

**Jurídico da Guerra Fiscal e das Variações das Relações Jurídicas dos Estímulos de ICMS.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 134, p. 48-58, nov. 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **A Natureza e o Alcance dos Convênios em Matéria do ICMS.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 79, p. 7-18, abr. 2002.

SÃO PAULO [Estado]. Comunicado CAT n° 36, de 29 de julho de 2004. Esclarece sobre a impossibilidade de aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes de operações ou prestações amparadas por benefícios fiscais de ICMS não autorizados por convênio celebrado nos termos da Lei Complementar n° 24, de 7-1-1975. Publicado no Diário Oficial do Estado de São Paulo em 30 de julho de 2004. Disponível em: [http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislação\\_tributaria/comunicados\\_cat/ccat362004.htm](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll/legislação_tributaria/comunicados_cat/ccat362004.htm). Acesso em 15 abr. 2009.

# **A REVISÃO DO LANÇAMENTO DE IPTU ANTE A ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS FÁTICAS DO IMÓVEL**

## **THE REVIEW OF IPTU LAUNCHING IN FACE OF THE FATIDICAL CIRCUMSTANCES ALTERATION OF THE REALTY**

**Rodrigo Guilherme Ramalho**

Procurador do Município de Fortaleza  
Especialista em Direito Tributário e membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE  
Advogado

E-mail: rodrigo.ramalho@yahoo.com.br

“A justiça sustenta numa das mãos a balança que pesa o direito, e na outra, a espada de que se serve para o defender. A espada sem a balança é a força brutal; a balança sem a espada é a impotência do direito”. Rudolf von Ihering

**SUMÁRIO:** 1 INTRODUÇÃO; 2 A NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO; 3 A LEGITIMIDADE DA REVISÃO DO LANÇAMENTO DE IPTU; 4 A LEGALIDADE DA REVISÃO DO LANÇAMENTO DE IPTU; 5 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUAS IMPLICAÇÕES; 6 A REVISÃO DE LANÇAMENTO ANTE O PAGAMENTO DO TRIBUTO; 7 CONCLUSÃO; 8 REFERÊNCIAS.

**CONTENTS:** 1 INTRODUCTION; 2 A LEGAL NATURE OF THE RELEASE; 3 THE LEGITIMACY OF REVIEW IPTU LAUNCHING; 4 THE LEGALITY OF REVISION OF THE IPTU LAUNCH; 5 THE PRINCIPLE OF CONTRIBUTION CAPACITY AND ITS IMPLICATIONS; 6 THE REVIEW OF LAUNCH BEFORE THE PAYMENT OF TRIBUTE; 7 CONCLUSION; 8 REFERENCES.

**Resumo:** O presente trabalho decorre de uma celeuma judicial que se instaurou no Município de Fortaleza ante a alteração do Código Tributário Municipal que possibilitou a revisão de ofício do lançamento do IPTU no caso de imóveis

construídos no decorrer do exercício, quando, então, o fato gerador da parte construída considerar-se-á ocorrido na data da concessão do “habite-se” ou de sua efetiva ocupação, se anterior. Pretendeu-se, pois, em breve digressão, aferir a legitimidade e legalidade da revisão do lançamento do IPTU incidente sobre a parte construída dos imóveis, dada a superveniência da construção no decorrer do mesmo exercício em que já tenha sido efetivado o pagamento quanto à área não edificada. A fim de procedermos a uma análise mais percutiente, observamos a questão em tela à lume de nossa Carta Magna, do Codex Tributário Nacional e do entendimento doutrinário e jurisprudencial mais abalizado. Tal cotejo oportunizou-nos concluir que o único óbice legal à observância do vergastado procedimento fiscal consubstancia-se no esgotamento do prazo decadencial do direito de lançar.

**Palavras-chave:** Revisão de lançamento do IPTU. Fato gerador. Edificação. Pagamento.

**Abstract:** The current work elapses of a judicial noise that was initiated in the city of Fortaleza in face of the alteration of the Municipal Tributary Code which allowed the officio review of the IPTU launching in the event of realties constructed in the course of the exercise, when, then, the generating fact of the constructed part will be considered occurred in the date of the concession of “inhabit it” or of its effective occupation, if previous. It was intended, therefore, in brief digression, standardize the legitimacy and legality of the IPTU launching review incidental to the constructed part of the realties, given the supervenience of the construction in the course of the same exercise in which has already been effected the payment concerning the non-edified area. In order to proceed to a more percussive analysis, we observe the matter on screen to the light of our Magna Carta, of the National Tributary Codex and of the doctrinal and jurisprudencial understanding more distinguished. Such comparison gave us the opportunity to conclude that the only legal obstacle to the observance of the flogged fiscal procedure joins itself in the exhaustion of the decadencial term of the right to launch.

