

Ilegalidade no lançamento dos impostos predial e territorial urbano

ALBERTO XAVIER

Professor Universitário e Advogado no
Rio de Janeiro e em São Paulo.

SUMÁRIO

- 1 — O acórdão
- 2 — A base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
- 3 — A planta genérica de valores como presunção legal ou ficção
- 4 — O princípio de verdade material e os limites das presunções no Direito Tributário
- 5 — Majoração indireta
- 6 — Conclusão

1 — O acórdão

Um recente acórdão do Supremo Tribunal Federal merece um comentário detido, pela sua relevância, não só por negar apoio a uma prática administrativa fortemente lesiva dos interesses dos contribuintes, mas também por representar uma notável contribuição doutrinária ao entendimento do princípio da legalidade da tributação.

Trata-se do acórdão unânime de 19 de outubro de 1979, proferido no Recurso Extraordinário nº 85.732-O, de que foi relator o Ministro LEITÃO DE ABREU. Estava em causa uma segurança impetrada contra o Prefeito de Jundiá, insurgindo-se os impetrantes, contribuintes do imposto territorial urbano, contra o excessivo aumento dos tributos, sustentando a ilegalidade do Decreto municipal nº 2.601, de 26-9-73, que majorou a base de cálculo dos tributos predial urbano e territorial urbano. O Supremo — baseando-se em interpretação anterior em caso análogo (RE nº 87.763) — entendeu, e bem, que a alteração do valor venal do imóvel que não o decorrente de correção monetária

é objeto necessário de lei, não sendo legítimo o uso de decreto, por ofender o § 2º do art. 97 do Código Tributário Nacional.

Em São Paulo, à mesma censura ficaria submetido o Decreto municipal nº 16.255, de 13 de dezembro de 1979, que editou a Planta Genérica de Valores, regulou a forma de apuração do valor de imóveis para efeito de lançamento dos impostos predial e territorial urbano e deu outras providências.

2 — A base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

O Código Tributário Nacional (que é lei com eficácia de lei complementar) estabelece no seu art. 33 que “a base de cálculo do imposto (sobre a propriedade predial e territorial urbana) é o valor venal do imóvel”; e o parágrafo único acrescenta que “na determinação da base de cálculo não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade”.

O problema central que se suscita consiste em saber qual a margem de liberdade concedida pelo referido código, seja ao legislador ordinário, seja aos órgãos de administração, para a determinação do que seja o “valor venal do imóvel”. Deve tal valor determinar-se por investigação direta, caso a caso, ou, ao contrário, poderá ser fixado presuntivamente, em função de certos critérios técnicos ou econômicos?

3 — A planta genérica de valores como presunção legal ou ficção

Antes de mais importa salientar que as “plantas genéricas de valores” consistem na fixação de critérios genéricos de apuração dos valores do metro quadrado de terreno e de construção, dos fatores de correção e dos métodos de avaliação. Revestem assim a natureza jurídica de **presunções legais**, o que redundaria no caso concreto em atribuir ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana uma base de cálculo presumida.

As presunções classificam-se em presunções “hominis” e presunções “legis”. Estas últimas podem ser absolutas ou relativas: as absolutas (*iuris et de iure*) não admitem prova em contrário, enquanto as relativas a admitem. Semelhante à presunção absoluta é a ficção legal que dele se distingue por, enquanto a primeira conferir certeza jurídica a algo que é provável, a ficção dar como certo algo que se sabe não ser certo. Para a generalidade dos efeitos jurídicos a presunção absoluta e a ficção legal têm natureza equivalente, não sendo em rigor meios de prova, mas normas dispositivas, que visam atribuir certos efeitos jurídicos a determinados fatos, dispensando a prova.

Ora, a planta genérica de valores é uma presunção legal absoluta ou uma ficção legal. Ela não faz prova do valor venal do terreno ou de construção, mas substitui-se à prova, dando como provado precisamente aquilo que se pretende provar. Adaptando o que RUBENS GOMES DE SOUSA afirmou a respeito da pauta de valores, no ICM, a planta genérica de valores do imposto predial e territorial urbano é um valor substitutivo, criando uma verdade legal a respeito do valor venal do terreno e da construção, independente da verdade material que a ele respeita (cf. "Um Caso de Ficção Legal no Direito Tributário: a Pauta de Valores como Base de Cálculo do ICM". RDP, nº 11, págs. 24-25).

