

Acórdão nº 11.814

Sessão do dia 09 de dezembro de 2010.

PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO Nº 1.273

Requerentes: **JSR SHOPPING LTDA. e ECIA IRMÃOS ARAÚJO ENGENHARIA COMÉRCIO S.A.**

Requerido: **CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO**

Relatora: Conselheira **VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES**

Representante da Fazenda: **FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA**

IPTU – LANÇAMENTO – REVISÃO DE OFÍCIO

Legal e legítimo o lançamento de imposto decorrente de revisão de ofício, em virtude de os lançamentos anteriores terem sido efetivados com erro de fato e, por conseguinte, em desacordo com as normas de regência. Pedido de reconsideração do Contribuinte indeferido. Decisão pelo voto de desempate.

IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA

R E L A T Ó R I O

Trata o presente de pedido de reconsideração apresentado por JSR SHOPPING LTDA., e ECIA – IRMÃOS ARAÚJO ENGENHARIA COMÉRCIO S/A, em face da decisão proferida por este E. Conselho, na sessão do dia 11/03/2010, consubstanciada no Acórdão nº 11.440, publicado no D.O. Rio de 06/04/2010, que, no julgamento do Recurso Voluntário nº 11.198, além de rejeitar, por unanimidade, a preliminar de decadência suscitada pelas contribuintes, negou, por maioria, provimento ao recurso, cuja ementa assim se expressava:

Acórdão nº 11.814

IPTU – REVISÃO CADASTRAL – ERRO DE LANÇAMENTO

É de ser confirmado lançamento decorrente de revisão cadastral de ofício por erro de fato originado por diferenças de metragens apuradas quando do cancelamento, por indevidas, de matrículas individualizadas de imóvel recém-construído, como se unidades autônomas de um imóvel o fossem, sem a devida comprovação de estar o desmembramento da propriedade original regularizado pelo competente registro no RGI com expressa descrição das metragens das áreas de terreno a elas vinculadas. Recurso voluntário improvido. Decisão por maioria.

Repetindo o relatório da Representação da Fazenda, de fls. 560/563, no tocante às razões de apelo apresentadas pelas Requerentes, transcrevo a síntese de suas alegações:

“ – por atuação exclusiva da municipalidade, foram concedidas 266 inscrições autônomas, no ano de 1997, para vigorar a partir do ano de 1998;

- em agosto de 2005, portanto, sete anos depois, a SMF promoveu revisão do que chama de dados cadastrais, por considerar que a concessão das inscrições para cada uma das lojas, tal como realizada em 1997, havia ocorrido de forma equivocada, vez que não se encontravam averbadas as frações ideais junto à matrícula dos imóveis, em suposta afronta aos §§ 1º e 2º do art. 71 do Decreto nº 14.327/1995;

- por meio desta revisão, foram anuladas todas as 266 inscrições fiscais anteriormente concedidas e estabelecida uma única inscrição para toda a edificação do shopping;

- esta revisão foi aplicada não somente para o ano de 2005, mas, também, para os cinco exercícios anteriores;

- o voto vencedor negou provimento ao recuso sob a fundamentação de que os lançamentos decorreram de erro de fato;

- o voto vencido, por sua vez, compreendeu ter ocorrido erro de direito;

- esta discussão quanto ao erro de direito já se encontrava nas razões do Recurso Voluntário, em especial, ao citar o escólio do Prof. Ricardo Lobo Torres e da Drª. Mary Elbe Gomes. O tema, desta feita, pode e deve ser tratado por meio do presente Pedido de Reconsideração. Transcreve doutrina acerca do tema erro de direito, às fls. 549/551;

- sem prejuízo de toda a discussão já travada neste processo administrativo, em etapas anteriores, tem-se por indubitável a ocorrência, na espécie, de erro de direito, seja pela mudança de critérios por parte da administração pública pertinentes à individualização de inscrições fiscais, seja pelo fato de ter a administração, de ofício, aplicado o aludido regime, estando ciente – à integralidade – dos dados pertinentes ao imóvel;

- o fundamento para modificação foi a compreensão de que não seria devido o enquadramento naquele dado regime fiscal. A questão era, como sempre foi e é, de direito, tema exclusivamente jurídico e, não por outra razão, o recurso ao Conselho de Contribuintes foi conhecido. Transcreve mais doutrina acerca do erro de direito, às fls. 552/555;

Acórdão nº 11.814

- não deixa o contribuinte de invocar, detidamente, em seu favor, os sólidos fundamentos do voto vencido. Isto porque, ainda que não houvesse mudança de critérios jurídicos (como continua a compreender a recorrente ter havido), a hipótese permaneceria como erro de direito;

- transcreve, às fls. 555, o raciocínio base do voto vencido: “O tal erro de fato em que se pautam tão ilustres figuras nunca existiria sem que antes não tivesse havido o erro de direito denunciado pelo ilustre Representante da Fazenda. Ou seja, a área que serviu de base para os lançamentos complementares só é maior porque a autoridade fazendária responsável pela emissão do lançamento original não observou, como era seu dever, o § 2º do art. 71 do Decreto nº 14.327/1995 (Regulamento do IPTU), a dispor que a cada unidade deve corresponder uma fração ideal do terreno”;

