

ILUSTRÍSSIMO SENHOR AUDITOR-FISCAL TRIBUTÁRIO MUNICIPAL, SR. MARCUS ROGÉRIO OLIVEIRA DOS SANTOS, JULGADOR DA DIVISÃO DE JULGAMENTO DA SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS DA PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO PAULO.

Ref.:

Notificações de Lançamento – IPTU

Processo Administrativo SEI nº. 6017.2022/0022416-4

Exercícios de 2017 a 2022 (exceto 2018) e NL 03/2018

Auto de Infração nº. 000.606.404-3

CONDOMÍNIO EDIFÍCIO ITÁLIA, pessoa jurídica de direito privado já devidamente qualificada nos autos do presente processo administrativo SEI designado por IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA contra os lançamentos de IPTU em epígrafe, vem, respeitosamente, representados pelos procuradores que ora subscrevem, diante da r. decisão de não conhecimento de seu pleito, amparada no que dispõe o artigo 43, da Lei nº. 14.107/05, interpor o presente

RECURSO ORDINÁRIO

consoante os fatos e fundamentos que a seguir expõe, senão vejamos.

I - TEMPESTIVIDADE

Nos termos do artigo 18, da Lei Municipal nº. 14.107/2005, a contagem dos prazos do processo administrativo fiscal ocorre de forma contínua, excluindo-se o dia do início e incluindo-se o dia de seu vencimento.

Ainda, nos termos do artigo 43, da Lei nº. 14.107/05, o prazo de interposição de recurso ordinário contra decisões proferidas na primeira instância administrativa corresponde a 30 (trinta) dias da notificação do contribuinte, que por sua vez ocorreu em 16/05/2023 via notificação do *Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC)*, permitindo a conclusão no sentido de que referido expediente é tempestivo e merece ser recebido e regularmente processado até seu oportuno julgamento.

II – DO CABIMENTO DO RECURSO ORDINÁRIO

A instância administrativa não se encontra encerrada e o presente recurso ordinário é cabível, pois a decisão ora combatida não se enquadra em nenhuma das hipóteses de encerramento definitivo do processo tal como previsto no artigo 27, da Lei nº. 14.107/05, *in verbis*:

Art. 27. Encerram definitivamente a instância administrativa:

I - o lançamento não impugnado no prazo regulamentar;

II - as decisões de 1ª instância passadas em julgado, observado o disposto no art. 40 desta lei;

III - as decisões proferidas pelo Conselho em grau de recurso e de reexame necessário, passadas em julgado, observado o disposto no § 3º do art. 48 desta lei;

IV - a decisão que puser fim ao processo fiscal, nos termos do art. 35 desta lei.

A r. decisão recorrida não logrou demonstrar qualquer óbice à interposição do presente recurso. Diante destes apontamentos, conclui-se que o presente recurso é cabível e merece ser conhecido.

III – DA SÍNTESE DOS FATOS E DA AUTUAÇÃO

Cuida-se de processo administrativo resultante de Operação de Verificação de Imóveis (OVI) que apurou supostas irregularidades na apuração e no recolhimento de IPTU, culminando em lançamentos tributários e notificações encaminhadas ao contribuinte ora Recorrente.

Inconformado com a autuação, o Recorrente apresentou Impugnação Administrativa, oportunidade em que discorreu sobre sua legitimidade e sustentou não prosperarem as notificações de lançamento, sob o fundamento de que não haveria excesso de área a ser informado, bem como de que o tombamento lhe garantiria benefícios tributários e de que as antenas em suas dependências não ensejariam o dever de recolher IPTU sobre a área abrangida.

Ao fim, pleiteou o contribuinte ora Recorrente o afastamento das conclusões da OVI, com o conseqüente cancelamento dos lançamentos, atualização do *Fator de Obsolescência* para 1992 (data do tombamento), anulação dos lançamentos complementares dos últimos 05 anos, e, subsidiariamente, atribuição de responsabilidade ao sucessor das áreas nas quais são instaladas as antenas.

Em contrapartida, sobreveio r. decisão que é objeto deste recurso ordinário, não acolhendo a impugnação outrora apresentada, a pretexto de que não haveria erro na edificação do sujeito passivo, não haveria regulamentação na lei relativa a benefício decorrente do tombamento, não haveria norma que propiciasse isenção ao Recorrente, e de que a atualização do *Fator de Obsolescência* era necessária diante de obras existentes no imóvel.

A r. decisão em questão segue fundamentada desta forma, *in verbis*:

“Preliminarmente, NÃO CONHEÇO do pedido relativo à alteração do polo passivo, pois a via contenciosa não deve ser utilizada para alteração meramente cadastral, como é o caso da alteração do endereço de entrega, pois há procedimento específico para ela. Mais

informações no endereço eletrônico
<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/iptu/index.php?p=2453>.

