser um ato vinculado, não se pode falar em juízo de conveniência e oportunidade.

Resta, então, **a anulação do ato administrativo quando eivado de ilegalidades**. Uma vez que o sujeito passivo tenha sido notificado, a regra geral é que o lançamento não pode ser modificado. As exceções a essa regra geral são justamente aquelas ventiladas nos artigos 145 e 149 do CTN, nos quais exsurtem as hipóteses legais de alterabilidade do lançamento.

Seguindo-se esse raciocínio plasmado no ordenamento jurídico de que os atos viciados são justamente aqueles que podem ser *anulados*, enquanto os atos discricionários podem ser *revogados* segundo um juízo de conveniência e oportunidade, foi que o Supremo Tribunal Federal consagrou seu entendimento no seguinte enunciado de Súmula:

Súmula 473, STF:

A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Devidamente feita essa distinção, note-se que, pela redação dos incisos I e II do art. 145, a alteração (*lato sensu*) do lançamento ocorre por iniciativa do sujeito passivo ou por recurso de ofício, ou seja, na fase contenciosa da relação jurídico-tributária.

Na verdade, para o que importa ao nosso enfoque, o mais importante é o inciso III do art. 145, que nos remete à possibilidade de revisão do lançamento tributário nas hipóteses carreadas no art. 149 do CTN.

Autor que teve papel preponderante na concepção do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Souza entendia que a revisão do lançamento tributário dá lugar a um novo lançamento, em substituição ou complementação ao anterior. Nas palavras do próprio e festejado autor, "a possibilidade de ser feito novo lançamento em substituição do anterior, ou um lançamento complementar do anterior"²⁵.

Conquanto a referida Súmula 473 do STF nos remeta à possível declaração de nulidade dos atos administrativos eivados de ilegalidade, Túlio Terceiro Neto Parente Miranda²⁶ aponta que

(...) a teoria da revisão do lançamento tributário não se confunde com a teoria da revogação ou anulação dos atos administrativos em geral. É, portanto, um regime específico do lançamento tributário, não dizendo respeito aos demais atos administrativos.

(...)

Porém, a revisão do lançamento, a que fazem referência o artigo 145, inciso III, e o artigo 149, do CTN, requer a reforma ou substituição do lançamento efetuado pela autoridade administrativa. Exige-se, portanto, um *plus*, demandando, uma correção do ato. O agente que procederá à revisão do lançamento pode ter o poder de anulá-lo, por ilegitimidade do ato, mas essa anulação, por si só, não corresponde à revisão do lançamento.

²⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Edições Financeiras, 1964, p. 82.

²⁶ MIRANDA, Túlio Terceiro Neto Parente. **Revisão do lançamento tributário: hipóteses e limites**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 132.

De fato, a revisão do lançamento pode ser fundamentada nos diversos incisos do art. 149, porém vale observar que a maioria dos incisos diz respeito a hipóteses originadas a partir do comportamento do contribuinte. Já a revisão ocasionada por razões inerentes ao próprio Fisco se encontra evidenciada nos incisos VIII e IX. A ver:

CTN, 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 inexatidão, 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 essencial.

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

(Grifos nossos)

Diante de tais disposições do CTN, a típica revisão do lançamento tributário levada a cabo pelo Fisco recai sobre os incisos VIII e IX acima negritados, cujas hipóteses assim podem ser resumidas:

Hipóteses de Revisão do Lançamento Tributário – Art. 149, CTN

Inc. VIII	Fato novo ou não comprovado no lançamento anterior;
Inc. IX	Fraude ou falta funcional da autoridade
Inc. IX	Omissão de ato ou formalidade especial

É precisamente nessas hipóteses específicas acima que se opera a revisão do lançamento tributário. Tais hipóteses são bem explicadas por Túlio Terceiro Neto Parente Miranda²⁷, *in verbis*:

Então, por exemplo, se houver a descoberta, pela Administração Tributária, de uma situação que afetou a correta formalização do crédito tributário, seja porque interferiu na sua motivação, seja porque interferiu na relação tributária, o lançamento deve ser corrigido, para ser complementado ou retificado. De igual modo, na hipótese de vício formal, o lançamento deve ser refeito, substituído por outro sem a inconsistência que gerou a sua anterior anulação. No caso de falta funcional, igualmente, não basta a desconstituição do lançamento, cabendo à autoridade fiscal corrigi-lo, afastando-se a inconsistência gerada pela transgressão da autoridade fiscal, mantendo-se a cobrança do tributo sem o vício que o afetava.