- do mesmo modo como no voto vencido, a legislação pátria prevê exaustivamente os casos em que pode haver alteração do lançamento regulamente notificado ao contribuinte, constantes dos arts. 145 e 149 do CTN, sendo que, no âmbito do Município do Rio de Janeiro, tais regras são encontradas nos arts. 69 e 170 do CTM, os quais transcreve, às fls. 556;

- segue o aresto indicando que o art. 69 manteria relação de especificidade em relação ao art. 170 do CTM e prossegue no entendimento de que “a situação está submetida, prioritariamente, ao regime jurídico do art. 69 do CTM, segundo o qual: ‘enquanto não extinto o direito da Fazenda Municipal poderão ser efetuados lançamentos omitidos ou complementares, estes últimos somente quando decorrentes de erro de fato’”;

- conclui o voto vencido que: “No caso sob análise está evidente que o erro de fato alegado pelas autoridades fazendária é simples e mera consequência de um precedente erro de direito, sem o qual aquele nunca existiria, portanto, os lançamentos complementares deram-se por força de erro de direito. Logo, considerando-se que o art. 69 do CTM é claro ao estipular que o lançamento complementar não pode se dar por força de *erro de direito*, e sendo esta a hipótese, inexistente respaldo legal para a efetuação das novas notas de lançamento”;

- no mais, em atenção exclusivamente ao princípio da eventualidade, ainda que a revisão do lançamento tributária estivesse sendo promovida em razão de verificação equivocada de matéria de fato e não de direito (o que não é o caso), tem-se por relevante citar que nenhum efeito se poderia admitir com relação aos exercícios fiscais de 2000 a 2005;

- e isto porque o CTN, no art. 149, inciso VIII, admite a revisão do lançamento por erro de fato, apenas, quando este fato não fosse conhecido ou não estivesse provado à época do lançamento;

- a decisão de revisão limitou-se a revigorar inscrição imobiliária anteriormente existente, excluindo as mais recentes, criadas pela própria SMF em processo administrativo;

Acórdão nº 11.814

- aliás, a simples averbação das frações ideais junto à matrícula do imóvel não promoveu qualquer alteração relevante na situação jurídica e de fato que pertence ao contribuinte, portanto, nada mudou;

- uma última possibilidade de se considerar a questão ora enfrentada seria capitular o equívoco anterior da Administração como sendo “erro de valoração do fato” que, como tal, viabilizaria a revisão pretendida neste feito. Ocorre que também este “erro” não tornaria lícita a revisão com realização de lançamentos pretéritos;

- como se vê, de um modo ou de outro, para o caso em análise, não há como se admitir a pretensão de promover os lançamentos complementares com relação aos exercícios de 2000 a 2005, sem que sejam violados a lei, a Constituição e os direitos básicos do contribuinte;”

Ao final, requerem que seja o presente Pedido de Reconsideração recebido, sendo-lhe dado integral deferimento, para o fim de cancelar todo o lançamento complementar em discussão.

A douta Representação da Fazenda apresenta suas contrarrazões, às fls. 563/569, explanando, de início, sobre as circunstâncias decorrentes de CPI da Câmara Municipal do Rio de Janeiro que deram ensejo à regularização efetivada pela administração fazendária, no sentido de reativar a inscrição única do imóvel e efetuar os lançamentos dos tributos referentes aos exercícios de 2000 a 2005, através das Guias 02/2005 a 07/2005, conforme já esclarecido em sua promoção oferecida quando do julgamento do recurso voluntário, cuja decisão ora está sendo objeto deste apelo.

Entende a Representação da Fazenda que a revisão de ofício do lançamento dos exercícios de 2000 a 2005, se fez com estrita observância das leis e dos regulamentos que regem a matéria, não havendo, s.m.j, qualquer mácula que se possa imputar ao respectivo procedimento.

Transcreve parte do voto vencedor do i. Conselheiro Relator Newton Silveira Palhano de Jesus, que acompanha seu entendimento quanto à correção dos lançamentos.

Por outro turno, contesta as argumentações expendidas pelo i. Conselheiro redator do voto vencido Roberto Lira de Paula, quando defende que “o erro de fato nunca existiria sem que antes tivesse havido o erro de direito denunciado pelo ilustre Representante da Fazenda”. Contesta tal assertiva, primeiramente pelo fato de que jamais o Representante da Fazenda denunciou ter havido erro de direito no lançamento. Sua afirmativa cinge-se a mencionar que houve um evidente descumprimento da norma inserta no § 2º, do art. 71, do Regulamento do IPTU, na ocasião da inclusão predial realizada em 1997. Portanto, a inobservância do referido dispositivo regulamentar é que gerou a incorreção cadastral, legitimando, por isso, a revisão de ofício realizada, com fundamento na ocorrência de erro de fato nos lançamentos.

Acórdão nº 11.814

Acresce, em sua argumentação, que, em revendo melhor as condições em que foram expedidos os lançamentos revisores, não podem ser os mesmos considerados, tecnicamente, como complementares, visto que não se está cobrando diferença de tributos, o que se cobra é o montante integral dos mesmos, embora com o abatimento do que foi lançado anteriormente para as inscrições individualizadas.

Por derradeiro, propugna a Representação da Fazenda pelo indeferimento deste Pedido de Reconsideração, mantendo-se incólume a decisão proferida por este E. Conselho, consubstanciada no Acórdão nº 11.440, de 11/03/2010.