Como o próprio patrono do impugnante alegou, o benefício fiscal a que se refere em razão do tombamento não foi regulamentado. Trata-se de norma de eficácia limitada, sendo imprescindível, para a sua aplicação, a regulamentação do tema. Sem essa regulamentação, não há produção de efeitos jurídicos, portanto não assiste ao impugnante qualquer benefício fiscal, pois eles devem necessariamente atender ao princípio constitucional da legalidade. Não havendo lei, não há o que fazer.

Ainda que as áreas acrescentadas sejam imposições da lei e de órgãos administrativos para conferir maior segurança ao imóvel, o impugnante não logrou demonstrar qualquer norma que isentasse do IPTU os condomínios que estivessem nessa situação. A Lei Municipal nº 8.050/1974, dispõe sobre adaptação de edifícios e projetos as condições de segurança de uso, não sobre efeitos tributários decorrentes das imposições que estatuiu. As alíneas “a” a “e” do seu artigo 1º preceituam são somente disposições relativas ao Código de Edificações e à Lei de Uso e Ocupação do Solo, sendo omissa em qualquer matéria tributária, e a lei que versa sobre essa matéria não tratou de excluir tais elementos da incidência tributária. Destarte, deve incidir IPTU sobre esses elementos, não obstante sejam imposições do Poder Público e sendo, até o presente momento em que não há lei regulamentadores específica, deve incidir o mencionado tributo ainda que a edificação seja objeto de tombamento.

A mesma sorte se verifica com a ocorrência de obras: havendo obras, mesmo que a edificação esteja tombada, haverá de se calcular novo ano de construção e, por decorrência, será determinado novo fator de obsolescência, pois não há lei que apresente disposição sequer semelhante com a alegação do impugnante.

Se a escada estava na edificação há quarenta anos, a Administração Tributária não teve conhecimento deste fato e não realizou a cobrança durante trinta e cinco anos, razão pela qual o acréscimo seguido pelo lançamento complementar é o procedimento adequado nessas ocasiões. Tais áreas objeto de contestação do impugnante não pertencem a uma unidade condominial, razão pela qual somente podem ser lançadas como área comum. O próprio impugnante confessa nos autos que a escada é de uso coletivo. Destarte, na área privativa de um condômino não poderia haver esse lançamento.

(...)

Quanto ao valor do fator de obsolescência e do ano de construção, questões vinculadas por expressa disposição legal, o impugnante trouxe aos autos somente alegações, sendo estas desacompanhadas de qualquer contexto probatório, razão pela qual suas alegações não

merecem ser acolhidas. O onus probandi pertence ao impugnante, seja para modificar o ano da construção, seja para alterar o fator de obsolescência.

Verifica-se, nos autos da fiscalização (fl. 125), as seguintes obras:

(...)

O relatório de fiscalização ainda apontou a existência de algumas inconsistências entre a situação fática do imóvel e de seus elementos constantes do cadastro imobiliário (fl. 136):

(...)

Quanto à modificação do fator de obsolescência, o AFTM que realizou os trabalhos de fiscalização, assim motivou a alteração desse parâmetro (fls. 136 e 137):

(...)

Dessa forma, não há como afastar as conclusões da OVI nº 7.006.981-6 (consubstanciada nos autos do processo SEI nº 6017.2020/0005291-2) e tampouco cancelar as notificações de lançamento ora atacadas, considerando ainda que o impugnante trouxe aos autos somente suas alegações desacompanhadas das provas correspondentes.

(...)

Pelas razões expostas, conheço parcialmente da impugnação e, na parte conhecida, INDEFIRO os pedidos julgando a impugnação IMPROCEDENTE".

Em que pese a escorreta fundamentação do nobre representante da Prefeitura do Município de São Paulo, seu posicionamento não merece prosperar, senão vejamos.

IV – DO DIREITO

III.1 – MATERIALIDADE E DOS DEMAIS ASPECTOS LEGAIS DO IPTU

A Constituição da República outorga aos Municípios a competência tributária para instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (artigo 156, inciso I), atuando o Código Tributário Nacional como lei complementar definidora das regras gerais acerca do referido imposto, nos seguintes termos:

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

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

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

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

Deixa claro, portanto, o Código Tributário Nacional, que o critério material da hipótese de incidência do referido tributo é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel, nos termos da legislação civil.

Neste particular, os atributos da propriedade são definidos no artigo 1228, do Código Civil, cuja redação é a seguinte: *“o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha”*.

Extrai-se, assim, do referido dispositivo, que a propriedade, em sentido jurídico, pressupõe uma relação jurídica pela qual uma pessoa física ou jurídica tem a disponibilidade econômica do bem, seja na figura de proprietário, de titular do domínio útil ou de possuidor, e desta forma, a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa como lhe convier.