**Keywords:** IPTU launching review. Generating fact. Edifice. Payment.

## 1 INTRODUÇÃO

O lançamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, como é cediço, é realizado de ofício. Desta feita, os Municípios, investidos da competência que lhes foi atribuída pela Lex Fundamentalís (art. 156, I), procedem anualmente ao lançamento do tributo, notificando os respectivos contribuintes para o seu pagamento, consoante o cadastro imobiliário de que dispõem.

A fim de que se cumprisse com mais exatidão tal desiderato,

foi criado o instituto da revisão do lançamento, insculpido no Código Tributário Nacional, art. 149, com espeque no art. 146, III, “b” de nossa Carta Magna.

Nesse diapasão, o objetivo deste trabalho é examinar a legitimidade e legalidade de inovações legislativas municipais que autorizam a revisão de ofício do lançamento do IPTU incidente sobre a parte construída dos imóveis durante o mesmo exercício em que já tenha sido efetivado o pagamento quanto à área não edificada.

## **2 A NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO**

Como é cediço, o lançamento não cria direito, dado o seu caráter declaratório. Destarte, o referido instituto consiste em procedimento administrativo declaratório da obrigação tributária principal e constitutivo, tão-somente, do crédito tributário correspondente.

Desta feita, verificando-se a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, surge para o Estado o direito ao crédito tributário, e para a autoridade administrativa o dever indeclinável de proceder ao respectivo lançamento.

Segundo o que preleciona Amílcar de Araújo Falcão (1997, p. 07), o fato gerador pode ser conceituado sob o enfoque de três requisitos essenciais, quais sejam: “resultar de previsão em lei; constituir um fato e não um ato negocial ou um negócio jurídico para o Direito Tributário; representar o pressuposto de fato para o nascimento da obrigação tributária principal”. E ainda com base nos ensinamentos do tributarista baiano:

É a circunstância mesma de ter a obrigação tributária por energia e momento genéticos a ocorrência do fato gerador, que explica o fato de o lançamento, como é próprio dos atos declaratórios, ter efeito retrooperante quanto à pesquisa e determinação dos elementos com base nos quais será fixado o an, o si e o quantum debeat.

Eis em resumo alguns índices concludentes da

eficácia declaratória do lançamento:

- a) as valorações qualitativas por ele realizadas têm em vista o momento do fato gerador e não o do lançamento;
- b) as valorações quantitativas têm em vista igualmente aquele momento;
- c) a vinculação do sujeito passivo principal (contribuinte) ao fato gerador se determina no instante do surgimento deste e, pois, as suas condições pessoais, encargos de família e demais circunstâncias relevantes para a tributação; [...]. (FALCÃO, 1997, p. 55-56).

Depreende-se daí que, constatando-se alterações de cunho qualitativo ou quantitativo supervenientes à realização do lançamento, de forma a recrudescer a valoração da obrigação tributária principal originariamente aferida, dentro do mesmo exercício financeiro, impõe-se à autoridade administrativa a revisão do procedimento fiscal, a fim de que referida obrigação corresponda à nova realidade estabelecida.

Dito de outra forma: se houver alterações circunstanciais supervenientes de ordem qualitativa ou quantitativa, dentro de um mesmo exercício de referência (no que concerne aos fatos geradores continuados, como é o caso do IPTU), que comprometam a veracidade do lançamento já realizado, em face do fato gerador originariamente aferido, a autoridade administrativa deverá proceder à revisão do procedimento fiscal, com vistas a declarar com exatidão a obrigação tributária principal devida ao Município.

### **3 A LEGITIMIDADE DA REVISÃO DO LANÇAMENTO DE IPTU**

Com o intuito de ilustrar a problemática que ora tentaremos elucidar, facilitando, inclusive, sua visualização, relataremos aqui o caso do Código Tributário Municipal de Fortaleza (Lei nº 4.144/72), o qual sofreu recente alteração em seu art. 103, como será adiante comentado.

