

Carlos Eduardo Bulhões Pedreira
Advogado

Esclarecimento: As Notas Aditivas foram adicionadas em 11/06/2026

Sumário (adicionado ao documento original)

Parecer Jurídico

- 1.0 - Princípios e Institutos Fundamentais
 - 1.01. Fato Gerador de Tributo
 - 1.02. Nascimento da Obrigação Tributária
 - 1.03. Lançamento e Constituição do Crédito Tributário
 - 1.04. Modalidades de Lançamento
 - 1.05. Notificação do Lançamento
 - 1.06. Revisão do Lançamento
 - 1.07. Suspensão e Extinção do Crédito Tributário
 - 1.08. Decadência e Prescrição
- 2.0 - Regime Jurídico do IPTU no CTN e no CTMAB
 - 2.01. Fato Gerador do IPTU: Definição e Ocorrência
 - 2.02. Modalidade de Lançamento do IPTU
 - 2.03. Situações Concretas de Decadência e Prescrição
- 3.0- O Parecer N. 002/2004
 - 3.01. Conteúdo do Edital
 - 3.02. Legislação Aplicável
 - 3.03. Nulidade dos Atos de Revisão dos Lançamentos Originais
 - 3.04. Natureza Jurídica, Ineficácia e Nulidade do Edital
 - 3.05. Motivação da Atividade Administrativa de Revisão e dos Lançamentos Complementares
 - 3.06. Danos ao Município: Decadência ou Prescrição
 - 3.07. Inquérito e Improbidade Administrativa

PARECER JURÍDICO

Fato gerador do IPTU. Lançamento Tributário.
Notificação do sujeito passivo. Decadência e
Prescrição. Responsabilidade Funcional.
Câmara de Vereadores.

EXPOSIÇÃO DOS FATOS

1. A Procuradoria Geral do Município de Armação dos Búzios emitiu o Parecer n. 002, de 30/4/2004, em que conclui que não prescreveu o direito de ação do Município para promover a cobrança de créditos tributários de imposto predial e territorial urbano (IPTU)

correspondentes a obrigações tributária nascidas nos exercícios financeiros de 1996, 1997 e 1998.

2. Infere-se do seu texto que o Parecer n. 002 resulta de requerimento de contribuinte de reconhecimento da prescrição. O Parecer também faz referência ao instituto da decadência.

3. A conclusão da Procuradoria Geral é que não prescreveu o direito de ação para a cobrança do IPTU referente àqueles exercícios financeiros. A conclusão está baseada nos artigos 149, 173, II, e 174 do Código Tributário Nacional (CTN) e na seguinte argumentação:

“É certo também, que o IPTU do exercício de 1996 poderá ser lançado já em 1996, e, caso isso ocorra, o prazo prescricional se iniciará em 1º de janeiro de 1997.

“Porém, com lastro no inciso II, do art. 173, acima transcrito, percebe-se que o lançamento pode padecer de vício sanável e, se isto ocorrer, o prazo para sanar o vício também será de 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador, e o prazo prescricional se inicia na data da retificação ou revisão do lançamento, nos precisos termos do art. 149, e incisos, do CTN, que ora transcrevemos: (*omissis*).

(...)

“Assim, podemos concluir, na análise, em tese, das normas de direito tributário, que se o IPTU do exercício de 1996 for lançado no mesmo ano (1996), embora, em tese, tenha se iniciado o prazo prescricional, durante o prazo decadencial para lançamento (5 anos) concedido pela lei, aquele lançamento poderá ser revisto, caso ocorra omissão de ato ou formalidade essencial. E, se isso ocorrer, o prazo de prescrição só será iniciado a partir da revisão, ou seja, da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, nos precisos termos do inciso II, do art. 173 do CTN.

“No presente caso concreto, o Município de Armação dos Búzios que, à época primeira de seu surgimento e instalação, careceria da boa vontade dos administradores do Município de Cabo Frio com a emancipação de Búzios, recebeu os registros e controles tributários do

IPTU, vindos daquele Município, mas de uma forma que deixaram dúvidas quanto à sua regularidade.

(...)

“Mais que isso, percebeu-se que os lançamentos do IPTU dos exercícios de 1996, 1997 e 1998 padeciam de vício formal, por omissão da autoridade, consistente em formalidade essencial, que foi a falta de edital de notificação.

“É claro que diante de tamanhas dificuldades, não poderia o novo Município correr riscos ou ficar inerte, aliás como não ficou, de modo que fez publicar o EDITAL DE REVISÃO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO RELATIVO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, datado de 28/12/2001 e publicado em órgão da imprensa local e de grande circulação – Jornal Folha dos Lagos, edição de 29 e 30 de dezembro de 2001, deixando bastante clara e evidente a existência de seus créditos tributários relativos aos exercícios de 1996, 1997 e 1998, bem como sua pretensão de recebê-los de todos os contribuintes em débito com o IPTU e/ou a TSU, sanado aquele vício formal.