No aspecto espacial, aquele que diz respeito ao local da ocorrência do fato jurídico apto a desencadear a incidência do tributo, temos os limites do território do ente tributante, no caso, o Município.

Já no caso do critério temporal, em que pese a hipótese de incidência do tributo tenha natureza continuativa, cabe aos Municípios a definição de um marco temporal em que se considera ocorrido o fato gerador, usualmente estabelecido no primeiro dia de cada ano (1º de janeiro).

Por fim, há os critérios quantitativo e subjetivo, sendo o primeiro referente a alíquota e base de cálculo (valor venal), e o outro, referentes aos sujeitos da relação jurídica tributária do IPTU, ficando a cargo do Município a eleição do contribuinte, desde que esse realize o critério material, seja na figura do proprietário, possuidor ou titular do domínio útil, nos termos anteriormente delimitados.

Definidas tais premissas, passa-se a demonstrar as circunstâncias fáticas e jurídicas que demonstram a ilegalidade da exigência perpetrada pela Municipalidade, e os aspectos pelos quais o lançamento ora combatido ofende a legislação, na medida que lhe exige obrigação tributária que está em nítido descompasso com o quanto estabelecido na Constituição da República e no Código Tributário Nacional.

III.2 – INEXISTÊNCIA DE HIPÓTESE PARA REVISÃO DO LANÇAMENTO

Deve-se enfatizar que em matéria tributária, toda atividade fica intimamente vinculada às determinações legais.

E deste modo, também o lançamento tributário somente poderá ser alterado quando verificadas uma das hipóteses do artigo 145, do Código Tributário Nacional:

“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 art. 149.”

No caso em espeque, considerando a iniciativa do Fisco em cancelar/retificar o lançamento tributário referente aos exercícios de 2017 a 2022, tem-se, inegavelmente, a hipótese prevista no **inciso III**.

Nessa hipótese, o lançamento constitui ato pelo qual a Administração Fiscal, movida pelo fato jurídico tributário e pela existência de um lançamento anterior viciado, **complementa ou substitui tal ato viciado**, por meio de novo lançamento de ofício, exercendo plenamente seu direito de constituir o crédito tributário.

Todavia, o Código Tributário Nacional limita o poder-dever do Fisco para **rever lançamentos** realizados, **autorizando-o apenas quando da ocorrência de uma das hipóteses elencadas – taxativamente – 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;

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.”
(Sem destaques no original)

Destarte, em respeito à segurança jurídica, o artigo 149, do Código Tributário Nacional, de forma taxativa, elencou todas as possibilidades para que o Fisco possa revisar os lançamentos, impondo, portanto, limites aos anseios arrecadatários indiscriminados.

Ocorre que, os auditores fiscais, em nítido descompasso com a legislação, não se atentaram a quaisquer das hipóteses descritas no artigo 149 do Código Tributário Nacional, pois **não há elemento algum no sentido de que o Recorrente teria praticado qualquer conduta que se enquadre nas mencionadas hipóteses.**

Pior, **não existe sequer menção na Notificação de Lançamento Complementar de tais circunstâncias**, aptas a ocasionar a revisão de lançamento, razão pela qual foi negada força normativa ao princípio da motivação dos atos administrativos, textualmente previsto no artigo 37, da Constituição da República: *“seria um absurdo e afrontoso à inteligência supor que a Constituição estabeleceu mecanismos tão cautelosos para a defesa de valores ciosamente postos a bom recato os quais, entretanto, seriam facilmente reduzidos a nada graças a expediente singelo de delegações procedidas indiretamente. É que, como disse Geraldo Ataliba, em frase altamente sugestiva: ‘ninguém construiria uma fortaleza de pedras, colocando-lhe portas de papelão’* (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Princípio da legalidade no direito brasileiro, in Pareceres de direito administrativo, São Paulo: Malheiros, 2011, p. 347).

Por conseguinte, **tem-se que todo o procedimento de revisão e as conclusões da Operação de Verificação do Imóvel estão eivados de nulidade**, ante a inexistência de identificação da revisão promovida com quaisquer das hipóteses

previstas no artigo 149, do Código Tributário Nacional, ou mesmo a adoção desse dispositivo como fundamento.

III.3 – IMPOSSIBILIDADE DE SE EFETUAR O LANÇAMENTO FISCAL COMPLEMENTAR EM VIRTUDE DE OBRAS DE CONSERVAÇÃO DE IMÓVEL TOMBADO

Inicialmente, a r. decisão aponta que “(...) o benefício fiscal a que se refere em razão do tombamento não foi regulamentado”, e que por isso se trataria “(...) de norma de eficácia limitada, sendo imprescindível, para a sua aplicação, a regulamentação do tema”.