O artigo 146, inciso III, letras “a” e “b” da Constituição Federal estabelece o seguinte:

Art. 146 – Cabe à lei complementar:

[...]

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

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

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...]

Assim, cabe à lei complementar, dentre outras atribuições, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, fixar a definição dos tributos, estabelecer os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes, bem como dispor sobre a obrigação e o lançamento tributários.

Pois bem, a revisão de ofício do lançamento do IPTU, no âmbito do Município de Fortaleza, encontra-se fulcrada na Lei Complementar nº 27, de 27.12.2005, que acrescentou o §3º ao art. 103 da Lei nº 4.144/72 (Código Tributário de Fortaleza), o qual estabelece:

Art. 103, §3º. Considera-se ocorrido o fato gerador em primeiro de janeiro de cada ano, **ressalvados os imóveis que tenham sido construídos durante o exercício, quando será considerado ocorrido o fato gerador da parte construída na data da concessão do ‘habite-se’ ou de sua efetiva ocupação, se anterior.** (grifo nosso)

É de se notar que o IPTU incide não apenas sobre o bem imóvel por natureza, mas também sobre os imóveis por acessão física, consoante o disposto no art. 32 do CTN. Sendo assim, resta justa e legítima a exigência, por parte da municipalidade, do tributo

incidente sobre a edificação ocorrida no decorrer de determinado exercício.

Se o IPTU abrange a terra e a edificação, cobrar tão-somente o tributo incidente sobre a terra, quando, sobre esta, há uma edificação concluída, constituiria enriquecimento ilícito por parte de empresas de construção civil, v.g., bem como afronta ao princípio da legalidade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva; enfim, do interesse público. Outrossim, segundo o que estabelece o art. 116 do CTN:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; [...]

Ora, o art. 103, §3º da Lei nº 4.144/72 (Código Tributário de Fortaleza) refere exatamente a hipótese em que, tendo sido implementadas as circunstâncias materiais necessárias à ocorrência do fato gerador do IPTU, consistente na edificação, torna-se possível ao Município cobrar o tributo concernente à parte construída na data da concessão do “habite-se” ou de sua efetiva ocupação, se anterior.

Não se pode admitir que, em virtude do lançamento do IPTU ser feito de ofício (quando da notificação do contribuinte, no primeiro mês do exercício a ser cobrado), o Município (e toda a população fortalezense) tenha que arcar com prejuízos decorrentes de alterações fáticas observadas nos imóveis objeto do tributo, no decorrer do exercício.

Desta feita, dada a impossibilidade de se prever o futuro, resta patente a legitimidade do art. 103, §3º da Lei nº 4.144/72 (Código Tributário do Município de Fortaleza), que considera ocorrido o fato gerador do IPTU quando haja construção de imóvel no decorrer do exercício financeiro. Assim, o lançamento em tela corresponderá ao fato gerador da parte construída.

## **4 A LEGALIDADE DA REVISÃO DO LANÇAMENTO DE IPTU**

Poder-se-ia alegar o não enquadramento do caso em tela em quaisquer das hipóteses de revisão de lançamento previstas taxativamente pelo art. 149 do CTN. Ora, não nos parece que a questão em baila discrepe da revisão de ofício autorizada pelo CTN, uma vez que tal instituto opera quando constata-se erro na feitura do lançamento e não esteja ainda extinto pela decadência o direito de lançar, consoante ensinança de Hugo de Brito Machado (2007, p. 206).

No caso em liça, há erro na feitura do lançamento por não ter sido prevista, por óbvio, a construção quando do lançamento originário. Em verdade, a autoridade administrativa municipal procede à revisão de ofício, com base na Lei Complementar nº 27/2005, quando há edificação no decorrer do exercício, mas, desta vez, tão-somente no que concerne à área construída do imóvel. Isso acontece, como já dantes dito, com fulcro no art. 116, I do CTN, em virtude de alterações fáticas imprevisíveis no âmbito da Administração Pública.

Além disso, ao contrário do que poder-se-ia conjeturar, o fundamento para a revisão do lançamento de ofício, aqui, não decorre de suposta alteração da classificação do imóvel. Não se trata de mudança de critério jurídico, mas sim de mudança nas circunstâncias fáticas.

O Fisco, em verdade, não alterou qualquer critério jurídico em princípio adotado. O que ocorreu foi a mudança das circunstâncias fáticas, concernentes à construção de imóvel no terreno alvo de tributação, que permitiu a materialização da hipótese de incidência da norma, concernente à propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel por acessão física, consubstanciando o respectivo fato gerador.