(...)

“Assim, a decisão definitiva de anulação, por vício formal, do lançamento do IPTU do exercício de 1996, 1997 e 1998, só ocorreu em 28/12/2001, na forma do inciso II, do art. 173, do CTN, iniciando-se, por conseguinte, o prazo prescricional em 1º de janeiro de 2002. (grifos adotados)

(...)

“Quanto à esta última hipótese, de contestação do lançamento na via administrativa, que segundo o item V do Edital retromencionado, era de 30 dias a partir daquela publicação, também não cabe discussão, na medida em que nenhuma impugnação foi apresentada à Secretaria Municipal de Finanças.

“Pelo exposto, não se há que reconhecer a ocorrência de prescrição do IPTU do exercício de 1996 antes de 1º de janeiro de 2007, tendo em vista que a constituição definitiva do crédito, pelo regular lançamento só ocorreu em dezembro de 2001, aplicando-se o mesmo raciocínio ao

exercício de 1997 e 1997, razão porque, opinamos pelo INDEFERIMENTO do pedido de prescrição”.

4. No Parecer n. 002 não foi transcrito o texto do editar nele mencionado, e a questão jurídica que se coloca é saber se procede ou não o entendimento da Procuradoria Geral do Município de Armação dos Búzios exposto naquele Parecer, à luz do sistema tributário nacional, especialmente do CTN, do Código Tributário daquele Município e dos institutos do fato gerador, do lançamento tributário e da notificação, da decadência e da prescrição.

PARECER

5. Resulta do texto do Parecer n. 002 que a Procuradoria Geral do Município de Armação dos Búzios (a) empresta ao Edital publicado em 29-30/12/2001 natureza jurídica de notificação ou decisão de revisão de lançamento anterior e (b) não aprecia a hipótese à vista da definição legal do fato gerador do IPTU e dos princípios legais relativos à constituição e extinção de crédito tributário.

6. A resposta à questão jurídica gerada pelo Parecer n. 002 exige conhecimento de princípios e institutos fundamentais do sistema tributário nacional, a que estão sujeitos a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

1.0 - PRINCÍPIOS E INSTITUTOS FUNDAMENTAIS

1.01. Fato Gerador de Tributo

7. Fato gerador da obrigação principal de pagar tributo é situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência (= nascimento) da obrigação principal. Esse preceito, inscrito no artigo 114 do CTN, consta reproduzido no artigo 6º do Código Tributário do Município de Armação dos Búzios aprovado pela Lei Complementar n. 135, de 29/12/1998 (CTMAB/1998) – como consta do CTMAB de 1997 (Lei Complementar n. 055, art. 11).

<u>Nota Aditiva</u> – O CTMAB em vigor foi aprovado pela Lei Complementar n. 22, de 2009, atualizado até 2017. O art. 448 do CTMAB/2002 reproduz o preceito acima referido.

8. Apenas lei, em sentido formal, pode definir situação que, ocorrendo, dá causa ao nascimento de obrigação de pagamento de tributo. É o princípio constitucional da reserva legal, inscrito no artigo 150 da Constituição da República (CF/1988) e nos artigos 9º, I, e 97 do CTN.

1.02. Nascimento da Obrigação Tributária

9. O efeito da ocorrência de situação definida em lei como geradora de tributo é o nascimento de modo abstrato ou indeterminado da obrigação de seu pagamento, cujo devedor, ou contribuinte, é definido na lei – na dicção do CTN (art. 121, *caput*), devedor é o sujeito passivo na relação jurídica tributária, ou seja, a pessoa, natural ou jurídica, obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

10. A obrigação tributária de pagamento de tributo, nascida pela ocorrência do fato gerador, é abstrata e indeterminada porque a constituição do crédito correspondente resulta da atividade administrativa de lançamento. De outra forma: a ocorrência do fato gerador é causa de obrigação principal de pagamento de tributo a que corresponde crédito tributário que há de ser declarado e constituído por atividade de lançamento – na qual a autoridade competente determina a matéria tributável (segundo o fato gerador), quantifica o montante do tributo e identifica o devedor, ou sujeito passivo (CTN, art. 142).

1.03. Lançamento e Constituição do Crédito Tributário

11. É o lançamento que converte a obrigação nascida com a ocorrência do fato gerador em crédito tributário. A obrigação tributária que, até então, existia no mundo jurídico de modo abstrato ou indeterminado, passa, em razão do lançamento, a existir de modo concreto, com o seu montante determinado e o sujeito passivo identificado, nos termos da lei.

12. Essa proposição funda-se no seguinte preceito do CTN, reproduzido no artigo 163 do CTMAB/1998 (CTMAB/1997, art. 33):

”Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributária,

calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nota Aditiva – O CTMAB/2009 repete os princípios do art. 142 do CTN no art. 475 “(O lançamento é o ato privativo do Agente Fiscal Fazendário destinado a tornar exequível o crédito tributário, mediante verificação da ocorrência da obrigação tributária, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do contribuinte, e, sendo o caso, a aplicação de penalidade cabível”) e no art. 476 (“O ato de lançamento é vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional, ressalvadas as hipóteses de exclusão ou suspensão do crédito tributário previstas nesta Lei”).