Ademais, ainda quanto a este ponto, a r. decisão assevera que “(...) sem essa regulamentação, não há produção de efeito jurídicos, portanto não assiste razão ao impugnante qualquer benefício fiscal”.

Em que pese a percuciente fundamentação, não merece guarida o posicionamento do Ilmo. Auditor-Fiscal, porquanto mesmo sendo de eficácia limitada as normas relativas aos benefícios tributários advindos do tombamento, tem-se que tais normas irradiam minimamente alguns efeitos jurídicos, tais como o fato de condicionar a legislação superveniente à observância de seus preceitos.

Com efeito, o Recorrente indica em suas razões de impugnação administrativa que o projeto inicial de suas dependências foi selecionado em certame internacional que remonta aos idos de 1953, fazendo as vezes de um marco da arquitetura local e por isso submetido a **tombamento** pelo Conselho Municipal do Patrimônio Histórico, Cultura e Ambiental da Cidade de São Paulo – CONPRESP, pela Resolução nº. 37/CONPRESP/1992.

Tal modalidade de intervenção administrativa, tombamento, foi **reconhecida pela própria OVI**, que a seu turno enxergou o mandamento de preservação e cuidado com as características externas da edificação.

De forma ainda mais precisa, o referido ato de tombamento classificou o imóvel do Recorrente como “de Grande Interesse”, enquadrando-o na categoria “NP-2”, **impondo-lhe a preservação total de suas dependências, o que lhe acarretou diversas restrições ao livre direito de propriedade.**

Portanto, conclui-se que este imóvel que foi alvo de OVI se situa no âmbito da legislação urbanística como Zona Especial de Preservação Cultural (ZEPEC), especificamente como Bem Imóvel Representativo (BIR), segundo o art. 63, inciso I, da Lei nº. 16.050/14:

Art. 63. As ZEPEC classificam-se em 4 (quatro) categorias de acordo com as respectivas resoluções de tombamento ou instrumentos de proteção instituídos por órgãos municipais, estaduais e federais:

I – Bens Imóveis Representativos (BIR) – elementos construídos, edificações e suas respectivas áreas ou lotes, com valor histórico, arquitetônico, paisagístico, artístico, arqueológico e/ou cultural, inclusive os que tenham valor referencial para a comunidade;

Este enquadramento do imóvel lhe autoriza a aplicação de “**incentivos fiscais de IPTU e ISS regulamentados em lei específica**”, conforme o artigo 65, inciso III, do mesmo diploma:

Art. 65. Aplicam-se nas ZEPEC os seguintes instrumentos de política urbana e patrimonial:

(...)

III – **incentivos fiscais de IPTU** e ISS nas ZEPEC-BIR e ZEPEC-APC, regulamentados por lei específica;

(sem destaques no original)

Ocorre que a despeito de haver previsão sobre concessão de benefícios fiscais de IPTU e ISS, não há lei específica regulamentando. É exatamente esta a omissão legislativa mencionada pela r. decisão impugnada, mas que não merece acolhida.

Sem prejuízo, há uma extensa construção jurisprudencial sobre o tema revelando que o tombamento é ato que despoja o contribuinte do seu pleno poder de

propriedade, o que pode lhe garantir benefícios fiscais a ponto de ser rechaçado qualquer desvio de finalidade no sentido de o Fisco se aproveitar disso e proceder com autuações complementares a título de IPTU.

Em outros termos, **não pode a Administração Pública, de um lado, impor o dever de preservação ao contribuinte, e de outro lado autuá-lo quando este mesmo sujeito procede com as obras minimamente necessárias para garantir esta preservação.**

Exatamente pelo fato de o imóvel ser tombado, afigura-se uma verdadeira punição ao contribuinte o aumento de IPTU em decorrência de obras para sua preservação, pois caso não fossem realizadas tais obras, o imóvel poderia ser considerado irregular.

Trata-se o tombamento, a rigor, de uma destinação que está a beneficiar a sociedade como um todo, em **nítida tutela preventiva de direitos difusos, tais como a proteção ao meio ambiente urbano, a função social da propriedade, a memória histórica**, entre outros bens de caráter transindividual titularizados pela coletividade.

Em arremate, tem-se que o Recorrente somente procedeu com as obras estritamente necessárias à conservação do bem, tais como

- (i) modernização da escada interna já existente, convertida em escada protegida, e
- (ii) a instalação de equipamentos de segurança que foram executados por determinação dos órgãos de fiscalização, com fundamento na legislação vigente.

A instalação da escada se deu sob a aprovação na década de 80, sob a vigência do Código de Obras de 1975, que em seu artigo 563 determinava que as edificações existentes apresentassem instalações para sua segurança:

Art. 563 – As edificações existentes, bem como aquelas que vierem a ser reformadas ou reconstruídas, qualquer que seja a finalidade de seu uso, deverão apresentar os requisitos e dispor das instalações e equipamentos considerados necessários para garantir a segurança da sua utilização.

