

RECURSO ESPECIAL Nº 1.905.365 - RJ (2015/0210976-1)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto por AMBEV S.A. fundado nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional contra acórdão assim ementado (e-STJ fl. 638):

APELAÇÃO CÍVEL / REEXAME NECESSÁRIO. Embargos à execução fiscal. Cobrança complementar de IPTU do exercício de 1999. Insurgência da embargante quanto à revisão do lançamento do IPTU, pretendendo a declaração de inexigibilidade da referida cobrança e, em caso de ser ela considerada válida, a aplicação da alíquota de 0,15% para cálculo do imposto. Sentença de parcial procedência, para que seja recalculado o valor do IPTU, com utilização da alíquota mínima para a tipologia do imóvel da embargante. Possibilidade de a Fazenda Municipal proceder ao lançamento complementar de IPTU. Diferença apurada em procedimento administrativo, no qual foi o imóvel reenquadrado na tipologia não-residencial – prédios próprios para indústria, o que majorou o fator a ser utilizado para cálculo do imposto. Reconhecimento pelo STF da constitucionalidade da cobrança de alíquotas diferenciadas de IPTU em razão da destinação do imóvel. Possibilidade de a autoridade fiscal revisar de ofício o lançamento do imposto nos casos previstos em lei. Artigos 145, caput e inciso III, e 149, inciso I e parágrafo único, todos do Código Tributário Nacional. Obrigação do ente municipal revisar o referido lançamento quando ocorrer erro de fato, o que se verifica na espécie. Artigo 170, item 5, do Código Tributário Municipal. Laudo pericial conclusivo no sentido de ser o imóvel integrante de um complexo industrial, no qual era desenvolvida atividade de fabricação de cervejas. Reenquadramento da tipologia que é dever da municipalidade. Ausência de óbice à revisão do lançamento, bem como de violação aos princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade da lei fiscal e eventualidade. Precedentes desta Corte Estadual. Inaplicabilidade, *in casu*, dos artigos 60 do Código Tributário Municipal e 13 da Lei 2.277/1994. Situação dos autos que não versa sobre alteração da tributação predial para territorial. Alteração da tipologia que ocorreu no mesmo exercício fiscal da cobrança. Sucumbência recíproca que deve ser reconhecida. Pedidos formulados na inicial dos embargos de caráter sucessivo, tendo sido o principal julgado improcedente. Necessária distribuição e compensação da verba honorária fixada em primeiro grau de jurisdição (10% do valor da causa), de forma proporcional ao êxito de cada parte, a ser apurada em sede de liquidação de sentença. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Parecer da Procuradoria de Justiça em consonância. RECURSO DO MUNICÍPIO-EMBARGADO A QUE SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO, para reconhecimento da sucumbência recíproca, e APELO DA EMBARGANTE A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 671/676).

A recorrente apontou divergência jurisprudencial e violação dos arts. 165, 458 e 535, II, do CPC/1973; 145, 146 e 149 do CTN.

Sustenta, em resumo: (a) a nulidade do acórdão recorrido, por negativa de prestação jurisprudencial; (b) nulidade do lançamento complementar do IPTU referente ao

Superior Tribunal de Justiça

exercício de 1999, porquanto indevidamente fundado em modificação de critério jurídico, referente à alteração da tipologia do imóvel para outra que tem alíquota maior.