13. O lançamento é o procedimento, previsto no CTN, pelo qual se (A) calcula o montante do tributo devido em função da matéria tributária e (B) identifica o sujeito passivo, ou seja, a pessoa obrigada a pagar o tributo.

14. Como esclarece GILBERTO DE ULHÔA CANTO, a doutrina dominante “atribui ao lançamento caráter declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário” (“Do Lançamento”, Caderno de Pesquisas Tributárias, Ed. Resenha Tributária, 1987, vol. 12, São Paulo, p. 1).

15. O lançamento declara o surgimento, no mundo jurídico, da obrigação tributária, e constitui o crédito tributário (ao qual corresponde aquela obrigação) mediante determinação do montante devido.

16. O lançamento é fase da atividade administrativa de verificação da ocorrência do fato gerador, de determinação da matéria tributável, de cálculo do montante do tributo devido, de identificação do sujeito passivo (ou contribuinte) e de proposta de aplicação de penalidade, sendo o caso. Essa atividade é complexa, porque compreende diversos atos da autoridade administrativa; e se ao final do procedimento apurar-se tributo devido, a autoridade administrativa procede ao ato de lançamento. A atividade de lançamento encerra-se ou completa-se com a notificação do sujeito passivo.

17. A classificação do lançamento como atividade administrativa vinculada significa que a autoridade administrativa deve praticá-la com estrita observância dos elementos da obrigação tributária estabelecidos na lei, que são o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota e o sujeito passivo. GILBERTO DE

ULHÔA CANTO (Ob. Cit., p. 8, n. 3.1) esclarece que a atividade administrativa “deve ater-se às normas legais, tanto relativas ao processo de determinação como as de índole material”.

18. O interesse público explica e justifica a obrigatoriedade do lançamento: a autoridade administrativa competente não pode, sob qualquer pretexto, eximir-se de praticar a atividade administrativa de lançamento, sob pena de responsabilidade funcional. Essa responsabilidade também é prescrita no Parágrafo único do artigo 163 do CTMAB/1998 (CTMAB/1997, art. 33).

<i>Nota Aditiva – O princípio da responsabilidade funcional consta do art. 476 do CTMAB/2009.</i>

19. A atividade de lançamento encerra-se com a formalização da exigibilidade do crédito tributário através de notificação expedida ao sujeito passivo identificado pela autoridade administrativa. As leis tributárias da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios podem estabelecer sistema de formalização e expedição da notificação (como o eletrônico e por via postal), mas é nula a notificação que não contenha o montante do crédito tributário, o exercício financeiro de competência e a identificação do sujeito passivo, ou contribuinte, a data ou prazo de pagamento (ou de impugnação).

20. A atividade de lançamento pode dar-se em ação interna ou ação externa. A primeira é a desenvolvida internamente no órgão da Administração, que, baseada em dados ou elementos em seu poder, quantifica a obrigação tributária principal, identifica o sujeito passivo e promove a exigibilidade do crédito tributário através de notificação. A segunda é a desenvolvida externamente, fora do órgão da Administração, em geral no estabelecimento do contribuinte, e do qual pode resultar a lavratura de auto de infração e autuação fiscal, também dado a conhecer ao sujeito passivo mediante notificação.

21. O lançamento constitui o crédito tributário sob condição de não haver questionamento por parte do sujeito passivo, pois a leis tributárias da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios asseguram ao sujeito passivo, ou contribuinte, o direito de impugnar a exigibilidade do crédito tributário dado a conhecer pela notificação.

22. A constituição definitiva do crédito tributário, condição essencial para a sua inscrição em dívida ativa, resulta de não pender na esfera administrativa processo em que se discuta a exigibilidade tributária ou a legalidade do próprio lançamento. A constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa pode dar-se pela ocorrência de um dos seguintes eventos:

a) se, notificado do lançamento, o sujeito passivo não impugna a exigibilidade tributária, no prazo fixado na lei, procedendo ou não ao pagamento do tributo;

b) se, notificado do lançamento, o sujeito passivo exerce o direito de defesa e a impugnação é julgada improcedente, em procedimento fiscal regularmente instaurado: não havendo ou não sendo interposto, no prazo legal, recurso voluntário, torna-se definitiva a decisão administrativa de primeira instância e, portanto, o crédito tributário;

c) se o sujeito passivo interpôs recurso voluntário da decisão de primeira instância, o recurso é julgado improcedente na segunda instância administrativa, não mais cabendo recurso no âmbito administrativo: essa última decisão torna definitivo o crédito tributário;

d) se provida em primeira instância a impugnação do sujeito passivo, o recurso de ofício (a rigor obrigatório) é julgado procedente na segunda instância por decisão que restabeleça o crédito tributário desconstituído pela decisão de primeira instância: essa última decisão torna definitivo o crédito tributário, se dela não couber recurso.