É o relatório.

VOTO VENCEDOR Conselheira **RELATORA**

Concordando inteiramente com as contrarrazões apresentadas pelo ilustre Representante da Fazenda FERNANDO MIGUEZ BASTOS DA SILVA, que tão bem analisa as posições conflitantes dos votos vencedor e vencido quando do julgamento do recurso voluntário que ora se requer reconsideração, acredito ser necessária sua parcial inclusão neste voto, visto elucidar, de matéria completa, a controvérsia existente neste apelo, além de esclarecer o motivo da revisão de ofício dos lançamentos, efetivada pela fiscalização do imposto.

O presente processo teve origem na Comunicação Interna nº 1.301/2002, às fl. 02, baixada para “regularizar a situação fiscal do imóvel ocupado pelo West Shopping, localizado na Estrada do Mendanha, nº 555, tendo em vista fato relatado no item 6.46 do Relatório Final da CPI da Câmara Municipal do Rio de Janeiro, instituída pela Resolução 874/2001, e atendendo à recomendação ali expressa no item 9.1.1- 27.

Acórdão nº 11.814

O item 6.46 do Relatório Final da CPI assim dispôs: “Alterações efetuadas no cadastramento imobiliário do imóvel ocupado pelo West Shopping. Por meio de denúncia, esta CPI tomou conhecimento que, tal como ocorrido com outros shoppings, o imóvel onde hoje se encontra instalado o West Shopping, situado em Campo Grande, também foi objeto de alterações irregulares no cadastro imobiliário. A CPI não teve tempo hábil para aprofundar a investigação”.

Em 1997, por meio do processo de inclusão predial nº 04/373.563/1997, foram atribuídas inscrições individuais para as 266 lojas do West Shopping.

Conforme decisão da Sr^a Diretora da F/CIP-1, às fls. 364/366, verificou-se que a forma de tributação individualizada era irregular porque, para enquadramento no conceito de unidade imobiliária autônoma, as lojas teriam que obedecer aos requisitos previstos no art. 71 do Decreto nº 14.327/1995 (Regulamento do IPTU). Dentre os mencionados requisitos, não restava atendido o previsto no § 2º do mencionado artigo, que dispunha que a cada unidade deve corresponder uma fração ideal do terreno.

Na referida decisão, constou esclarecido que a fração ideal relacionada à cada unidade deveria estar devidamente averbada no Registro de Imóveis competente, porém, que o cumprimento dessa condição somente ocorreu em junho de 2005.

Diante destes fatos, foi reativada a inscrição nº 1.976.405-9 (referente ao Lote 1 do PAL 43.581) e efetuados os lançamentos dos tributos referentes aos exercícios de 2000 a 2005, através das Guias 02/2005 a 07/2005, com os seguintes dados cadastrais: tipologia – shopping; utilização – não residencial; posição – frente; idade – 1998; e área construída – 72.330 m². Foram abatidos os valores anteriormente lançados para as inscrições nºs 2.013.902-8 a 2.014.167-7.

Em seguida, foi cancelada a inscrição nº 1.976.405-9, uma vez que com a averbação das frações ideais correspondentes às lojas, efetuada em 24.06.2005 (certidão às fls. 354/356), estas passaram a ser tributadas como unidades autônomas a partir do exercício de 2006.

Embora o Recorrente insista na tese de modificação de critério jurídico, nos termos do art. 146, do Código Tributário Nacional, defendendo a impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito, ficou incontestavelmente comprovado nos autos que a revisão de ofício do lançamento decorreu de erro de fato, de conformidade com o art. 78 e § 1º, do Decreto nº 14.602/1996 (Regulamento do PAT), combinado com o art. 47, inciso I, do Decreto nº 14.327/1995 (Regulamento do IPTU).

A diferença apurada na revisão de ofício resulta do fato de a tributação através da inscrição unificada, que seria a correta, considerar uma área significativamente superior à área resultante do somatório das áreas das lojas desmembradas, visto que com a adoção do critério incorreto não serem computadas as áreas comuns do shopping.

Acórdão nº 11.814

Conforme bem salientado no voto vencedor do recurso voluntário, o imóvel em questão constituía uma única unidade imobiliária, sem o desdobramento em lojas, sendo que o referido desmembramento somente veio a ser regularizado perante o RGI em 2005, quando foram atendidas as exigências de definição das respectivas frações ideais, transformando a propriedade total em unidades imobiliárias autônomas.

Portanto, uma vez detectado que o imposto estava sendo cobrado erradamente, em virtude da existência de inscrições imobiliárias individualizadas quando ainda se tratava de uma única unidade predial, conforme registrado no RGI, a autoridade competente procedeu à sua correção, cumprindo o disposto no art. 142, do CTN.

Há de se concluir, pois, não ter havido erro de direito nos lançamentos ordinários dos anos de 2000 a 2005 e, sim, erro de fato originado em dados cadastrais, visto que tiveram os mesmos como base elementos cadastrais em desacordo com as características reais do imóvel.

Esclarece o douto Representante da Fazenda que, no rigor da técnica, os lançamentos corretamente efetuados, que estão sendo objeto de contestação, não deveriam ser classificados como lançamentos complementares, por não se tratar de diferença de imposto cobrado a menor no lançamento original.