§ 1º As edificações existentes, cuja continuidade de uso, nas condições verificadas, implique em perigo para os usuários ou para o público, deverão ser adaptadas às exigências de segurança prevista na legislação, para que possam ser utilizadas.

§ 2º As exigências de segurança previstas na legislação poderão ser substituídas, tendo em vista a melhor possibilidade de adaptação às situações existentes, por outras soluções técnicas, desde que baseadas em normas ou critérios de comprovada eficácia.
(sem destaques no original)

A partir desta premissa, desde a década de 70, não eram computados os acréscimos de área construída destinados à implantação de zonas de circulação de uso coletivo, dado que tinham como escopo dotar de segurança as edificações e, por óbvio, obediência à legislação, tal qual o artigo 1º, da Lei nº. 8.050/74:

Art. 1º Nas adaptações dos edifícios para atendimento das condições de segurança, previstas nas regulamentações edilícias, os eventuais acréscimos de área construída destinados aos espaços de circulação e acesso de uso coletivo, bem como os espaços cobertos decorrentes de laje de cobertura para proteção de pessoas e eventual pouso de emergência de helicóptero:

III) **não serão computados no cálculo do coeficiente de aproveitamento do lote;**

b) **não serão computados no cálculo da taxa de ocupação do lote;**
(sem destaques no original)

A norma acima visa à preservação da propriedade tombada e, claro, à preservação da vida, e por isto por instalada a escada complementar aprovada segunda as normas vigentes da época.

Agora, pretende a Prefeitura de São Paulo cobrar tributo complementar sob o pretexto de construção não computada, para o fim de exigir tributo retroativamente à época em que não havia tal exigência de cômputo de aproveitamento de área para fins de recolhimento de IPTU.

Portanto, as obras visavam à preservação do patrimônio tombado, sendo certo que estas instalações foram realizadas conforme autorizava a legislação da época de sua implantação, assim como a conduta do Recorrente de não computar tal diferença, sendo vedado à legislação exigir qualquer diferença sobre isto.

III.4 – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DO CONTRIBUINTE NA TRIBUTAÇÃO DE ÁREA DE COBERTURA COM ANTENA

Neste ponto, a r. decisão conclui que não há como afastar as conclusões da OVI nº. 7.006.981-6 no sentido de que haveria divergência de áreas envolvendo a cobertura (fls. 136, OVI).

Entendeu a fiscalização que a área seria comum, adicionando acréscimo à área total construída a ser proporcionalmente distribuída e cobrada dos contribuintes do condomínio ora Recorrente.

Porém, não se revela correto apontar como área comum a cobertura do edifício do Recorrente, uma vez que foi apontado de forma detida o fato de que há empresa Claro S.A. sucessora da EMBRATEL, é a proprietária da área da cobertura onde instaladas as antenas.

Isto porque em 16 de janeiro de 1971, a Empresa Brasileira de Telecomunicações – EMBRATEL – adquiriu via desapropriação de Terraço Itália S/A Restaurante, nos termos de carta de sentença proferida pela 3ª Vara Cível da Justiça Federal de São Paulo, sendo certo que há documento nos autos certificando que a referida empresa ainda é proprietária (**Doc. 04 – Transcrição do 5º CRI**):



Ademais, referida área foi adquirida por desapropriação em 1969, sendo imitada na posse a referida empresa de telecomunicação, o que a coloca como verdadeira proprietária da cobertura, logo verdadeiro sujeito passivo da eventual diferença a ser cobrada a título de divergência de área para fins de IPTU.

Ocorre que a r. decisão menciona não ser possível conhecer de tal alegação de edificação errônea de sujeito passivo, porém olvida tal posicionamento o fato de que tal tema é aferível em qualquer grau, tempo ou esfera contenciosa, mesmo na esfera administrativa.

III.5 – DA INADMISSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DE NOVOS CRITÉRIOS DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO (FATOR DE OBSOLESCÊNCIA)

No documento que formalizou a OVI se destaca a atualização do fator de obsolescência, o que equivocadamente resultou no cômputo de área que fora ampliada há 40 anos para atender legislação municipal.

Para fins de justificar a equivocada atualização do fator de obsolescência, a r. decisão ora recorrida assevera que “(...) *havendo obras, mesmo que a edificação esteja tombada, haverá de se calcular novo ano de construção e, por decorrência, será determinado novo fator de obsolescência, pois não há lei [sic] que apresente disposição sequer semelhante com a alegação do impugnante*”.

De antemão, afigura-se pertinente destacar que é plenamente possível que a Prefeitura de São Paulo cometa equívocos ao avaliar o fator de obsolescência, o que reflete erro no lançamento da área construída do imóvel, e resulta em aumento significativo do ITPU.