23. Outra situação é a do exercício da tutela jurisdicional do Estado: se, notificado do lançamento, o sujeito passivo opta por propor ação judicial de anulação do lançamento ou declaração de sua ilegalidade, depositando o valor do crédito tributário ou obtendo liminar suspensiva da sua exigibilidade, o crédito tributário tornar-se-á definitivo com o trânsito em julgado da sentença

judicial. Entretanto, se não é feito aquele depósito ou obtido liminar suspensiva da exigibilidade do crédito tributário objeto do lançamento, a Fazenda Pública torna definitivo o crédito tributário na esfera administrativa com a sua inscrição em dívida ativa, cuja certidão é extraída para a propositura de ação de execução fiscal.

24. Nesse sentido é a doutrina dominante, como se pode ver no estudo “A Decadência e a Prescrição em Matéria Tributária” de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, publicado no volume 73 na Revista de Direito Tributário (Malheiros Editores).

25. A jurisprudência dos nossos tribunais, especialmente da Suprema Corte e do Superior Tribunal de Justiça, é no sentido de que a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa depende da inexistência de pendência de processo administrativo fiscal, sendo exemplo daquela jurisprudência o acórdão do julgamento do RE n. 85.587-7 – SP, relator o eminente Ministro LEITÃO DE ABREU, cuja ementa decreta:

“Crédito tributário. A constituição definitiva do crédito tributário não se dá com a inscrição, mas com o lançamento. Não basta, entretanto, o lançamento, pois sendo ele suscetível de impugnação pelo sujeito passivo, o crédito, a que o lançamento se refere, não é definitivo antes de julgada a impugnação, se esta tiver sido oferecida no prazo legal.” (grifos aditados)

1.04. Modalidades de Lançamento

26. O CTN nomeia três modalidades de lançamento nos artigos 147, 148 e 149: lançamento de ofício (ou direito), lançamento por declaração e lançamento por homologação. Essas três modalidades de lançamento tributário estão consagradas no artigo 166 do CTMAB/1998 (como estavam no artigo 132 do CTMAB/1997).

Nota Aditiva – O art. 484 do CTMAB/2009 enumera aquelas três modalidades de lançamento.

27. O lançamento de ofício (ou direto) é o efetuado por iniciativa da autoridade administrativa, e o CTN autoriza essa modalidade de lançamento nos casos especificados no seu artigo 149 (*idem*, CTMAB/1998, art. 166, I; CTMAB/1977, art. 133, § 2º).

Nota Aditiva – O art. 486 do CTMB/2009 trata do lançamento de ofício.

28. O lançamento por declaração é o efetuado pela autoridade administrativa com base em declaração do sujeito passivo, ou terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensável à efetivação o lançamento (CTN, art. 147; CTMAB/1998, art. 166, III; CTMAB/1997, art. 132, III).

Nota Aditiva – O art. 485 do CTMB/2009 trata do lançamento por declaração.

29. O lançamento por homologação ocorre quando a legislação tributária atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa: opera-se o lançamento pelo ato da autoridade que homologa o pagamento antecipado (CTN, art. 150, *caput*; CTMAB/1998, art. 166, II; CTMAB/1997, art. 132, II).

Nota Aditiva – O art. 487 do CTMB/2009 trata do lançamento por homologação.

30. Embora irrelevante para a resposta à questão jurídica gerada pelo Parecer n. 002/04 da Procuradoria Geral do Município dos Armação de Búzios, é ilustrativo destacar que, no plano doutrinário, alguns doutrinadores entendem que o lançamento de ofício é a única modalidade de lançamento (aquela a que se refere o artigo 142 do CTN), já que os lançamentos por declaração e por homologação fundam-se ou resultam de iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária. Pode-se afirmar, sem receio de erro, que a corrente dominante é no sentido de que, no nosso sistema jurídico positivo, existem as três modalidades de lançamento nomeadas no CTN (a respeito, reportamos os interessados à obra “Do Lançamento” – Caderno de Pesquisas Tributárias, coordenada por Ives Granda da Silva Martins, vol. 12, coedição Ed. RT-Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1987).

31. Procede, a nosso ver, a posição da corrente doutrinária dominante porque:

a) o lançamento por declaração é efetivado pela autoridade administrativa: a circunstância de elementos (ou dados) necessários ao lançamento serem fornecidos pelo sujeito passivo por determinação legal não dispensa a atividade administrativa de lançamento;

b) no lançamento por homologação o pagamento antecipado é feito pelo sujeito passivo sob condição resolutiva, cabendo à autoridade administrativa verificar a exatidão daquele pagamento e, estando correto, proceder ao lançamento por homologação (atividade administrativa) – caso contrário, a autoridade administrativa não homologa o pagamento antecipado e procede a lançamento de ofício ou suplementar, para a cobrança de diferença de tributo e acessórios legais.