Explica que os lançamentos revisores foram realizados para a inscrição reativada do shopping, considerando-se a totalidade do imposto devido nos exercícios de 2000 a 2005, com as devidas atualizações, com o abatimento do montante dos impostos lançados, nos mesmos exercícios, para as inscrições canceladas das lojas, também com as devidas atualizações. Desse modo, não se está cobrando diferença de imposto e, sim, o imposto integral do shopping, com o devido abatimento do que foi lançado anteriormente para as lojas.

Em face do exposto, INDEFIRO o presente pedido de reconsideração, mantendo-se a decisão deste E. Conselho, proferida na sessão de 11/03/2010, consubstanciada no Acórdão nº 11.440.

Acórdão nº 11.814

VOTO VENCIDO
Conselheiro **ROBERTO LIRA DE PAULA**

Na análise do presente PR, tendo em vista novos pronunciamentos do i.representante da Fazenda, duas observações se fazem necessárias como complemento ao voto por mim proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário original, que, mais adiante, com as necessárias adequações à espécie recursal, transcreverei com as devidas ratificações e adequações.

A primeira observação, que julgo relevante fazer, diz respeito ao conceito do que é erro de direito. No meu entendimento, erro de direito é aquele que diz respeito à norma jurídica disciplinadora, ou, ainda, a interpretação equivocada da lei ao caso específico. Não se confunda com a ignorância da lei. O servidor fazendário que atuou quando do “visto fiscal”, com certeza sabia da ordem mandamental do Regulamento do IPTU, que, em seu § 2º do art. 71, dispõe que **“a cada unidade deve corresponder uma fração ideal”**.

O que houve foi a interpretação equivocada do mandamento legal, entendendo que a simples individualização pela numeração das lojas atendiam ao requisito.

A esse respeito, evidentemente sem reconhecer a interpretação equivocada do servidor fazendário, o i.representante que atuou no PR 1.273, quando da sua promoção no RV original, observou que **“...em verdade, foi um evidente descumprimento da norma inserta no § 2º do art. 71 do Decreto nº 14.327/1995 (Regulamento do IPTU), a dispor que a cada unidade deve corresponder uma fração ideal do terreno”**.

Para mim, à luz da iluminação conceitual que trouxemos, esclarece que o que ocorreu, inequivocamente, quando do “visto fiscal”, e, sem dúvida, o que veio a ensejar a ocorrência de erro de fato, no que se baseia a representação da Fazenda para justificar o lançamento complementar, foi um originário **erro de direito**.

Segundo, e não menos importante que a primeira observação, se prende à negação que agora, como tese nova, se prende a representação da Fazenda, ao fazer a confusão entre lançamento complementar e lançamento revisor.

A representação da Fazenda, diante de uma ocorrência própria de lançamento complementar, posto que o que até então era cobrado ao Shopping decorria do somatório das áreas das lojas, as quais foram acrescidas **“complementarmente”** as áreas comuns do Shopping, entende ter havido simples lançamento revisor. Fica, para este Conselheiro, perfeitamente configurada a figura do **lançamento complementar**, e não de, como quer fazer parecer a representação da Fazenda, um lançamento revisor.

Acórdão nº 11.814

O parecer embasador da decisão de primeira instância, no qual também se ampara o i. representante, entende ter havido erro de fato, “uma vez que a tributação através da inscrição unificada (...) leva em consideração uma área significativamente superior àquela resultante do somatório das áreas das lojas desmembradas (inscrições), em razão de, neste último caso, não serem computadas as áreas comuns do shopping”.

Incorrem todos em erro, posto que, tal como a criatura e o criador, em que para que a criatura nasça é condição sine qua de que o criador tenha a sua existência anterior àquela.

Assim é o que ocorre no presente caso. O tal erro de fato em que se pautam tão ilustres figuras nunca existiria sem que antes não tivesse havido o erro de direito, como por nós explicitado, observado pelo ilustre representante da Fazenda. **Ou seja, a área que serviu de base para os lançamentos complementares só é maior porque a autoridade fazendária responsável pela emissão do lançamento original não observou, como era seu dever, o §2º do art. 71 do Decreto nº 14.327/1995 (Regulamento do IPTU), a dispor que a cada unidade deve corresponder uma fração ideal do terreno.**

Ou melhor, se não tivesse havido antes o erro de direito, nunca teria havido o erro de fato. Portanto os lançamentos complementares se deram em decorrência de um erro de direito precursor, o que fere frontalmente a legislação tributária.

Aqui não há o dilema do “ovo e da galinha”, em que não se sabe o que veio primeiro. **Seguramente, no presente caso, foi o erro de direito. Foi ele a origem de tudo.**

Os lançamentos complementares objetos da presente lide só poderiam ter sido efetuados pela Administração Municipal se decorressem de simples erro de fato, o que, conforme demonstramos, não é o caso. Assim, é flagrante a ilegalidade do ato em questão, eis que foram violados (i) o artigo 69 do Código Tributário Municipal, bem como (ii) o princípio da segurança jurídica, um dos pilares do Estado de Direito.