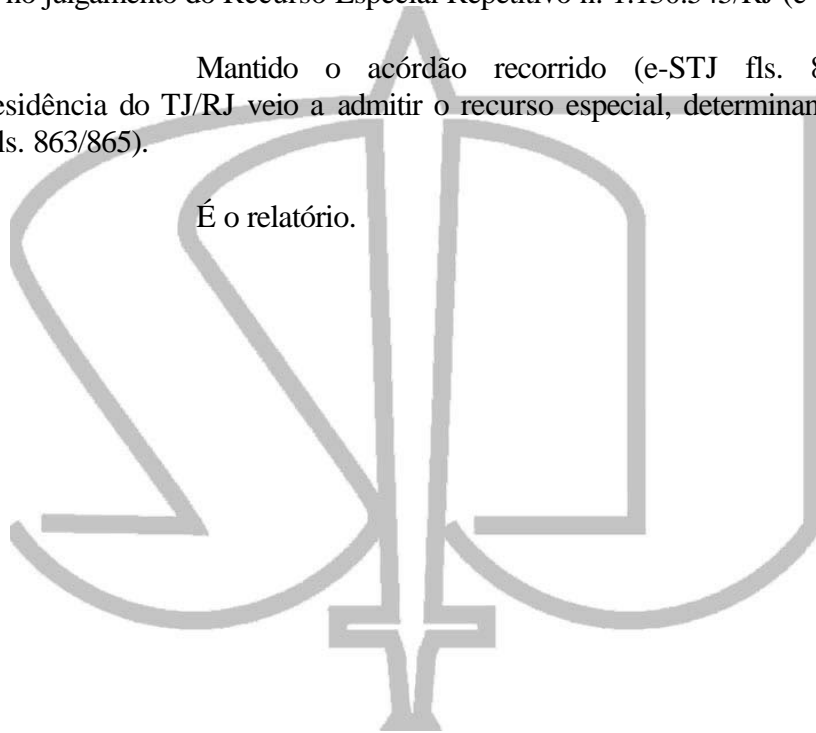
Apresentadas as contrarrazões (e-STJ fls. 716/731).

Inicialmente, o Tribunal de origem havia inadmitido o apelo especial (e-STJ fls. 742/746), o que ensejou o manejo do correspondente agravo (e-STJ fls. 756/771), devidamente contraditado (e-STJ fls. 792/795).

Quando do exame desse agravo, determinei a devolução dos autos à Corte de origem para que procedesse ao juízo de conformidade com o precedente obrigatório formado no julgamento do Recurso Especial Repetitivo n. 1.130.545/RJ (e-STJ fls. 805/806).

Mantido o acórdão recorrido (e-STJ fls. 845/849), a Terceira Vice-Presidência do TJ/RJ veio a admitir o recurso especial, determinando a subida dos autos (e-STJ fls. 863/865).

É o relatório.



Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.905.365 - RJ (2015/0210976-1)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : AMBEV S.A
ADVOGADOS : LUIZ GUSTAVO ANTÔNIO SILVA BICHARA E OUTRO(S) - RJ112310
FERNANDO GOMES DE SOUZA E SILVA - RJ116966
LEONARDO DA SILVA PEREIRA - RJ185632
RECORRIDO : MUNICIPIO DO RIO DE JANEIRO
PROCURADOR : FILIPE SILVESTRE LACERDA BASTOS E OUTRO(S) - RJ163344

EMENTA

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.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Na origem, cuida-se de embargos à execução fiscal, em que a ora recorrente, no que aqui importa, sustenta a ilegitimidade do lançamento complementar de IPTU de 1999 em seu desfavor, pois, segundo ela, esse ato decorreria de indevida revisão de critério jurídico considerado no lançamento original, relacionado com a tipologia do imóvel.

Superior Tribunal de Justiça

O magistrado de primeiro grau julgou parcialmente o pedido, apenas para "determinar o recálculo do IPTU do exercício de 1999, utilizando-se a alíquota mínima para a tipologia do imóvel da parte Embargante (Indústria)" (e-STJ fls. 486/489).

Na sequência, o TJ/RJ negou provimento à apelação da empresa, mantendo o lançamento complementar com a seguinte motivação (e-STJ fls. 640/):

(...)

10. Cinge-se a controvérsia à possibilidade de o município-embargado proceder ao lançamento de guia complementar para pagamento de diferença do IPTU, referente ao exercício de 1999, por ele apurada em procedimento administrativo.

11. Compulsando os autos do processo, constata-se que o imóvel, objeto da execução fiscal - situado na Estrada do Engenho D'Água nº 199, Anil, cidade do Rio de Janeiro, matrícula nº 201994-4 - encontrava-se anteriormente enquadrado na tipologia *não-residencial, galpão*, com fator de cálculo para o imposto em referência a 0,40 conforme previsto na tabela III-B, s, anexa à Lei municipal 2.277/1994, que alterou o Código Tributário do Município do Rio de Janeiro.

12. Com a instauração do procedimento administrativo nº 00.04.300439/1997, foi a tipologia do referido imóvel revista pela Fazenda Municipal, tendo sido o mesmo reequadrado como não residencial, prédios próprios para indústrias - item r da tabela supramencionada -, o que resultou na majoração do fato de cálculo do IPTU para 0,70.