Desta feita, a revisão do lançamento, no caso vertente, subsume-se em pelo menos duas das hipóteses previstas pelo art. 149 do CTN, senão vejamos:



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

I – quando a lei assim o determine;

[...]

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

[...]

Ora, consoante se depreende do inciso I do art. 149, a regulação da matéria por mera lei ordinária municipal seria suficiente para atestar a legitimidade da revisão do lançamento. O jurista Sakakihara (2004, p. 635), aliás, refere exatamente este ensinamento:

Embora o CTN estabeleça as normas gerais aplicáveis ao lançamento, é à lei ordinária de cada pessoa política que caberá disciplinar internamente o instituto, definindo a modalidade que será adotada em relação a cada tributo (se de ofício, ou com base em declaração, ou, ainda, por homologação) e os casos em que será possível a revisão do lançamento efetuado.

Bastaria, pois, uma lei ordinária municipal que assegurasse ao Fisco toda a atividade de verificação da ocorrência do fato gerador, identificação do sujeito passivo, cálculo e notificação para que se pudesse efetuar o respectivo pagamento. E, in casu, o Município de Fortaleza foi além, editando a Lei Complementar nº 27/2005 a fim de cancelar o procedimento fiscal.

Por outro lado, o inciso VIII do art. 149 também legitima a exigência da complementação da cobrança sobre a parte construída do imóvel, dada a superveniência da construção no decorrer do exercício. Ou seja, implementa-se um fato novo pertinente à verificação do fato gerador, que, por óbvio, não era conhecido pela Administração Pública ao tempo do lançamento primitivo.

## **5 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUAS IMPLICAÇÕES**

Cogitarmos a não incidência do tributo sobre as edificações construídas no decorrer do exercício constituiria um despautério, uma repugnante injustiça. Isso porque equivaleria dizer que sobre o proprietário de imóvel edificado no mês de fevereiro, por exemplo, não recairia o IPTU da parte construída durante todo aquele exercício, mas do proprietário do imóvel edificado um mês antes, seria cobrado o tributo referente a todo o ano em referência. Ou seja, o breve lapso temporal de 30 dias desfavoreceria este proprietário em relação àquele, em virtude da cobrança de IPTU referente à edificação.

Destarte, ainda que o CTN e a lei complementar municipal não dirimissem a questão em testilha, o que se admite apenas ad argumentandum tantum, não poderíamos olvidar um dos princípios basilares do sistema tributário nacional, corolário lógico do princípio da isonomia, qual seja, o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva, segundo João Marcelo Rocha (2007, p. 81), tem como fundamento de validade a “solidariedade social, onde os que manifestam riqueza, possuindo, pois, aptidão para contribuir, devem colaborar financeiramente para o bem de todos, buscado pelo Estado”.

Para melhor aquilatar o alcance de tal princípio, remeter-nos-emos à ensinança de Marco Aurélio Greco (1998), que nos oportuniza esse cotejo ao relatar a evolução desse instituto, perpassando por dois momentos distintos.

No primeiro, o princípio da capacidade contributiva adquire uma acepção negativa, de modo que não poderia haver tributação quando não se identificasse a capacidade contributiva. Só se poderia reputar existente a capacidade contributiva quando fosse aferida alguma riqueza acima do mínimo vital. Tratava-se, pois, de proteger o interesse do contribuinte em face do Fisco.

Ainda com base nos ensinamentos de Marco Aurélio Greco (1998), a discussão teria evoluído, acolhendo-se uma segunda feição, consistente na acepção positiva do princípio da capacidade

contributiva, segundo a qual, a lei tributária teria de alcançar a capacidade contributiva até onde ela fosse detectada.

Desta feita, nesse segundo momento, sobrepõe-se ao princípio da capacidade contributiva uma nova aceção, deixando de funcionar como um limite à tributação, conforme pensado outrora, para consubstanciar-se em amparo aos interesses do Fisco. Trocando em miúdos: o princípio da capacidade contributiva adquiriu uma nova roupagem em sua evolução histórica, consoante Marco Aurélio Greco, podendo ser traduzido na assertiva segundo a qual, consoante a sua capacidade contributiva, ninguém pode eximir-se de contribuir com as despesas públicas.