A legislação tributária brasileira prevê exhaustivamente os casos em que pode haver alteração no lançamento regularmente notificado ao contribuinte. As hipóteses que excepcionam o princípio tributário da irreversibilidade do lançamento encontram-se elencadas, de maneira taxativa, no **Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66)**. Confirmam-se, a respeito, seus artigos 145 e 149:

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.

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;

Acórdão nº 11.814

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.

No âmbito do Município do Rio de Janeiro, a questão foi tratada nos seguintes dispositivos do **Código Tributário Municipal – CTM (Lei nº 691/84)**:

Art. 69 - Enquanto não extinto o direito da Fazenda Municipal poderão ser efetuados **lançamentos omitidos ou complementares, estes últimos somente quando decorrentes de erro de fato.**

Art. 170 - O lançamento será efetuado e revisto de ofício pela autoridade competente, quando:

I - ocorrerem as hipóteses de:

1 – arbitramento;

2 – estimativa;

3 – diferença de tributo;

4 - exigibilidade em desacordo com normas legais ou regulamentares, inclusive em desacordo com decisão de autoridade competente;

5 – erro de fato;

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

III – 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 dessa autoridade;

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

V – comprovada a omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o art. 171;

Acórdão nº 11.814

- VI – comprovada a ação ou omissão do sujeito passivo ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
 - VII – comprovado que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
 - VIII – deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; e
 - IX – comprovado 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 Municipal.¹**

Pois bem. Para a melhor compreensão dos dispositivos acima transcritos, é necessário recorrer ao **método sistemático** de interpretação do direito. Com base nele, procura-se esclarecer o conteúdo da norma, considerando-a em relação a outras normas do sistema, isto é, a partir de uma perspectiva estrutural, que busca a compreensão integral daquela norma por meio da compreensão do todo em que ela se acha inserida.

Com efeito, a interpretação sistemática parte da idéia amplamente aceita segundo a qual o direito objetivo não é um aglomerado aleatório de disposições normativas, mas um organismo jurídico, um sistema de preceitos coordenados ou subordinados, que devem conviver harmonicamente. Ao aplicar o método sistemático, o intérprete situa o dispositivo a ser interpretado dentro do contexto normativo geral e particular, estabelecendo as relações internas que enlaçam as instituições e as normas jurídicas.²

Habitualmente preciso e didático, Tércio Sampaio Ferraz assim resume o método sistemático:

A primeira e mais importante recomendação, nesse caso, é de que, em tese, qualquer preceito isolado deve ser interpretado em harmonia com os princípios gerais do sistema para que se preserve a coerência do todo. Portanto, nunca se deve isolar o preceito nem no seu contexto (a lei em tela, o código: penal, civil etc.) e muito menos na sua concatenação imediata (**nunca leia um só artigo, leia também os parágrafos e os demais artigos**).³

Como assevera Luis Roberto Barroso, em lição aplicável a todas as categorias normativas, “[u]ma norma constitucional, vista isoladamente, pode fazer pouco sentido ou mesmo estar em contradição com outra. Não é possível compreender integralmente alguma coisa – seja um texto legal, uma história ou uma composição – sem entender suas partes, assim como não é possível entender as partes de alguma coisa sem a compreensão do todo. A **visão estrutural, a perspectiva de todo o sistema, é vital**”.⁴

¹ Previsão no mesmo sentido consta do art. 78 do Decreto nº 14.602/96, que regulamenta o processo administrativo tributário no Município do Rio de Janeiro.

² BARROSO, L. R. Interpretação e Aplicação da Constituição. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 127.

³ SAMPAIO FERRAZ JR., T. Introdução ao Estudo do Direito. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1994, p. 289. Grifamos.

⁴ BARROSO, Luis Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição, São Paulo: Saraiva, 2003, 5ª ed., p. 136. Grifamos.

Acórdão nº 11.814

Partilham de tal compreensão os Tribunais judiciais brasileiros, nos quais é corrente a interpretação harmônica, ou sistemática, dos diversos dispositivos de um mesmo diploma normativo, com vistas ao alcance do real sentido da norma.⁵

No caso em tela, como se apontou, o CTN autoriza a alteração de ofício do lançamento *quando a lei assim o determine* (art. 149, I). No âmbito do Município do Rio de Janeiro, conforme visto, **2 (dois) dispositivos da Lei nº 691/84** tratam do tema: os **arts. 69 e 170**.

Sendo assim, urge analisar a relação entre os mencionados arts. 69 e 170 do CTM. Mais especificamente, cumpre verificar a forma como se relacionam as expressões “*lançamentos omitidos e complementares*” (art. 69) e *revisão do lançamento* (art. 170).

Lançamentos omitidos, como a expressão sugere, referem-se à constituição de créditos tributários ainda não realizada. Lançamentos complementares, por sua vez, referem-se à suplementação de um crédito tributário que, apesar de constituído, o foi a menor. Como explica Alberto Xavier a este respeito:

Não se trata, pois, de uma ‘renovação do lançamento’ ou de um ‘novo lançamento’, mas sim de uma substituição parcial ou ‘modificação’ (*Änderung*) do ato primário, pois **a lei respeita a identidade do lançamento inicial, mantendo todos os seus efeitos**, limitando-se a exigir que a Administração fiscal, pela prática de novo ato, titule juridicamente a diferença. Ao invés de destruir e substituir, o novo ato ‘**adiciona-se**’ ao primeiro, como ato ‘**integrativo**’, concorrendo ambos para a definição da prestação legalmente devida.⁶

Logo, é possível afirmar que tanto o lançamento *omitido* como o *complementar* pressupõem a **não substituição do crédito tributário originalmente constituído**. Por erro da autoridade administrativa (culposo ou não), a constituição do crédito tributário, que deveria ter sido feita segundo determinados parâmetros jurídicos, *ou* bem não ocorreu; *ou* foi feita a menor. No primeiro caso, justifica-se a realização do lançamento omitido; no segundo, do lançamento complementar. Em ambos os casos, a situação é regrada pelo art. 69 do CTM.