1.05. Notificação do Lançamento

32. O lançamento tributário (qualquer que seja a sua modalidade) há de ser dado ao conhecimento do sujeito passivo identificado no procedimento a que se refere o artigo 142 do CTN (CTMAB/1998, art. 163; CTMAB/1997, art. 33), o que ocorre com a notificação do sujeito passivo.

<i>Nota Aditiva – CTMAB/2009, art. 481.</i>

33. A notificação do sujeito passivo é indispensável à eficácia e aos efeitos jurídicos do lançamento, especialmente o de emprestar exigibilidade ao crédito tributário (nesse sentido, entre muitos, o Acórdão n. 13879-PE, de 15/10/1992, do Tribunal Regional Federal – 5ª Região, 1ª Turma, Relator Hugo Machado, *in* Revista dos Tribunais Regionais Federais, 1993, n. 11, p. 139).

34. A função essencial da notificação é garantir ao sujeito passivo pleno conhecimento dos fundamentos e do montante da exigibilidade tributária, de modo a que, desejando, possa proceder à sua impugnação. De outra forma: é através da notificação que o sujeito passivo, identificado pela autoridade administrativa com observância da lei tributária, toma conhecimento da constituição do crédito tributário (ou exigibilidade tributária) pelo lançamento e pode, no prazo da lei, contestar o lançamento na esfera administrativa, exercendo, assim, as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

35. A notificação é ato formal e indispensável da autoridade administrativa, e o momento da expedição da notificação depende da modalidade do lançamento:

a) nos lançamentos de ofício (ou direto) e por declaração, a notificação é expedida pela autoridade administrativa ao final do procedimento de apuração do crédito tributário, formalizando, assim, o lançamento e a exigência fiscal;

b) no lançamento por homologação, a notificação é expedida pela autoridade administrativa ao homologar o pagamento antecipado, em procedimento de verificação da exatidão do tributo pago antecipadamente pelo sujeito passivo.

36. Ressalte-se que no caso de lançamento por homologação, se no procedimento de verificação da correção do pagamento antecipado é apurado que o *quantum* pago é inferior ao efetivamente devido, a autoridade administrativa procede a lançamento de ofício (também intitulado “suplementar”), declarando e constituindo o crédito tributário correspondente à diferença apurada. Daí o CTN prescrever que o pagamento antecipado, no caso de lançamento por homologação, é sujeito à condição resolutiva.

37. Os requisitos, ou elementos, indicados no artigo 142 do CTN são essenciais à validade da notificação. Por exemplo, se faltar a identificação do sujeito passivo, não há devedor do crédito tributário objeto do lançamento; ou se faltar a indicação do seu montante, não há crédito tributário exigido do sujeito passivo. Faltando dela tais elementos, a notificação é nula – não anulável.

38. Atos nulos, como lecionada MIGUEL REALE, são os que “carecem de validade formal ou vigência, por padecerem de um vício insanável que os compromete irremediavelmente, dada à preterição ou a violação de exigências que a lei declara essenciais” (Lições Preliminares de Direito, José Bushatsky, 1978, São Paulo, p. 235).

39. A questão acerca dos defeitos que tornam nulos ou anuláveis o lançamento e a notificação é exposta nos seguintes termos por EURICO MARCOS DINIS DE SANTI (Revista Dialética de Direito Tributário, n, 62, p. 39):

“6.2. Anulação por vício formal

(art. 173, II, do CTN)

Mesmo diante da ausência de enunciados expressos sobre a invalidação do lançamento, a distinção jurídica entre nulidade e anulação pode ser edificada a partir dos enunciados normativos que disciplinam as condições de validade do lançamento.

A anulação do lançamento decorre do descumprimento dos dispositivos que determinam o ato-fato de lançamento. A nulidade decorre de vícios na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, introjetados na estrutura do ato-norma administrativo, seja no antecedente (motivação), seja no conseqüente (crédito), tais como falta de motivação, defeito na composição ou determinação do sujeito ativo, do sujeito passivo, da base de cálculo ou da alíquota aplicável.”