13. Diante de tal reequadramento, o embargado procedeu ao lançamento e cobrança da diferença do imposto do exercício de 1999, com consequente expedição da guia 01/1999 para pagamento, objeto da execução. Diante disso, conforme relatado, insurgiu-se o embargante, aduzindo que a complementação exigida fere os princípios da anterioridade, da irretroatividade da lei fiscal e da eventualidade.

14. Contudo, não assiste razão à *AMBEV*, conforme se verifica. É cediço que o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU é de competência dos municípios, tendo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, localizado em área urbana, de acordo com o disposto no artigo 32 do Código Tributário Nacional.

15. O Supremo Tribunal Federal, nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 562783, de relatoria do Ministro Dias Toffoli (publicado no DJe em 19/9/2011), já assentou entendimento no sentido de "considerar constitucional lei municipal que tenha firmado alíquotas diferenciadas para cobrança de IPTU em face da destinação do imóvel, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 29/2000 e de que "a referida diversidade de alíquotas - decorrentes de o imóvel ser edificado, não edificado, residencial ou comercial - não se confunde com a progressividade tributária. (...)".

16. Nesse contexto, partindo-se do pressuposto de ser válida a exigência de IPTU na modalidade acima descrita, coube aos municípios regulamentarem a previsão da cobrança diferenciada em razão da destinação do imóvel, estando a mesma prevista na legislação tributária do município-embargado, no art. 64, § 6º e tabela III-B anexa, da Lei 691/1984, com alteração conferidas pela Lei 2.277/1994. Além disso, dispõe o Código Tributário Nacional:

[...]

O Código Tributário Municipal, por sua vez, em seu artigo 170, taxa as hipóteses em que a autoridade fiscal deve revisar de ofício o lançamento do imposto, conforme abaixo:

[...]

18. Tal como pontuado pelo magistrado a quo "o laudo pericial de fls. 138/200, notadamente às fls. 168, deixou transparecer que o imóvel teve sua inscrição

Superior Tribunal de Justiça

desmembrada, tratando-se de um complexo industrial geral, sendo que a cobrança sob discussão diz respeito ao exercício de 1999, quando no local ainda era desenvolvida a atividade de fabricação de cervejas. Salienta-se, ainda, conforme lembrado pelo MP, às fls. 446, que a própria caracterização do imóvel como 'indústria' não impede que o mesmo possua características construtivas de 'galpão', desde que possua destinação industrial, sendo que a senhora Perita concluiu pelo enquadramento do imóvel na tipologia 'indústria', conforme esclarecimentos de fls. 432." - fl. 476 (índice 486), grifos nossos.

19. Sendo assim, verifica-se a ocorrência de *erro de fato*, o que legitima a revisão do lançamento tributário.

[...]

20. Ademais, pelo princípio da legalidade é dever do ente municipal cuidar do correto enquadramento do imóvel, em consonância com a tipologia legalmente estabelecida, podendo realizá-lo enquanto não extinto seu direito de lançamento do imposto.

21. Logo, não se verifica óbice à revisão do lançamento, ante a verificação de equívoco - erro de fato - quanto ao anteriormente efetuado, não consistindo tal prática violação aos princípios constitucionais aduzidos pela embargante, visto que expressamente motivada por lei.

[...]

22. A própria Procuradoria de Justiça, em seu parecer, registrou passagem acerca da inaplicabilidade à espécie dos artigos 60 do Código Tributário Municipal, "porquanto versa sobre hipótese diferente da existente nos autos, qual seja, alteração da tributação predial para territorial" (fl. 632 - índice 628), e 13 da Lei 2.277/1994, uma vez que "a alteração da tipologia para indústria ocorreu no cadastro em 23/07/1999, sendo notificada em 25/08/1999. Assim, a diferença de 1999 não teve lugar no exercício anterior." (fl. 633 - índice 628).

Do que se observa, não há falar em negativa de prestação jurisdicional, visto que a Corte estadual empregou extensa fundamentação para justificar a validade da revisão do lançamento IPTU, por compreender que o reenquadramento do imóvel quanto à sua tipologia enquadra-se na figura do erro de fato de que trata o art. 149, VIII, do CTN. Afasto, pois, a alegada violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC.