Outras situações haverá, de sua vez, que demandarão a revisão do lançamento não para que se concretize eventual lançamento omitido, nem para que se complemente lançamento insuficiente, mas sim para constituir novo lançamento, voltado a *substituir* o primeiro. Embora não se encaixem na dicção do art. 69, tais hipóteses são contempladas pela redação genérica do art. 170 do CTM.

⁵ Assim, por exemplo, no Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 770585, o Superior Tribunal de Justiça fez consignar que: “3 - Este Tribunal de Uniformização, **realizando interpretação sistemática dos arts. 620 e 655 da Lei Processual Civil**, já se manifestou pela possibilidade do ato construtivo incidir sobre dinheiro depositado em conta bancária de titularidade de pessoa jurídica, sem que haja afronta ao princípio da menor onerosidade da execução disposto no art. 620 da Norma Processual (cf. REsp nºs 528.227/RJ e 390.116/SP).” Trecho da ementa do AgRg no Ag 770585 / RJ, Rel. Ministro JORGE SCARTEZZINI, 4ª Turma, DJ 20.11.2006 p. 325. No mesmo sentido, v.: STJ, CC 51240 / SE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, 3ª Seção, DJ 05.02.2007 p. 199; STJ, REsp 842155 / SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª Turma, DJ 09.11.2006 p. 265.

⁶ XAVIER, Alberto. Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 246. Grifamos.

Acórdão nº 11.814

O impasse que se põe decorre do fato de que, dada a generalidade do art. 170 (especialmente do item 4) do CTM, também poderiam ser tidas como abarcadas, em seu âmbito, as hipóteses de *lançamento complementar*, vistas como espécies de revisão do lançamento original por suplementação (ou integração). É justamente para solucionar tal impasse que se deve recorrer ao método sistemático de interpretação.

Com efeito, diante da necessidade do intérprete de conciliar as referidas normas, urge estabelecer, entre elas, uma **relação de especialidade**. Assim, enquanto o art. 69 cuida das hipóteses específicas de lançamento omitido e complementar, o art. 170 do CTM é amplo o suficiente para abarcar diversas espécies de revisão (incluindo lançamentos complementares e revisões substitutivas).

Detectada, pois, a existência de relação de especialidade entre os dispositivos, sua interpretação sistemática deve seguir a máxima de que a **regra especial, quando aplicável, prevalece em detrimento da regra mais ampla, incidindo esta apenas subsidiariamente**. Entendimento contrário levaria à aniquilação da norma do art. 69, que se tornaria inútil.

Voltando-se os olhos ao caso presente, não há dúvidas de que a hipótese é de *lançamento complementar*. Veja-se que a autoridade administrativa, desde a inclusão predial, possuía todos os critérios jurídicos para a correta constituição do crédito tributário. Embora tenha efetivamente constituído o crédito (ou seja, não se trata de lançamento omitido), o fez a menor, gerando a necessidade de mera *complementação* do valor devido.

Por conseguinte, a situação está submetida, prioritariamente, ao regime jurídico do art. 69 do CTM, segundo o qual: “[e]nquanto não extinto o direito da Fazenda Municipal poderão ser efetuados lançamentos omitidos ou **complementares, estes últimos somente quando decorrentes de erro de fato**”.

No caso sob análise está evidente que o erro de fato alegado pelas autoridades fazendárias é simples e mera consequência de um precedente erro de direito, sem o qual aquele nunca existiria, **portanto, os lançamentos complementares deram-se por força de erro de direito.**

Logo, considerando-se que o art. 69 do CTM é claro ao estipular que o lançamento complementar não pode se dar por força de *erro de direito*, e sendo esta a hipótese, inexistente respaldo legal para a efetuação das novas notas de lançamento.

Vale frisar que referida solução jurídica, ao invés de inovadora, é corroborada por importantes juristas, que, amparados no **princípio da segurança jurídica**, rechaçam a possibilidade de o Fisco revisar lançamentos com fundamento em erros *de direito*. Nesse sentido, confira-se expressivo trecho da obra de Aliomar Baleeiro, atualizada por Misabel Derzi:

Acórdão nº 11.814

A doutrina e a jurisprudência têm estabelecido distinção entre **erro de fato** e **erro de direito**. **O erro de fato é passível de modificação espontânea pela Administração, mas não o erro de direito**. Ou seja, o lançamento se torna imutável para a autoridade, exceto por erro de fato. Juristas como Rubens Gomes de Souza (...) e Gilberto Ulhôa Canto (...) defenderam essa tese, que acabou vitoriosa nos tribunais superiores (v. Súmula nº 227 do antigo TFR⁷). Segundo essa corrente dominante, erro de fato resulta da inexatidão ou incorreção dos dados fático, situações, atos ou negócios que dão origem à obrigação. Erro de direito é concernente à incorreção dos critérios e conceitos jurídicos que fundamentaram a prática do ato. **Não pode a Administração alegar a ignorância da lei, nem venire contra factum proprium e, após notificado o sujeito passivo do lançamento, onerá-lo com novo lançamento**. Assim se manifesta Gilberto de Ulhôa Canto:

‘Justamente em razão da mesma necessidade de se considerar que os atos administrativos têm caráter peculiar, é que avulta a circunstância de **erro de direito não ensejar a anulação espontânea pela própria administração, porque esta, ao revés dos indivíduos, é governo, é poder, faz aplicação da lei, mas não pode ignorá-la ou pretender, a posteriori, ter dela feito errôneo uso**. O mesmo não ocorre se há falta de fidelidade do indivíduo ao levar-lhe o seu contingente de fato’.

(...)

Ao apreciar o erro como um dos motivos que justificam o desfazimento ou a revisão do lançamento, distingue a melhor doutrina, e já hoje, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as duas espécies em que o mesmo se pode revestir – erro de fato e erro de direito –, para **só autorizar a revisão nos casos em que a autoridade lançadora tenha incorrido no primeiro (erro material de cálculo, por exemplo), mas não quando se trate de erro de direito**. Tal entendimento está absolutamente conforme com o sistema jurídico que nos rege, que não admite defesa baseada em erro de direito, pois a ignorância da lei não escusa a ninguém. **Se assim é para os particulares, com maior soma de razões sê-lo-á para a própria administração pública, que não poderá alegar a nulidade de seu ato por haver mal interpretado o direito, fazendo errônea aplicação sua ao fato**.⁸

⁷ Eis o enunciado nº 227 da Súmula da jurisprudência do antigo Tribunal Federal de Recursos: “Mudança de Critério Jurídico Adotado pelo Fisco - Revisão de Lançamento - Imposto de Importação - Serviços Aduaneiros. A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11ª ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 810. Grifamos.

Acórdão nº 11.814

O mesmo é o entendimento de Alberto Xavier:

Pela nossa parte, situamo-nos entre os que não aceitam a revisão do lançamento por erro de direito, (...).

O verdadeiro fundamento da limitação da revisão do lançamento à hipótese de erro de fato resulta do caráter taxativo dos motivos de revisão do lançamento enumerados no art. 149 do Código Tributário Nacional e que, como vimos, são, além da fraude e do vício de forma, dever apreciar-se ‘fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior’ (inciso VIII).

Significa isto que, se só pode haver invocação de novos fatos e novos meios de prova referentes à matéria que foi objeto de lançamento anterior, essa revisão é proibida no que concerne a fatos completamente conhecidos e provados.⁹

E acrescenta o tributarista:

A ininvocabilidade do erro de direito desempenha uma **função garantística**, decorrente do **princípio da segurança jurídica**, tendente a proteger a estabilidade das situações jurídicas individuais que tenham sido objeto de atos declaratórios em relação a alegada defeituosa aplicação do direito por iniciativa da autoridade administrativa, que tem o dever funcional de sua correta aplicação mediante prática de atos dotados de ‘presunção de legalidade’.¹⁰

Logo, se o contribuinte agiu de boa-fé, confiou no lançamento originalmente efetuado pela Administração, e quitou o débito em dia, não deve ser penalizado por equívoco atribuível exclusivamente ao Fisco. Do contrário, estar-se-á violando frontalmente o princípio da segurança jurídica, que é um dos pilares do Estado de Direito e tem especial relevância na seara tributária.¹¹

⁹ XAVIER, Alberto. Ob. cit., p. 255.

¹⁰ XAVIER, Alberto. Ob. cit., p. 257. Grifamos.

¹¹ Na Constituição Federal, um conjunto de dispositivos consagra o princípio da segurança jurídica, dentre os quais: art. 1º; art. 5º, caput, XXXVI, XXXIX e XL; art. 150, III, “a” e “b”. Vale remeter também à Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo federal, e prevê expressamente que a Administração Pública obedecerá, entre outros, o princípio da segurança jurídica (art. 2º). Note-se que a jurisprudência tem buscado limitar atos da Administração Pública que infringem o princípio da segurança jurídica dos administrados, em determinados casos, ainda que o ente tenha agido de acordo com a lei (Resp 572.358/CE). Confira-se, a propósito, a ementa e trecho do voto do Min. Luiz Fux referente ao julgamento do Resp 658.130/SP:

“Ementa: TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. REVISÃO. PRECLUSÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. 1. Em observância ao princípio da segurança jurídica, o administrado não pode ficar à mercê de posterior revisão de decisão definitiva em processo administrativo regularmente prolatada. 2. Recurso especial improvido.”