O Egrégio **TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO** vem reconhecendo casos nos quais a municipalidade atua de forma equivocada ao mensurar o fator de obsolescência, como no processo abaixo, cuja ementa segue:

*APELAÇÃO e Reexame Necessário – Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária – IPTU – Exercício de 2019 – Sentença que julgou procedente o pedido – Cabimento – **Prova pericial que apurou erro de lançamento da área construída total do imóvel, computada a maior pelo ente tributante, bem como erro do fator de obsolescência das benfeitorias, o que ensejou o aumento do valor***

venal do imóvel para fins de cálculo do IPTU –Sentença mantida – Honorários advocatícios majorados (art.85, § 11, CPC) – Recursos não providos.

(TJSP. Apelação nº. 1017092-48.2019.8.26.0053. 14ª Câmara de Direito Público. Relatora Des. Adriana Carvalho. Dje 30/3/2023).

(sem destaques no original)

Tem-se que no presente caso houve a atuação de ofício da Prefeitura de São Paulo, sem qualquer respaldo legal, a fim de atualizar o fator de obsolescência e realizar a aplicação retroativa dos novos critérios adotados para esta grandeza, em flagrante desconformidade com a legislação tributária.

Nessa esteira, imperioso frisar que as hipóteses de cobrança retroativa de tributos estão descritas no artigo 149 do CTN, de modo que os incisos de referido diploma legal englobam erros de fato cometidos pelo fisco e condutas omissivas ou comissivas imbuídas de má-fé pelo sujeito passivo, o que não é o caso dos autos.

Não obstante a isso, cumpre destacar que através do artigo 146, o Código Tributário Nacional **veda a cobrança retroativa quanto a alteração promovida de ofício pelo fisco nos critérios adotados para o cálculo do tributo, in verbis:**

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

O Colendo **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA** acompanha este entendimento, senão vejamos:

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

LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DEFATO. CARACTERIZAÇÃO. 1. A retificação de dados cadastrais do imóvel, após a constituição do crédito tributário, autoriza a revisão do lançamento pela autoridade administrativa (desde que não extinto o direito potestativo da Fazenda Pública pelo decurso do prazo decadencial), quando decorrer da apreciação de fato não conhecido por ocasião do lançamento anterior, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN. 2. O ato administrativo do lançamento tributário, devidamente notificado ao contribuinte, somente pode ser revisto nas hipóteses enumeradas no artigo 145, do CTN: 'Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I -impugnação do sujeito passivo; II - recurso de ofício; III -iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.' 3. O artigo 149, do Codex Tributário, elenca os casos em que se revela possível a revisão de ofício do lançamento tributário, quais seja:

(...)

4. Destarte, **a revisão do lançamento tributário, como consectário do poder-dever de autotutela da Administração Tributária, somente pode ser exercido nas hipóteses do artigo 149, do CTN, observado o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.**

5. Assim é que a revisão do lançamento tributário por erro de fato (artigo 149, inciso VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual "a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução". (REsp1130545/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/08/2010, DJe 22/02/2011)

(sem destaques no original)

E tal entendimento pode ser perfeitamente aplicado na hipótese de atualização de fator de obsolescência, tal como se posicionou o Egrégio **TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO**:

"TRIBUTÁRIO – APELAÇÃO – AÇÃO ANULATÓRIA – IPTU –EXERCÍCIOS DE 2012 a 2017 - MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Sentença que julgou