Quanto ao juízo de reforma, é bem verdade que 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.

Nesse mesmo julgado também ficou assentado que, "na hipóteses de erro de direito (equívoco 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 se efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

De maneira bem didática, a ementa desse aresto também buscou auxiliar os operadores do direito em relação à caracterização do erro de fato e do erro de direito, transcrevendo a seguintes lições doutrinárias:

(...)

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, stá 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)

Ao aplicar a tese consagrada à realidade daquele processo piloto, o

Superior Tribunal de Justiça

Colegiado assentou que a posterior retificação dos dados cadastrais em razão do desconhecimento pelo fisco quanto à correta metragem do imóvel, o que não se confundiria com o seu recadastramento, configura o erro de fato apto à revisão do lançamento.

Pois bem.

No presente caso, a situação fática delineada no acórdão recorrido é bem diferente daquela enfrentada quando do julgamento do aludido recurso repetitivo.

Aqui o que se tem é a existência da instauração de 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.

Ponderados esses elementos, tenho que, diversamente da compreensão adotada pela Corte estadual, o motivo que ensejou a revisão do lançamento na espécie não guarda relação com eventual erro de fato, mas com o critério jurídico então adotado.

Por que não se trata de erro de fato?

Consoante o definido citado aresto repetitivo, o erro de fato se refere a fatos desconhecidos ou de impossível comprovação pela Administração Tributária por ocasião da ocorrência do fato gerador.

Essa condição não se apresenta na hipótese vertente.

Não se discute eventual incongruência entre as características físicas do imóvel e os respectivos dados constantes no seu cadastro junto à municipalidade, a caracterizar o flagrante desconhecimento do fisco quanto à real situação do imóvel.

O prédio em questão, "galpão", é o mesmo, não havendo cogitar na impossibilidade de ciência ou de oportuna fiscalização por parte do fisco para o fim de identificar a destinação do imóvel e de classificá-lo corretamente dentre as tipologias estabelecidas na legislação de regência do imposto.

Dito isso, ao meu juízo, está claro o confessado erro de direito cometido quando do lançamento original.

A autoridade fiscal equivocou-se ao classificar o prédio em comento e, por isso, aplicou incorretamente a norma que estabelece as tipologias do imóvel para o caso concreto.

Tem-se, portanto, que não houve mera retificação de dados cadastrais, mas verdadeiro recadastramento do imóvel para que a sua tributação pelo IPTU passasse a considerar outra hipótese normativa.

As próprias palavras da Fazenda Pública, consignadas em suas

Superior Tribunal de Justiça

contra-razões, corroboram com a ocorrência do erro de direito:

Tipologia é classificação do imóvel quanto à sua característica construtiva. As tipologias possíveis para um imóvel não residencial são as taxativamente elencadas na Tabela III-B anexa à Lei nº 691/84, dentre as quais a Secretaria Municipal de Fazenda deve atribuir a que reflete a característica construtiva do imóvel. A referida tabela associa, a cada tipologia, um fator-tipologia, usado como multiplicador no cálculo do valor venal de um imóvel, por força da legislação.

Em outras palavras, dentre as tipologias previstas na legislação locais 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 equívoco de critério jurídico somente pode surtir efeitos para fatos geradores futuros, consoante o que reza o art. 146 do CTN.

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso especial para, reconhecendo a nulidade da impugnada revisão do lançamento do IPTU em relação do exercício de 1999, porquanto calcada em erro de direito, reformar o acórdão recorrido e julgar integralmente procedente do pedido deduzido nos embargos à execução fiscal.

A municipalidade deverá ressarcir o valor das custas e das despesas processuais adiantadas pela embargante.

Os honorários advocatícios a serem suportados pela Fazenda Pública devem ser estipulados mediante o juízo de equidade então previsto no art. 20, § 4º, do CPC/1973, já que a sentença proferida em 11/10/2011.

Assim, considerando a natureza e o valor da causa, bem com a extensão do trabalho realizado, fixo a verba honorária em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), quantia essa que entendo suficiente para remunerar dignamente o advogado vencedor, sem onerar demasiadamente o já combalido orçamento do município recorrido.

É como voto.