40. Na interpretação e aplicação do CTN muito têm contribuído os órgãos de julgamento de processos administrativos fiscais do Ministério da Fazenda. As orientações desses órgãos são, muitas das vezes, inovadoras, influenciando ou não a jurisprudência dos tribunais. A respeito dos casos de nulidade da notificação de lançamento, as seguintes decisões informam a posição que prevalece naquela esfera administrativa:

Secretaria da Receita Federal - Decisão n. 136, de 05.02.2001
Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: Nulidade do Lançamento. Vício Formal. A descrição dos fatos deve elucidar de forma clara e precisa os motivos da autuação, sob pena de ser o lançamento declarado nulo por incorrer em vício formal. (DOU de 04.06.2001, pág. 41)

Secretaria da Receita Federal - Decisão n. 1.787, de 24.05.2001

Assunto: Obrigações Acessórias

Ementa: Ilegitimidade Passiva. Vício Formal. Padece de vício formal o lançamento efetuado com erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária. (DOU de 12.06.2001, pág. 64)

Secretaria da Receita Federal - Decisão n.1.789, de 24.05.2001

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: Nulidade do Lançamento por Vício Formal. Ocorrerá vício de forma quando, na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato

administrativo, for preterida alguma formalidade essencial ou o ato efetivado não o tenha sido na forma legalmente prevista. (DOU de 12.06.2001, pág. 65)

Primeiro Conselho de Contribuintes – Acórdão n. 1.3-0043, de 20.09.1974
Vício formal nas notificações dos lançamentos de ofício. Falta de identificação dos exercícios a que se referem os impostos notificados e supressão indevida de fase processual.

Anula-se o feito a partir da irregularidade, repondo-se a fiscalização na fase anterior ao ato viciado. Aplicação do disposto no artigo 173, item II, do Código Tributário Nacional. Exercícios de 1964 a 1967. Restitui-se o processo à repartição de origem, para saneamento do vício formal. (DOU de 16.04.1975)

Primeiro Conselho de Contribuintes – Acórdão n. 101-87.851 – SP, de 21.02.1995

Imposto de Renda Pessoa Jurídica Vício Formal - Se, no Auto de Infração, não ficam consignados a descrição dos fatos e o enquadramento legal, a exigência fiscal não pode prosperar já que maculada de vício formal. (DOU de 19.10.1995, pág. 16527; Guia IOB - 1995 - Nov. - n. 11, pag.1)

41. A relevância jurídica da notificação do lançamento ao sujeito passivo é exposta de forma lapidar pelo Ministro LUIZ FUX no voto proferido no julgamento, pelo Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial n. 478853-RS (2002/0134218-5), merecendo transcrição os seguintes trechos do voto:

“Na seara do lançamento tributário, a garantia da ampla defesa não atua pela via da audiência prévia, mas no direito de recurso, pelo qual o Contribuinte tem a oportunidade de apresentar impugnação, estabelecendo-se, assim, o contencioso administrativo.

Para que se assegure este direito que, frise-se, tem sede constitucional, mister se faz levar ao conhecimento do contribuinte a realização de ato administrativo através do qual constituiu-se um crédito em seu desfavor. Em outras palavras: para que se concretize, no âmbito do processo administrativo fiscal, a garantia da ampla defesa, deve-se expedir notificação ao contribuinte do lançamento efetuado, porquanto daí advirá a oportunidade deste estabelecer o contencioso administrativo, impugnando o ato de lançamento.

Isto porque a notificação assume a função relevantíssima de levar a conhecimento do contribuinte o lançamento que lhe respeita. Por isso, ausente a regular notificação do lançamento, este não se perfaz, não gerando direitos ao Fisco. A notificação é requisito de perfeição do lançamento, o qual deve, portanto, considerar-se um *ato receptício*, na lição de Ruy Barbosa Nogueira”. (grifos aditados)

42. A ementa do acórdão do julgamento no Recurso Especial n. 630.858-RJ, Relator Ministro JOSÉ DELGADO, consigna:

“2. O comando estatuído no art. 145 do CTN assevera que as regras para os efeitos da obrigação tributária é a regular notificação do contribuinte.

“3. Bernardo Ribeiro de Carvalho ensina que, “feita a revisão do lançamento tributário o sujeito passivo deve ser notificado do mesmo. O lançamento revisto não deixa de ser um lançamento e, como tal, deve ser de conhecimento do contribuinte” (“Compêndio de Direito Tributário, Ed. Forense, pág. 772).

“4. O lançamento deve ser documentado, respeitando a regra de que é necessária a concretização do crédito tributário, para que este seja regularmente constituído. E, um desses requisitos, é o da identificação do sujeito passivo, que se entende pela constatação de quem será a pessoa chamada ao pagamento da dívida tributária. Essa pessoa deverá ser notificada da existência do crédito tributário e nesta notificação constará o prazo para pagamento do tributo, notificação essa chamada de “aviso de lançamento”.” (grifos aditados)”

43. A lei tributária (federal, estadual ou municipal) é que especifica o meio de efetivação da notificação; em outras palavras, a maneira de dar ao sujeito passivo conhecimento do lançamento. Em geral, as leis tributárias estabelecem que a notificação é efetuada por intimação pessoal do sujeito passivo, enviada por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo, e por edital. Qualquer que seja o meio usado para notificar o contribuinte do lançamento, a notificação é nula se dela faltar elemento essencial, como identificação do sujeito passivo ou o montante do crédito tributário.

44. Desde logo assente-se o seguinte princípio: não havendo notificação regular do sujeito passivo, não há ato de lançamento na sua plenitude.