O mesmo autor explica que a revisão de lançamento pode se concretizar por meio de um novo lançamento (substituição) ou pela reformulação do lançamento já existente. Essa revisão pode ser classificada como *complementar ou integrativa* quando novos elementos são acrescentados, referentes a aspectos não contemplados no lançamento original, como a inclusão de um novo sujeito passivo ou a emissão de um lançamento suplementar ao lançamento de ofício já efetuado. Por outro lado, a revisão é considerada *retificativa* quando os novos elementos introduzidos dizem respeito a questões que já foram objeto de análise no lançamento original, como a modificação do fundamento jurídico ou a correção da base de cálculo.

Agora que a revisão de lançamento se encontra suficientemente conceituada, faz-se necessário trazer à baila o artigo 146 do CTN, que limita a extensão da revisão ao proibir a modificação do lançamento, para alteração de critério jurídico. Veja-se:

²⁷ MIRANDA, Túlio Terceiro Neto Parente. **Revisão do lançamento tributário: hipóteses e limites**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2024, p. 135.

CTN, Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Tal limitação é de ordem material. Em outras palavras, o art. 146 do CTN não permite que o Fisco, após já ter realizado o lançamento, requalifique o fato jurídico tributário. Daí a importância da expressão “critério jurídico” inserido no dispositivo em comento, haja vista que, se tal critério jurídico for modificado, essa modificação não alcançará os fatos já lançados, mas somente os fatos futuros (se vierem a ocorrer).

Um exemplo de disputa entre o Fisco e o contribuinte, relativamente à alteração do critério jurídico no lançamento do IPTU, pode ser extraída do Recurso Especial nº 1.905.365, cuja ementa pede-se vênia para transcrever a seguir:

EMENTA (STJ): TRIBUTÁRIO. IPTU. LANÇAMENTO. REVISÃO QUANTO À TIPOLOGIA DO IMÓVEL. IMPOSSIBILIDADE. ERRO DE DIREITO. CARACTERIZAÇÃO. 1. A Primeira Seção, ao julgar o Recurso Especial Repetitivo n. 1.130.545/RJ, firmou o entendimento de que a retificação de dados cadastrais do imóvel, quando lastreados em fatos desconhecidos ou de impossível comprovação pela Administração Tributária por ocasião da ocorrência do fato gerador, permitem a revisão do lançamento do IPTU e a cobrança complementar do imposto, sendo certo que, nesse mesmo julgado também ficou assentado que, "na hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no art. 146, do CTN". 2. **Hipótese em que o fisco instaurou processo administrativo de revisão de lançamento tendente a modificar a classificação do imóvel em razão da inadequada tipologia normativa considerada quando do lançamento original de IPTU – de "não-residencial, galpão" para "não residencial, prédios próprios para indústrias – , o que, *in casu*, resulta na aplicação de uma alíquota maior e, por conseguinte, na cobrança dessa complementação de crédito do imposto.** 3. Essa situação dos autos enquadra-se no denominado erro de direito, pois dentre as tipologias previstas na legislação local para imóveis não residenciais, o fisco, *in concreto*, "escolheu" a hipótese normativa que não é a mais adequada ao imóvel em questão, do modo que a revisão desse claro equivoco de critério jurídico somente pode surtir efeitos para fatos geradores futuros, consoante o que reza o art. 146 do CTN. 4. Recurso especial provido.