Outrossim, Marco Aurélio Greco (2004, p. 155) explana o pensamento que norteava o princípio da capacidade contributiva num primeiro momento, professando que:

Um dos pilares de apoio do modelo adotado na primeira fase é o culto à lacuna. Em geral, o contribuinte busca demonstrar que seu caso é diferente e não está previsto na lei, que a matéria regulada pela lei não coincide com o que fez [...] Há um sentido para afirmar que a elisão ocorre quando há lacuna. O conceito de lacuna, em última análise, parte da idéia de plenitude da disciplina que emana do ordenamento positivo [...] Diante disso, afirma-se que, na medida em que o Direito Tributário posto indica fatos geradores (contratos, operações etc.), se for possível identificar um vazio, uma hipótese não prevista na lei, o contribuinte pode agir dentro dele, sem que a lei tributária o alcance.

No intuito de apreender com mais acuidade o novo aspecto absorvido pelo princípio da capacidade contributiva num segundo momento, torna-se imperioso remeter-nos à noção de completude do ordenamento jurídico, trazida pelo jurista italiano Norberto Bobbio (1995, p. 135), segundo a qual:

[...] normalmente, num ordenamento jurídico não existe somente um conjunto de normas particulares inclusivas e uma norma geral exclusiva que as acompanha, mas também um terceiro tipo de norma, que é inclusiva como a primeira e geral como a segunda, e podemos chamar de norma

geral inclusiva. [...] Frente a uma lacuna, se aplicarmos a norma geral exclusiva, o caso não-regulamentado será resolvido de maneira oposta ao que está regulamentado; se aplicarmos a norma geral inclusiva, o caso não-regulamentado será resolvido de maneira idêntica àquele que está regulamentado. [...] a aplicação de uma norma ou outra depende do resultado da indagação sobre se o caso não-regulamentado é ou não semelhante ao regulamentado.

Depreende-se da lição de Norberto Bobbio (1995) que o problema das lacunas do ordenamento jurídico não pode ser dirimido tão-somente sob a ótica da norma geral exclusiva. Nesse diapasão, torna-se imprescindível a previsão de uma norma geral inclusiva que solucione o problema das lacunas de maneira oposta.

Marco Aurélio Greco (2004, p. 161), reportando-se aos ensinamentos do pensador italiano, assevera:

Ocorre que a norma geral inclusiva (que estabelece que, embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência) é o denominado princípio da capacidade contributiva. Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar capacidade contributiva tributada pela lei, então, estará alcançado pela incidência tributária.

Deduz-se, daí, no que concerne ao Direito Tributário, o seguinte: ao passo que a norma geral exclusiva constitui um desdobramento do princípio da legalidade, a norma geral inclusiva consubstancia-se no próprio princípio da capacidade contributiva, em sua acepção mais moderna.

Portanto, simplesmente por apego ao debate, se a lei complementar municipal fosse deveras lacunosa, o que não é o caso, ainda assim seria possível invocar a norma geral inclusiva, a qual legitima a revisão do lançamento de IPTU nos casos em que há construção de imóvel no decorrer do exercício.

Como já dantes aduzido, se o IPTU incide sobre a terra e a edificação, proceder à cobrança do tributo tão-somente sobre a terra, quando sobre esta, há uma edificação concluída, constitui uma

afronta ao princípio da capacidade contributiva, e, por conseguinte, à própria Constituição Federal, que o alicerça em seu art. 145, §1º.

Ora, devemos considerar que, a partir do momento em que há uma edificação concluída, a tributação há de incidir sobre a parte construída proporcionalmente aos meses remanescentes do exercício em referência. Trata-se de mera ilação, corolário lógico do dever indeclinável da autoridade administrativa de proceder ao lançamento, sendo mesmo despicinda a confecção de lei complementar municipal autorizativa, ante a norma geral inclusiva proposta por Norberto Bobbio (1995).

Atendo-se ao fato de que os contribuintes desejosos de eximir-se da tributação, além de revelarem-se possuidores de riqueza, muitas vezes são empresas de construção civil de grande porte, não admitir a revisão de lançamento in casu constitui patente transgressão não só ao princípio da capacidade contributiva, mas também ao princípio da legalidade, da isonomia tributária e ao próprio interesse público.

Além disso, não oportunizar a revisão de ofício no caso em comento, como já dantes dito, implica enriquecimento ilícito de alguns contribuintes, em detrimento da grande maioria que aporta os recursos financeiros indispensáveis ao bom funcionamento e desenvolvimento da máquina estatal.