1.06. Revisão do Lançamento

45. O lançamento tributário que contém erro material ou outro vício de que importe sua anulabilidade pode ser revisto pela autoridade administrativa. Entretanto, o ato administrativo de revisão de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo é vinculado, por força do disposto no artigo 145 do CTN:

“Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo somente 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.”

46. Lançamento regularmente notificado é aquele que, contendo todos os elementos indispensáveis à sua validade, chega ao conhecimento do sujeito passivo, ou contribuinte.

47. No caso do inciso I do artigo 145 do CTN, impugnado o lançamento pelo sujeito passivo a autoridade administrativa não mais pode proceder a novo lançamento nem rever o lançamento impugnado.

48. O lançamento resultante da atividade de revisão é novo lançamento, não se confundindo com o lançamento primitivo. Novo lançamento apenas pode ser efetuado em virtude de decisão proferida nos autos do processo administrativo fiscal instaurado em decorrência de impugnação. O mesmo ocorre no caso do inciso II, em que a autoridade julgadora de primeira instância, observando o regime do processo administrativo fiscal, recorre de ofício à instância superior da sua decisão favorável ao sujeito passivo.

49. O inciso III do artigo 145 do CTN autoriza a autoridade administrativa a proceder de ofício revisão de lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. O ato administrativo de revisão de lançamento anterior é formalizado mediante novo lançamento, lançamento suplementar ou retificação de lançamento, e apenas é possível se não há impugnação pendente de julgamento; e é vinculado, porque somente é lícito e legal ato de

lançamento ou de revisão fundado em um dos motivos especificados, taxativamente, no artigo 149 do CTN.

50. A leitura do artigo 149 mostra que a maioria das situações que permitem revisão de ofício de lançamento está fundada em erro ou ação ilícita do sujeito passivo: declaração não prestada ou prestada em desacordo com a legislação tributária; omissão ou recusa em prestar esclarecimentos solicitados, ou prestação insatisfatória de esclarecimentos; comprovação de falsidade, erro ou omissão quanto a elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; comprovação de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no dever de antecipar o pagamento do tributo, no caso de lançamento por homologação; comprovação de ação ou omissão do sujeito passivo ou responsável que autorize a aplicação de penalidade pecuniária; comprovação de que o sujeito passivo ou responsável agiu com dolo, fraude ou simulação (incisos II, III, IV, V, VI e VII do art. 149).

51. Em tais casos compete à autoridade administrativa o ônus da prova do fato que autoriza a revisão do lançamento ou novo lançamento de ofício.

52. O inciso I do artigo 149 do CTN era desnecessário, já que, prescrevendo a lei tributária situações em que a autoridade administrativa deve proceder a lançamento de ofício ou a revisão de ofício, é evidente que assim deverá proceder a autoridade. A razão do inciso I é apenas evitar dúvida de que o lançamento de ofício ou a revisão de ofício de lançamento anterior depende de lei.

53. As situações especificadas nos incisos VIII e IX do artigo 149 envolvem erro, omissão, fraude e falta funcional de autoridade administrativa.

54. A segurança jurídica que há que nortear a relação tributária impõe que não se deixe em aberto o prazo para que a autoridade administrativa possa rever lançamento regularmente notificado (mesmo nos casos de dolo, fraude e simulação do sujeito passivo). Daí a norma do Parágrafo único o artigo 149 do CTN: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

1.07. Suspensão e Extinção do Crédito Tributário

55. O CTN especifica, no *caput* do artigo 151, os fatos jurídicos que suspendem a exigibilidade do crédito tributário - moratória, depósito do montante integral do crédito, reclamações e recursos administrativos; medida liminar em mandado de segurança; medida liminar ou tutela antecipada em

outras espécies de ação judicial; e parcelamento. A norma do dispositivo é taxativa, e deve ser observada pelas autoridades municipais (a norma está reproduzida no artigo 24 do CTMAB/1998 (CTMAB/1997, art. 35).

Nota Aditiva – O CTMAB/2009 enumera no art. 488 os fatos jurídicos que suspendem a exigibilidade do crédito tributário: moratória; depósito integral do crédito ou penhora suficiente de bem; as reclamações, os recursos e as consultas nos termos dos dispositivos legais reguladores do processo tributário fiscal; concessão de medida liminar em mandado de segurança; concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; parcelamento.

56. O CTN especifica no artigo 156 os fatos jurídicos que importam extinção do crédito tributário, entre os quais estão o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a decadência e a prescrição.

57. A lei tributária (federal, estadual ou municipal) não pode contradizer a norma do artigo 156 do CTN, como, por exemplo, negar a um dos fatos jurídicos nele especificados o efeito de extinguir o crédito tributário. Se o fizer, é ilegal.