procedente a ação. Recurso interposto pelo Município. VÍCIONA REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL DA COAUTORA – INOCORRÊNCIA– Procuradores regularmente constituídos por membros da diretoria da companhia, durante o período dos respectivos mandatos. NULIDADE DA SENTENÇA – INOCORRÊNCIA – Sentença que respeitou os limites do pedido ao reconhecer a nulidade dos lançamentos – Ademais, a violação ao devido processo legal reconhecida pela r. sentença é matéria de ordem pública, passível de ser conhecida de ofício pelo magistrado. REVISÃO DO LANÇAMENTO – Nos termos do artigo 149, inciso VIII, do Código Tributário Nacional, o lançamento pode ser revisto de ofício se constatado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior – **No caso, após constatar equívoco no cadastro do imóvel, o Município retificou o ano de conclusão da construção –Alteração do índice de obsolescência do imóvel, o qual compõe o cálculo do valor venal, nos termos dos artigos 11 e 16 da Lei Municipal nº 10.235/1986 – Efetuada a revisão dos lançamentos quanto aos exercícios de 2012 a 2017, considerando-se o novo fator de obsolescência – Não cabimento – À época dos lançamentos originários, o Município já tinha conhecimento da data correta da conclusão da construção, como se depreende do certificado de conclusão de obra, expedido em 2008 – Situação que não se enquadra nas hipóteses legais de revisão do lançamento** – Precedentes deste E. Tribunal em casos semelhantes - Anulação dos lançamentos mantida –Cabível a repetição dos valores comprovadamente recolhidos. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - PLEITO DE REDUÇÃO -POSSIBILIDADE - Verba fixada no percentual mínimo incidente sobre o valor da condenação, o que equivaleria a aproximadamente R\$66.000,00 - Valor incompatível com os critérios do § 2º do artigo 85 do Código de Processo Civil de 2015 - Honorários que devem ser fixados por apreciação equitativa do juiz - Precedentes deste E. Tribunal de Justiça - Redução para R\$ 10.000,00 - Atendimento aos parâmetros legais e às especificidades do caso concreto – Sentença parcialmente reformada nesse ponto. HONORÁRIOS RECURSAIS – Majoração nos termos do artigo 85, § 11 do Código de Processo Civil de 2015 –POSSIBILIDADE – Observância ao disposto nos §§ 2º a 6º do artigo 85, bem como aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do respectivo artigo– Majoração em R\$ 1.000,00 – Honorários que passam a corresponder a R\$ 11.000,00. Sentença reformada em parte - Recurso parcialmente provido. (TJ-SP - AC: 10292836220188260053 SP 1029283-62.2018.8.26.0053, Relator: Eurípedes Faim, Data de Julgamento:02/07/2019, 15ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação:02/07/2019)”

(Sem destaques no original)

É por isso que no presente caso a atualização do fator de obsolescência representa indevida atualização dos critérios da base de cálculo do tributo (IPTU), e que resulta, em confronto à lei, em sua inadmissível aplicação retroativa.

Com efeito, se o Fisco visa alterar a alíquota ou a base de cálculo (fator de obsolescência), que o fizesse somente em relação aos lançamentos que forem **posteriores à modificação no critério jurídico** em questão, e não em relação aos exercícios anteriores, ainda que estes não tenham sido pagos à época do recebimento dos boletos.

Em segundo plano, além desta indevida aplicação retroativa de novos critérios de base de cálculo em virtude da atualização do fator de obsolescência, **a r. decisão recorrida ignora que as obras realizadas no imóvel não repercutiram em alteração substancial em sua estrutura**, mas tão somente propiciaram ajustes pontuais para manter a estrutura em sua total originalidade, para fins de preservação e cumprimento de sua função urbanística tal qual imposto pelo tombamento.

Em outros termos, não houve alteração significativa no padrão construtivo do imóvel, e além disso **a Prefeitura de São Paulo não logrou apontar esta alegada modificação no imóvel de pudesse justificar o lançamento complementar** – até porque a revisão de ofício que teria identificado a alteração na estrutura do imóvel apontou que isso ocorrera há anos.

É exatamente o mesmo caso tratado no Agravo de Instrumento nº. 2086266-87.2022.8.26.0000, em que o E. **TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO** considerou que não teria sido demonstrada pela municipalidade alteração substancial apta a viabilizar a atualização do fator de obsolescência:

*AGRAVO DE INSTRUMENTO Ação Anulatória de Débito Fiscal IPTU Exercícios de 2.016 a 2.021 Decisão que indeferiu à tutela de urgência à suspensão da exigibilidade do crédito tributário – **Lançamento complementar do imposto em razão da alteração, de ofício, do fator de obsolescência do imóvel Padrão Construtivo -Divergência acerca***

do ano de construção do imóvel (1970 ou 1980) - Documentos que acenam à evidência da probabilidade do direito e risco de dano de incerta reparação demonstrados CPC, art. 300, e CTN, art. 151, V
Decisão reformada Recurso provido
(TJSP. Agravo de Instrumento nº. 2086266-87.2022.8.26.0000. 14ª Câmara de Direito Público. Relator Desembargador Octávio Machado de Barros. DJr. 13/3/2023).
(sem destaques no original)

Em terceiro lugar, tem-se que a Prefeitura de São Paulo, em sua OVI, adotou como ano base para a atualização do fator de obsolescência uma data que lhe pareceu mais conveniente, qual seja, o ano de 2005, data da aprovação do processo administrativo nº 2004-0.274.439-6 (alvará 2005-07537-00), em que foram aprovadas obras de limpeza, hidrofugação das janelas, remoção de *fulget* deteriorados, tratamento de trincas e fissuras, colocação de novo *fulget*, injeção de pasta cimentícia, lavagem de brises e vidros.

No entanto, se acaso fosse necessário atualizar o fator de obsolescência, na verdade **tal atualização deveria adotar como base o ano de 1992, data em que ocorreu o tombamento**, uma vez que é a partir deste marco temporal que se constata qualquer obra de restauração e conservação da edificação.