Trecho do voto do Relator: “(...) Nesse particular, merece destaque o fato de que o apego demasiado ao princípio da legalidade tornaria os princípios da segurança jurídica e do interesse público inócuos. Assim, posta a questão, o eventual conflito de princípios não implica dizer que um deles restará anulado pelo outro, mas sim, que um será privilegiado em detrimento do outro, mantendo-se, ambos, íntegros em sua validade. **Consoante cediço, a segurança jurídica é princípio basilar na salvaguarda da pacificidade e estabilidade das relações jurídicas, por isso que não é despidendo que a segurança jurídica seja a base fundamental do Estado de Direito, elevada ao altiplano axiológico.** Sob esse enfoque e na mesma trilha de pensamento, J.J. Gomes Canotilho: “Na actual sociedade de risco cresce a necessidade de actos provisórios e actos precários a fim de a administração poder reagir à alteração das situações fáticas e reorientar a prossecução do interesse público segundo os novos conhecimentos técnicos e científicos. **Isto tem de articular-se com salvaguarda de outros princípios constitucionais, entre os quais se conta a proteção da confiança, a segurança jurídica, a boa-fé dos administrados e os direitos fundamentais** (José Joaquim Gomes Canotilho, Direito constitucional e Teoria da Constituição. Ed. Almedina: Coimbra, 4ª edição).”

Acórdão nº 11.814

In casu, ele incide para afastar o comportamento retroativo da autoridade administrativa, que, sabedora dos critérios regentes do lançamento, e vinculada desde o início à legalidade, pretende alterar o ato inicial em prejuízo do contribuinte, por equívoco meramente de direito e imputável apenas ao poder público.¹² Confirmam-se, a seguir, os seguintes julgados, que corroboram a tese ora defendida, sobre a ilegalidade das revisões pautadas em *erros de direito*:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES. 1. "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento" (Súmula 227 do TFR). 2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN. 3. **O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito.** (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 412904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001). 4. Recurso Especial desprovido. (STJ, REsp 1112702 / SP, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux, DJe 06/11/2009).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AJUDA DE CUSTO PAGA PELOS COFRES PÚBLICOS. CORREÇÃO MONETÁRIA, MULTA E JUROS DE MORA. **Recolhido o tributo conforme o entendimento da Receita Federal à época do pagamento, é descabida a exigência posterior de quaisquer acréscimos decorrentes.**" (TRF4, AMS 95.04.54526-2, Primeira Turma, Relator Gilson Langaro Dipp, DJ 05/03/1997).

¹² Ainda sobre a impossibilidade de revisão do lançamento no caso de erro de direito, confira-se a opinião de Rubens Gomes de Souza, citada por Alberto Xavier: "É inadmissível que o Fisco possa 'venire contra factum proprio' e anular 'ex officio' um lançamento e substituí-lo por outro, ou ainda, proceder a lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento. E isto com fundamento em que 'o direito presume-se conhecido, mormente da autoridade incumbida da sua aplicação e, nessas condições, sendo o lançamento uma função precípua e um dever funcional da referida autoridade, a ela cumpre não incorrer em erro ao aplicá-lo, sob pena de não o poder retificar posteriormente'" (XAVIER, Alberto. Ob. cit., p. 250).

Acórdão nº 11.814

EMENTA: Tributário. IPTU. Lançamento. Revisão de ofício. Art. 145, III e 149, III do CTN. Apart-hotel. Locação por temporada. Alteração nos cadastros do Município para não residencial. **Revisão retroativa com lançamentos complementares. Impossibilidade. Questão pacificada pelo E. Órgão Especial do Tribunal de Justiça. Uniformização de Jurisprudência 01/02. Precedentes do STJ E TJ/RJ.** Procedimento administrativo. Garantia do contraditório e de ampla defesa. Recurso desprovido. (TJRJ, 0028831-85.2002.8.19.0001 (2006.001.40483) - Apelação - Des. Joaquim Alves de Brito - Julgamento: 27/03/2007 - Nona Câmara Cível)

É, portanto, fundado no aqui exposto que, buscando a verdadeira JUSTIÇA FISCAL, DEFIRO o presente Pedido de Reconsideração, determinando o cancelamento das combatidas Notas de Lançamento complementares.

A C Ó R D Ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são Requerentes: **JSR SHOPPING LTDA. e ECIA IRMÃOS ARAÚJO ENGENHARIA COMÉRCIO S.A.** e Requerido: **CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO.**

Acorda o Conselho de Contribuintes, pelo voto de desempate, indeferir o pedido de reconsideração do Contribuinte, nos termos do voto vencedor da Conselheira Relatora.

Vencidos os Conselheiros ROBERTO LIRA DE PAULA, ABEL MENDES PINHEIRO JUNIOR, ALFREDO LOPES DE SOUZA JUNIOR e o Suplente PEDRO CLÁUDIO NOEL RIBEIRO, que deferiam o pedido, nos termos do voto do primeiro.



CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO

Processo nº 04/301.595/2002
Data da Autuação: 09/12/2002
Rubrica: fls. 580

Acórdão nº 11.814

Ausentes da votação os Conselheiros NEWTON SILVEIRA PALHANO DE JESUS e ANDRÉ LUIZ FARIA MIRANDA, substituídos, respectivamente, pelos Suplentes PEDRO CLÁUDIO NOEL RIBEIRO e DOMINGOS TRAVAGLIA.

Conselho de Contribuintes do Município do Rio de Janeiro, 13 de janeiro de 2011.

DENISE CAMOLEZ
PRESIDENTE

VERA LUCIA FERREIRA DE MELLO HENRIQUES
CONSELHEIRA RELATORA

ROBERTO LIRA DE PAULA
CONSELHEIRO