(STJ, Recurso Especial nº 1.905.365-RJ, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 23/02/2021). (Grifos nossos)

Essa decisão não impossibilita o Fisco de realizar correções no lançamento com erros, mas apenas afasta a adoção de um novo critério jurídico e, por isso mesmo, é coerente com o pensamento doutrinário de Luís Eduardo Schoueri, Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo²⁸, na medida em que

Coerentemente com a distinção positivada em seu texto, o Código Tributário Nacional deixa claro, no art. 140, que uma eventual anulação do crédito (ou outras circunstâncias que o modifiquem) não traz consequências para a obrigação tributária que lhe deu origem. Isso significa que o Fisco, tomando conhecimento de um fato jurídico tributário (e, portanto, nascida uma obrigação tributária), pode constituir um crédito (conferindo liquidez e certeza à obrigação), mas, havendo neste alguma falha (por exemplo: erro de cálculo), nada impede que o Fisco o anule e efetue nova quantificação (logo, constitua um novo crédito) com base na mesma obrigação. Como se verá adiante, a constituição de novo crédito não é possível se causada por mera mudança de critério jurídico, à luz do que dispõe o art. 146 do CTN.

Fica evidente que o referido art. 146 resguarda a relação jurídico-tributária estabilizada pelo lançamento tributário de eventual mudança de interpretação do fato, mas não quanto a erros, omissões, fraudes etc.

Exemplificativamente, a revisão do lançamento tributário do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), em um contexto em que a Administração Tributária tenha aplicado erroneamente uma alíquota diferente da prevista em lei, é um processo que envolve etapas específicas, totalizando a necessidade de corrigir o erro, respeitando os princípios da legalidade e da segurança jurídica. Vamos considerar a situação em que, ao realizar o lançamento do IPTU, a Administração Tributária utiliza uma alíquota que não corresponde àquela estabelecida na legislação municipal. Esse erro pode ocorrer, por exemplo, devido a uma falha nas informações do sistema de cobrança ou à retificação dos dados cadastrais do imóvel.

Portanto, conquanto o art. 146 do CTN prestigie o princípio da segurança jurídica e não permita que o Fisco simplesmente passe a modificar o lançamento tributário baseado na mudança de

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620586/>. Acesso em: 25 fev. 2025.

critério jurídico, tal mecanismo convive com o art. 149, sendo lícito ao ente tributante afastar os chamados “erros de fato” que podem estar presentes no lançamento.

Tal possibilidade, lastreada no art. 149, foi o que levou o Egrégio Superior Tribunal de Justiça a fixar seu entendimento em Recurso Especial submetido ao rito dos recursos repetitivos em precedente assim ementado:

EMENTA (STJ): PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. IPTU. RETIFICAÇÃO DOS DADOS CADASTRAIS DO IMÓVEL. FATO NÃO CONHECIDO POR OCASIÃO DO LANÇAMENTO ANTERIOR (DIFERENÇA DA METRAGEM DO IMÓVEL CONSTANTE DO CADASTRO). RECADASTRAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, *ex vi* do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN. 2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN, verbis: "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 artigo 149." 3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais sejam: "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 inexatidão, 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." 4. Destarte, a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. 5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário. 6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução". 7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que "a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento".

8. A distinção entre o "erro de fato" (que autoriza a revisão do lançamento) e o "erro de direito" (hipótese que inviabiliza a revisão) é enfrentada pela doutrina, *verbis*: "Enquanto o 'erro de fato' é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o 'erro de direito' é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta. Assim constitui 'erro de fato', por exemplo, a contingência de o evento ter ocorrido no território do Município 'X', mas estar consignado como tendo acontecido no Município 'Y' (erro de fato localizado no critério espacial), ou, ainda, quando a base de cálculo registrada para efeito do IPTU foi o valor do imóvel vizinho (erro de fato verificado no elemento quantitativo). 'Erro de direito', por sua vez, está configurado, exemplificativamente, quando a autoridade administrativa, em vez de exigir o ITR do proprietário do imóvel rural, entende que o sujeito passivo pode ser o arrendatário, ou quando, ao lavrar o lançamento relativo à contribuição social incidente sobre o lucro, mal interpreta a lei, elaborando seus cálculos com base no faturamento da empresa, ou, ainda, quando a base de cálculo de certo imposto é o valor da operação, acrescido do frete, mas o agente, ao lavrar o ato de lançamento, registra apenas o valor da operação, por assim entender a previsão legal. A distinção entre ambos é sutil, mas incisiva." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª Ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, págs. 445/446) "O erro de fato ou erro sobre o fato dar-se-ia no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção. O erro de direito seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente

considerada. Entre nós, os critérios jurídicos (art. 146, do CTN) reiteradamente aplicados pela Administração na feitura de lançamentos têm conteúdo de precedente obrigatório. Significa que tais critérios podem ser alterados em razão de decisão judicial ou administrativa, mas a aplicação dos novos critérios somente pode dar-se em relação aos fatos geradores posteriores à alteração." (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708) **"O comando dispõe sobre a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior. Diz-se que este lançamento teria sido perpetrado com erro de fato, ou seja, defeito que não depende de interpretação normativa para sua verificação. Frise-se que não se trata de qualquer 'fato', mas aquele que não foi considerado por puro desconhecimento de sua existência. Não é, portanto, aquele fato, já de conhecimento do Fisco, em sua inteireza, e, por reputá-lo despido de relevância, tenha-o deixado de lado, no momento do lançamento. Se o Fisco passa, em momento ulterior, a dar a um fato conhecido uma 'relevância jurídica', a qual não lhe havia dado, em momento pretérito, não será caso de apreciação de fato novo, mas de pura modificação do critério jurídico adotado no lançamento anterior, com fulcro no artigo 146, do CTN, (...). Neste art. 146, do CTN, prevê-se um 'erro' de valoração jurídica do fato (o tal 'erro de direito'), que impõe a modificação quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua ocorrência. Não perca de vista, aliás, que inexistente previsão de erro de direito, entre as hipóteses do art. 149, como causa permissiva de revisão de lançamento anterior."** (Eduardo Sabbag, in "Manual de Direito Tributário", 1ª ed., Ed. Saraiva, pág. 707) 9. *In casu*, restou assente na origem que: "Com relação a declaração de inexigibilidade da cobrança de IPTU progressivo relativo ao exercício de 1998, em decorrência de recadastramento, o bom direito conspira a favor dos contribuintes por duas fortes razões. Primeira, a dívida de IPTU do exercício de 1998 para com o fisco municipal se encontra quitada, subsumindo-se na moldura de ato jurídico perfeito e acabado, desde 13.10.1998, situação não desconstituída, até o momento, por nenhuma decisão judicial. Segunda, afigura-se impossível a revisão do lançamento no ano de 2003, ao argumento de que o imóvel em 1998 teve os dados cadastrais alterados em função do Projeto de Recadastramento Predial, depois de quitada a obrigação tributária no vencimento e dentro do exercício de 1998, pelo contribuinte, por ofensa ao disposto nos artigos 145 e 149, do Código Tributário Nacional. Considerando que a revisão do lançamento não se deu por erro de fato, mas, por erro de direito, visto que o recadastramento no imóvel foi posterior ao primeiro lançamento no ano de 1998, tendo baseado em dados corretos constantes do cadastro de imóveis do Município, estando o contribuinte notificado e tendo quitado, tempestivamente, o tributo, não se verifica justa causa para a pretensa cobrança de diferença referente a esse exercício." 10. Consectariamente, verifica-se que o lançamento original reportou-se à área menor do imóvel objeto da tributação, por desconhecimento de sua real metragem, o que ensejou a posterior retificação dos dados cadastrais (e não o recadastramento do imóvel), hipótese que se enquadra no disposto no inciso VIII, do artigo 149, do Codex

Tributário, razão pela qual se impõe a reforma do acórdão regional, ante a higidez da revisão do lançamento tributário. 10. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp n. 1.130.545/RJ, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/8/2010, DJe de 22/2/2011) (Grifos nossos)

Mutatis mutandis, idêntica linha de raciocínio pode ser verificada no contexto do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), também de competência dos municípios:

EMENTA (STJ): TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ISSQN. REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ERRO DE FATO. ART. 149, VIII, CTN. PODER/DEVER DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUANTIFICAÇÃO MONETÁRIA DA BASE DE CÁLCULO. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. I - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que incide o ISSQN na venda de planos de saúde, tendo como base de cálculo tão somente a receita advinda da cobrança da taxa de administração. Nesse sentido: REsp n. 875.388/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 2/10/2007, DJ de 25/10/2007, p. 130; EDcl nos EDcl no REsp n. 875.388/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 16/10/2008, DJe de 29/10/2008. II - A revisão do lançamento tributário, observado o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, apenas pode ser exercida nas hipóteses do art. 149 do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário. **III - No caso de erro de fato, a Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o lançamento quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (art. 145, III, c/c art. 149, IV, do CTN).** Nesse sentido: REsp n. 1.133.027/SP, relator Ministro Luiz Fux, relator para acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 13/10/2010, DJe de 16/3/2011. IV - **É dever do contribuinte recolher os valores devidos de ISSQN no montante correto, o fato de declarar determinado valor ao fisco municipal e outro valor distinto à agência reguladora federal se enquadra na hipótese do art. 149, IV, do CTN.** V - **No procedimento de revisão do lançamento tributário, configura-se erro de fato (art. 149, VIII, CTN) a hipótese de requantificação monetária da base de cálculo do imposto, adequando-se ao valor efetivamente devido pelo contribuinte, afastando-se o erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), hipótese que o lançamento tributário seria imodificável (art. 146, CTN).** VI - Recurso especial provido para autorizar o prosseguimento da execução fiscal. (AREsp n. 2.362.445/SP, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 4/6/2024, DJe de 6/6/2024) (Grifos nossos)

Em síntese, o inciso VIII do artigo 149 do CTN autoriza a Autoridade administrativa a proceder à revisão de lançamento, se verificado fato desconhecido ou não provado quando do lançamento anterior. Bem assim, o inciso IX desse mesmo artigo traz hipóteses de revisão do lançamento, desde que a autoridade fiscal, no lançamento anterior, tenha incorrido em fraude ou falta funcional; tenha se omitido quanto à prática de ato especial ou tenha cometido vício formal. Eis aqui a essência do "erro de fato", que permite a revisão dos lançamentos passados.

Por sua vez, o inc. IX do mesmo art. 149 está muito mais relacionado a faltas funcionais, genericamente falando, cuja gravidade pode variar a depender do caso concreto, tutelando os interesses do Fisco caso o tributo lançado seja menor do que o realmente devido, bem como tutelando também o sujeito passivo se a falta funcional for em desfavor do sujeito passivo.

A **revisão do lançamento tributário do IPTU**, considerando o erro na aplicação da alíquota, pode ser realizada da seguinte maneira:

1. Identificação do Erro.

A revisão deve iniciar com a identificação do erro. O Fisco poderá identificar a aplicação da lei tributária aos casos concretos por meio de auditorias internas, reclamações de contribuintes ou análises de conformidade. Por exemplo, se verificada alguma discrepância clara entre a alíquota aplicada e a alíquota legalmente prevista, conforme as normas do Município, com exceção da aplicação da trava prevista na lei municipal, pode-se dizer que há um *erro de fato*.

2. Ato de Correção

Uma vez que se constate o erro, a Administração Tributária deve proceder à revisão do lançamento. Isso é permitido pelo caráter de ofício do lançamento tributário, que pode ser ajustado em caso de *erro de fato*, conforme o artigo 149 do CTN.

3. Cálculo do Novo Valor do IPTU

Após a revisão e a constatação da alíquota correta, o Fisco deve recalculer o valor do IPTU devido. O novo cálculo deve ser transparente e fundamentado, utilizando a alíquota correta na base de cálculo do imposto, que é o valor venal do imóvel.

4. Notificação ao Contribuinte

Em seguida, o contribuinte deve ser notificado sobre a correção realizada, incluindo os corretos critérios quantitativos da regra-matriz de incidência para fins do cálculo do IPTU e o valor ajustado que deve ser pago. Essa notificação deve ser clara e detalhada, explicando o motivo da revisão e apresentando os números que respaldam o novo valor a ser recolhido.

5. Direito ao Contraditório e Ampla Defesa

Se a revisão resultar em um aumento da carga tributária (ou seja, se o contribuinte tiver que pagar mais devido à correção da alíquota), ele deve ser assegurado o direito ao contraditório e à ampla defesa, como previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988 e também conforme previsão da própria lei municipal que proporciona ao sujeito passivo a oportunidade de contestar a revisão, apresentar documentos ou alegar qualquer outro fato relevante antes da constituição definitiva da obrigação tributária.