## **6 A REVISÃO DE LANÇAMENTO ANTE O PAGAMENTO DO TRIBUTO**

Por outro lado, poder-se-ia perquirir a possibilidade de revisão de lançamento após o pagamento do tributo em face do art. 156, I e do art. 149, par. único, ambos do Código Tributário Nacional. Vejamos o que dispõem referidas redações:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

[...]

Art. 149, par. único. A revisão do lançamento só

pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Ora, somente uma leitura assaz desatenta e superficial do Codex Tributário poderia conjecturar a imbricação do art. 149, par. único com a hipótese prevista no art. 156, I. Não há conformidade de tal entendimento com qualquer interpretação lógico-sistemática, nem com o conteúdo finalístico do art. 149, par. único do CTN. A correta intelecção da norma legal susomencionada é apontada pelo ensinamento de autores de escol, como Hugo de Brito Machado (2007), bem como Leandro Paulsen (2007, p. 962), segundo o qual:

**A regra do parágrafo único** visa a proteger o contribuinte contra revisões do lançamento que venham a lhe onerar mediante elevação do montante do crédito tributário. **Estabelece, assim, que o Fisco tem o prazo decadencial para constituir o seu crédito, seja originariamente, seja mediante revisão de lançamento anterior.** O prazo corre contra o Fisco. (grifo nosso)

Deve-se aquilatar, pois, o efetivo alcance da norma retrocitada, para o fim de compreender que o legislador, quando de sua confecção, preocupou-se em impedir a possibilidade de revisão ad eternum do crédito tributário por parte da Fazenda Pública. Não é outra, aliás, a interpretação apreendida na lição de Sakakihara (2004, p. 637):

[...] Assim, estabelece o parágrafo único deste art. 149 que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não estiver extinto o direito da Fazenda Pública.

Que direito? A resposta é dada pelo art. 173, que cuida da extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. **Como o crédito tributário é constituído pelo lançamento, pode-se dizer que a revisão deste somente será possível enquanto não estiver extinto o direito de efetua-lo, isto é, enquanto não se operar a decadência, em razão do decurso do prazo previsto no art. 173.** (grifo nosso)

Referido posicionamento coaduna-se, inclusive, com o entendimento de outro jurista cearense, Schubert de Farias Machado (2006, p. 78), que, referindo-se ao famigerado par. único do art. 149 do CTN, aduz o seguinte:

O Código estabelece que a revisão somente pode ocorrer dentro do mesmo prazo estabelecido para a realização do lançamento revisto. **Não existe, portanto, um direito autônomo de revisão, mas é o próprio direito de a Fazenda lançar o tributo que se renova em determinadas circunstâncias.** Por isso, o direito de rever o lançamento está sujeito ao mesmo regime jurídico do lançamento revisto. (grifo nosso)

Outrossim, corroborando a mesma linha de raciocínio, Aliomar Baleeiro (2007, p. 826) observa que:

O parágrafo único do art. 149 dispõe que a revisão do lançamento somente pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. Sendo assim, o lançamento ou sua revisão de ofício, enfim, o direito de formalizar o crédito sujeita-se ao prazo de cinco anos, estipulado no art. 173. A pena é de caducidade. Conta-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I).

Ampliar o alcance do art. 149, par. único do CTN para abranger modalidades outras de extinção de crédito tributário que não tão-somente a decadência, conforme pacificado pela doutrina mais abalizada, implica a supressão, do ordenamento jurídico brasileiro, do instituto da revisão de ofício do lançamento, consubstanciando-se num absurdo sem precedentes.

Não há que se falar, pois, em extinção do crédito tributário em função do pagamento, uma vez que o direito do Fisco de proceder à revisão do lançamento decorre do surgimento de fato não conhecido na ocasião do lançamento originário. Sendo assim, se somente após o lançamento originário, por meio de recadastramento feito pelo Município, constata-se uma construção no terreno, surge para a municipalidade o direito de exigir a complementação da cobrança.

Destarte, ainda que tenha havido pagamento integral do IPTU, a revisão de ofício do lançamento será cabível em razão do art. 149, VIII do CTN, que legitima a exigência da complementação da cobrança sobre a parte construída do imóvel, senão vejamos:

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

[...]

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

[...]