4 — O princípio de verdade material e os limites das presunções no Direito Tributário

Importa, pois, saber se no Direito Tributário brasileiro o princípio da legalidade é ou não compatível com a existência de bases de cálculo presumidas ou fictas. O problema prende-se com o âmbito que neste ramo do Direito tem o princípio de verdade material. Com efeito, o Direito Tributário, sendo todo ele dominado por um princípio de legalidade, tendente à proteção da esfera privada dos arbítrios do poder, submete a investigação dos fatos a um princípio inquisitório e a valoração dos fatos a um princípio de verdade material. "A instrução do processo tem como finalidade a descoberta da verdade material no que toca ao seu objeto; e daí a lei fiscal conceder aos seus órgãos de aplicação meios instrutórios vastíssimos que lhes permitam formar a convicção da existência e conteúdo do fato tributário. Essa convicção é, porém, uma livre convicção, no sentido de que não está limitada à existência de regras legais de prova, antes os meios probatórios têm, em princípio, o valor que lhes resulte de sua idoneidade como elementos da referida convicção" (cf. ALBERTO XAVIER, *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, 1977, pág. 109, e a ampla bibliografia aí citada).

Por força do princípio a que nos referimos, o valor venal deve ser fixado através de uma livre e completa investigação no caso concreto, independentemente de regras legais predeterminadas. Esta mesma conclusão é reforçada pelo disposto no art. 148 do Código Tributário Nacional, que estabelece que, "quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial". Trata-se da figura do arbitramento, o qual se traduz no afastamento do princípio da verdade material quando a lei determina o recurso à prova indiciária, cujo resultado seja livremente apreciado pelo órgão de aplicação do Direito (cf. ALBERTO XAVIER, *op. cit.*, pág. 111). Significa isto que, fora das hipóteses taxativamente fixadas no

art. 148, não é lícito o afastamento ao princípio de verdade material, através de investigação apurada em procedimento inquisitório. Não pode o legislador ordinário ordenar o recurso à prova indiciária, através de arbitramento, nem por igualdade ou maioria de razão — o recurso a regras que dispensam ou substituem a prova, como as presunções legais ou ficções, em que se traduz a planta de valores.

5 — Majoração indireta

Por outro lado, a “planta genérica de valores”, como presunção ou ficção legal, pode representar uma **majoração indireta** do tributo, na medida em que o valor presumido ou ficto da base de cálculo — o valor venal — pode ser superior ao valor real, efetivo, tal como resultaria de investigação orientada pelo princípio de verdade material. Também por esta via ofende o princípio da legalidade, ofensa esta aliás expressamente prevista no Código Tributário Nacional, cujo art. 97, após estabelecer que somente a lei pode regular a majoração de tributos, esclarece no § 1º que “equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso”. Assim, tendo a lei complementar (CTN) estabelecido como base de cálculo do imposto em causa o valor venal, não poderia a legislação ordinária permitir que ela fosse fixada através de presunções ou ficções legais que eventualmente o majorassem, como ilegalmente o fez, por exemplo, nos arts. 16 e 35 da Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, ao abrigo dos quais foi editado o Decreto municipal, de São Paulo, nº 16.255, de 13 de dezembro de 1979.

6 — Conclusão

O nosso entendimento é, pois, de que o princípio de legalidade e seu corolário, o princípio de verdade material, não comportam no âmbito em que se aplicam bases de cálculo presumidas ou fictas, apenas sendo lícito o recurso à prova indiciária, por via de arbitramento, nas hipóteses taxativamente enumeradas no art. 148 do CTN. Em vista disso, a **planta genérica de valores** adotada pelo referido decreto municipal é **ilegal**. De vez que não é viável a invocação de ilegalidade de **ato genérico** — pois de ato genérico se trata a planta de valores —, o contribuinte poderá reagir contra os **atos concretos** de lançamento que se tenham baseado em tal planta, invocando a sua **ilegalidade derivada** por meio dos remédios clássicos que o ordenamento jurídico faculta, em geral, para a anulação dos lançamentos fiscais.

Merece, assim, todo o aplauso o acórdão do Supremo, objeto de nosso comentário, e que indiscutivelmente representa um passo em frente no caminho da disciplina dos poderes discricionários de administração e, por conseguinte, do respeito pelo princípio de legalidade, como uma das traves mestras de um Estado de Direito.