6. Respeito ao Prazo de Decadência

Por fim, é importante frisar que também há limitações temporais para que a revisão seja levada a cabo, notadamente o prazo decadencial. O direito da Fazenda Pública de realizar a revisão do lançamento tributário está sujeito ao prazo de decadência de cinco anos, conforme parágrafo único do art. 149, cumulado com o artigo 173 do CTN. Caso o lançamento original tenha sido realizado há mais de cinco anos, a correção não poderá ser realizada, pois o crédito tributário já estará extinto.

Assim, a **revisão do lançamento do IPTU**, devido à aplicação inadequada de uma alíquota, é uma medida não apenas necessária para garantir a justiça fiscal e a correta arrecadação de tributos, como também é providência juridicamente possível. Ela deve ser realizada com regras bem definidas, respeitando os princípios da legalidade e da transparência, bem como assegurando o direito de defesa do contribuinte, dessa forma, proporcionando um espaço de justiça e equidade na relação através do Fisco e do contribuinte. É essencial que a Administração Tributária, ao proceder com a correção, atue de forma clara e objetiva, garantindo a conformidade com a legislação municipal.

Enfim, conclui-se pela possibilidade de realização da revisão dos lançamentos retroativos, pois a situação analisada pode ser enquadrada no art. 149, inc. IX, uma vez que, ao que tudo indica, à luz do fato que o lançamento tributário é ato vinculado, teria havido falta funcional ou omissão na realização do cálculo, constituindo hipótese de erro de fato, que autoriza a revisão dos lançamentos anteriores dentro do prazo decadencial, franqueado o direito ao contraditório e ampla defesa ao sujeito passivo.

4 Da resposta aos questionamentos da municipalidade

Diante de todo o exposto, considerando as circunstâncias fáticas que pautaram objetivamente o presente PARECER, bem como a legislação e a jurisprudência vigentes, retomamos os questionamentos da Municipalidade de São Roque e rerepresentamos nossas conclusões.

I. *É possível a revisão dos lançamentos de IPTU/2025, sem precisar enviar um Projeto de Lei para a Câmara, adotando patamares de alíquota superiores a 0,1% (podendo chegar a 1%) para todos os cadastros?* RESPOSTA:

Sim. A alíquota de 1% já está prevista na Lei Complementar municipal nº 96/2018, de modo que o lançamento tributário deve obedecer ao comando legal. Já o lançamento tributário em alíquotas distintas daquelas previstas na lei vigente sim é que deveriam ser objeto de Projeto de Lei perante a Câmara Municipal, sob pena de ofensa à vinculação do lançamento.

II. *Havendo a possibilidade, como serão respeitados os princípios tributários da legalidade e anterioridade?* RESPOSTA:

No caso, o atendimento ao princípio da legalidade é decorrência lógica da cobrança do IPTU calculado rigorosamente segundo a previsão legal (vide art. 20 da Lei Complementar municipal nº 96/2018). Uma vez que o lançamento tributário seja feito em conformidade com a referida Lei Complementar municipal nº 96/2018, não há que se falar em respeito ou mesmo em eventual desrespeito à anterioridade tributária, haja vista que a lei municipal em tela se encontra, há anos, em sua plena validade, vigência e eficácia.

III. *Havendo a possibilidade, existe a legitimidade para a realização de lançamentos retroativos, exigindo a diferença dos últimos 5 anos?* RESPOSTA:

Sim. Há possibilidade de realização dos lançamentos retroativos, pois a situação analisada pode ser enquadrada no art. 149, inc. IX, pois, ao que tudo indica, à luz do fato que o lançamento tributário é ato vinculado, teria havido falta funcional ou omissão na realização do cálculo, constituindo hipótese de erro de fato, que autoriza a revisão dos lançamentos anteriores dentro do prazo decadencial, franqueado o direito ao contraditório e ampla defesa ao sujeito passivo.

Sendo o que nos cabia para o momento, ficamos à disposição para esclarecer eventuais dúvidas que possam ter remanescido.

São Paulo, 23 de abril de 2025.

Eduardo de Moraes Sabbag

OAB/SP 169.325