Aliás, o entendimento ora esposado coaduna-se com o posicionamento já pacificado no Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IPTU. ERRO DE FATO. LANÇAMENTO ORIGINÁRIO QUE NÃO CONSIDEROU EDIFICAÇÃO NO IMÓVEL. REVISÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. ART. 149, VIII, CTN. VULNERAÇÃO DO ART. 144 DO CTN RECONHECIDA.

- a). Recurso especial de autoria do Município de São Bernardo do Campo pretendendo a reforma de acórdão oriundo do TJSP que assumiu o entendimento de que 'se o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação (art. 144 do CTN) e se, quando do fato gerador não havia no imóvel qualquer tipo de construção (fl. 16), não é devida qualquer cobrança a esse título, em face de construção verificada posteriormente no imóvel. Quando do lançamento já se havia verificado todos os elementos necessários à sua verificação, fato que torna indevida qualquer modificação posterior.'
- b). O entendimento externado pela Corte de origem não revela a melhor exegese a ser emprestada ao conteúdo do art. 144 do CTN, que não deve ter interpretação isolada das demais regras do ordenamento jurídico, em especial do Código Tributário Nacional. A par desse dispositivo legal, e



de relevante aplicação ao caso concreto, existe o art. 149 do CTN, que disciplina os casos de revisão de ofício pelo ente tributante.

- c). O art. 149, VIII, do CTN contempla hipótese de revisão de ofício se ocorre fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento originário. **No caso concreto, verifica-se que houve a quitação integral do IPTU pelo contribuinte e, somente depois, por meio de recadastramento e revisão efetivados pela municipalidade, observou-se uma construção no terreno, que gerou a complementação da cobrança.**
- d). [...]
- e). Recurso especial conhecido e provido para que tenha continuidade a execução fiscal. (REsp 1025862/SP. Rel. Min. José Delgado. Primeira Turma. J 20/05/2008. DJ 04/08/2008). (grifo nosso).

Assim, se houver edificação no decorrer do exercício, a Fazenda não só poderá como deverá constituir um novo crédito, desde que não tenha se esgotado o prazo decadencial do direito de lançar. Mas, desta vez, tão-somente no que concerne à área construída do imóvel. Isso acontece, como já dantes dito, em virtude de alterações fáticas imprevisíveis no âmbito da Administração Pública.

## 7 CONCLUSÃO

Entendemos ser legítima e legal a revisão de ofício do lançamento do IPTU incidente sobre a parte construída dos imóveis, dada a superveniência da construção no decorrer do mesmo exercício em que já tenha sido efetivado o pagamento quanto à área não edificada.

Ademais, não oportunizar a revisão de ofício no caso em comento (tão-somente no que concerne à área construída do imóvel, esclareça-se!), como já dantes dito, implica enriquecimento ilícito de alguns contribuintes, em detrimento da grande maioria que aporta os recursos financeiros indispensáveis ao bom funcionamento e desenvolvimento da máquina estatal.

O único óbice legal à observância de referido procedimento fiscal consubstancia-se no esgotamento do prazo decadencial do direito de lançar.

Afora a decadência, a revisão do lançamento do IPTU, in casu, impõe-se, em face de alterações fáticas imprevisíveis no âmbito da Administração Pública, sob pena de transgressão ao princípio da legalidade, da isonomia tributária, da capacidade contributiva, bem como ao próprio interesse público.

## 6 REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: UNB, 1995.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 1025862/SP. Rel. Min. José Delgado. Primeira Turma. J 20/05/2008. Diário de Justiça, Brasília, 04 ago. 2008.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FORTALEZA (Município). **Lei nº 4.144**, de 27 de dezembro de 1972 (atualizada até a Lei Complementar nº 59, de 30 de dezembro de 2008). Institui o Código Tributário do Município de Fortaleza. Disponível em: <[http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/legislacao/gerados/leis/Leinº4.144\\_AtualizadaatéLCnº59.pdf](http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/legislacao/gerados/leis/Leinº4.144_AtualizadaatéLCnº59.pdf)>. Acesso em 03 abr. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 27**, de 27 de dezembro de 2005. Altera a Legislação Tributária Municipal e estabelece as regras para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) de 2006. Disponível em:[http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/legislacao/gerados/leis/LC\\_N27\\_2005.pdf](http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/legislacao/gerados/leis/LC_N27_2005.pdf). Acesso em 03 abr. 2009.