De outro lado, levando isso em consideração, o artigo 112, do Código Tributário Nacional estabelece que é interpretado de maneira mais favorável ao contribuinte a lei tributária neste caso, senão vejamos:

Art. 112. **A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado,**
em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Ora, apesar de não estar expressamente prevista a possibilidade de se aplicar retroativamente a base de cálculo no caso concreto, o Código Tributário Nacional prescreve que não é esta a interpretação mais favorável ao contribuinte, o que forçosamente leva à conclusão de que a base de cálculo recentemente elaborada não poderia retroagir em desfavor do contribuinte neste caso, majorando o IPTU em relação a exercícios passados.

Assim, a atualização do fator de obsolescência tal como aplicada no contexto foge de seu papel de compatibilizar o tempo de uso do imóvel com o valor de IPTU, pois como é cediço, quanto mais antigo o imóvel maior o desconto do IPTU, o que leva a concluir que este fator é ligado à “idade” do imóvel que vai se deteriorando com o passar dos anos.

Ora, se há uma reforma interna do prédio, unificando os conjuntos, ou ao contrário, criando novos conjuntos mediante desmembramento dos conjuntos existentes, efetuando um novo acabamento nas paredes com camadas de massa grossa e fina, e com pinturas novas pinturas nas paredes, prescreve a legislação que o haverá o status de “prédio novo” apenas se a reforma abranger mais de 50% da área, o que não ocorreu no presente caso.

Logo um edifício, mesmo com manutenção e conservação periódica, não estaria sempre sujeito à atualização do fator de obsolescência, dado que este vetor – fator de obsolescência – diz respeito à estrutura do prédio.

Enquanto a estrutura não for refeita, não há como interromper a evolução do fator de obsolescência. Para efeito de aplicação desse fator o lançamento há de reportar-se à idade do prédio a contar da data do respectivo tombamento. A reforma, como no exemplo retro, pode alterar o padrão construtivo do prédio, mas não o fator de obsolescência.

Com base nas considerações acima, conclui-se que se afigura indevida a aplicação retroativa dos novos critérios introduzidos no lançamento, com a atualização do fator de obsolescência.

III.6 – DO TEOR DA DOCUMENTAÇÃO FORNECIDA À FISCALIZAÇÃO À LUZ DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL

Indispensável a análise do presente caso sob os cânones do princípio da verdade material, o qual propugna a ideia que se deve a todo instante buscar o conhecimento dos fatos efetivamente ocorridos.

Aliás, é por meio de tal ideia que se permite, no âmbito dos processos administrativos em nível federal, inclusive os tributários, que se juntem provas mesmo após a fase prevista para sua apresentação (artigo 3º, inciso III, da Lei nº. 9.784/99¹).

Não merece melhor sorte o lançamento realizado pela fiscalização, tampouco a alegação de que houve omissão de receita.

Como aventado alhures, o Impugnante apresentou uma série de documentos, capazes de indicar o aproveitamento do imóvel, não havendo motivo para realizar o lançamento por arbitramento de valor, conforme ocorreu no presente caso.

Vige, na hipótese em testilha, o **princípio da verdade material**, assim contextualizado pela melhor doutrina²:

*“No processo administrativo tributário, além de levar aos autos novas provas após a inicial, **é dever da autoridade administrativa levar em conta todas as provas e fatos que tenha conhecimento e até mesmo determinar a produção de provas, trazendo-as aos autos, quando elas forem capazes de influenciar na decisão.**”* (sem destaques no original)

¹ “Art. 3. O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: (...)

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;”

² RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. 2ª ed. Malheiros, 2003.

A autoridade julgadora possui o dever de analisar as provas fornecidas pelo contribuinte quando da apresentação da defesa, de modo que, **se deixar de lado as provas lícitas no momento da decisão, fatalmente obstará as garantias de defesa.**

Portanto, de rigor uma nova análise dos elementos probatórios amealhados pela ora Impugnante, os quais comprovam, de maneira inequívoca, que não houve infração à legislação que disciplina o IPTU.

IV – DO PEDIDO

Em face do quanto exposto, a Impugnante requer seja:

- (i) **mantida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário** apurado neste processo administrativo, nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;
- (ii) recebido, processado e **integralmente provido o presente recurso ordinário** para que seja reformada a r. decisão ora guerreada, com a conseqüente desconstituição das notificações de lançamento de 2017 a 2022.

Por oportuno, requer que todas as intimações do presente feito sejam publicadas, **exclusivamente**, em nome do contribuinte ora Recorrente, via sistema SAV.

Termos em que,
Pede deferimento.

São Paulo, 07 de junho de 2023.

CONDOMÍNIO EDIFÍCIO ITÁLIA

Rubens Carmo Elias Filho
OAB/SP 138.871

Felipe Dias Chiaparini
OAB/SP 357.194