58. É evidente, entretanto, que a lei tributária (federal, estadual ou municipal) não precisa reproduzir a norma do artigo 156 do CTN, pois esta é de aplicação nacional. Normalmente, por princípio de sistematização, os legisladores federal, estadual e municipal reproduzem, nas leis tributárias locais, princípios e normas do CTN, facilitando, assim, que os agentes públicos, os contribuintes e responsáveis tributários tenham pleno conhecimento do sistema tributário local.

59. Por essa razão e com tal objetivo, ao elaboramos, a pedido da Câmara de Vereadores, o projeto do primeiro Código Tributário do Município de Armação de Búzios (LC n. 055, de 1997) reproduzimos no seu artigo 40 a norma do artigo 156 do CTN, o mesmo tendo sido feito pelo legislador municipal no CTMAB/1998 (art. 25).

Nota Aditiva – O mesmo critério foi adotado no art. 503 do CTMAB/2009.

1.08. Decadência e Prescrição

60. Assim como o pagamento, a decadência e a prescrição são fatos jurídicos que causam a extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, V; CTMAB/1998, art. 25, V; CTMAB/1997, art. 40, V).

Nota Aditiva – O art. 488 do CTMAB/2009 (caput) reproduz a norma do caput do art. 156 do CTN.

61. Decadência é a caducidade de um direito subjetivo. Ocorrendo o fato gerador de obrigação tributária, a Fazenda Pública tem o direito de proceder ao lançamento para constituir e exigir o crédito correspondente à obrigação tributária nascida do fato gerador. O direito de crédito da Fazenda Pública é subjetivo, pois lhe confere o poder jurídico de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento da prestação de pagar o tributo, que é a sua obrigação tributária.

62. A decadência tributária é a caducidade do direito da Fazenda Pública de declarar e constituir o crédito tributário pelo lançamento, notificando-o ao sujeito passivo. Se a Fazenda Pública não exerce tal direito no prazo assinado pela lei, dar-se a decadência do direito de exigir o crédito correspondente à obrigação nascida pela ocorrência do fato gerador.

63. O CTN contém no artigo 173 (CTMAB/1998, art. 165; CTMAB/1997, art. 147 [CTMAB/2009, art. 529]) normas cogentes (de ordem pública) sobre a decadência no nosso sistema tributário:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

64. É condição da extinção do direito subjetivo da Fazenda Pública de declarar e constituir (pelo lançamento) o crédito tributário a fluência do prazo de 5 (cinco) anos, sem exercício do direito. O que varia é a regra de contagem daquele prazo, em função da data de seu início (termo inicial do prazo).

65. O inciso I do artigo 174 do CTN é norma geral sobre decadência: a contagem do prazo de decadência quando compete à Fazenda Pública efetuar o lançamento de ofício ou por declaração é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

66. Dito em outras palavras: nos casos de tributos cuja exigibilidade é de iniciativa da autoridade administrativa, mediante lançamento, ocorrendo o fato gerador a autoridade tem que proceder ao lançamento tributário (nos termos do art. 142 do CTN) e notificá-lo ao sujeito passivo. O prazo para essa atividade administrativa é de cinco anos, contados do primeiro dia seguinte do exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Exemplificando: ocorrendo o fato gerador do IPTU em 1996, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do mês de janeiro de 1997; se a autoridade administrativa queda-se omissa em efetuar o lançamento e notificá-lo ao sujeito passivo até 31 de dezembro de 2001, a Fazenda Pública decai do direito de declarar e constituir o crédito tributário.

67. O inciso II do artigo 173 do CTN é norma especial de contagem do prazo da decadência: procedido e notificado o lançamento, se o sujeito passivo contesta (na esfera administrativa ou judicial) o lançamento por vício formal, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa (CTN, art. 151, III, IV e V), hipótese em que o prazo de 5 anos flui da dada em que se tornar definitiva decisão anulatória do lançamento anterior (o contestado pelo sujeito passivo).

68. A norma do inciso II tem sido fonte de debate e polêmica na doutrina especializada: entendem uns que a partir da data em que a decisão torna-se definitiva a Fazenda Pública tem 5 anos para proceder a novo lançamento, por referência ao mesmo fato gerador; outros entendem que, como a contestação (administrativa ou judicial) do lançamento pelo sujeito passivo suspende-se a exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, III) - há, na hipótese, suspensão do curso do prazo de 5 anos, que retornar a fluir (pelo período restante) a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento contestado.

69. Pela primeira corrente doutrinária, o prazo de decadência pode até duplicar (10 anos), dependendo da data em que se tornar definitiva a decisão que anulou, por vício formal, o lançamento contestado pelo sujeito passivo. Já pela segunda corrente, o prazo de decadência continua sendo de 5 anos, apenas paralisada a sua contagem em razão da contestação do sujeito passivo e até que haja a decisão definitiva.

70. A última corrente é contestada sob o argumento de que a suspensão da contagem do prazo não é da natureza do instituto da decadência, como ocorre com a prescrição. Não nos parece que, para determinados casos, não possa a lei instituir suspensão da contagem do prazo da decadência.

71. É relevante ter presente que a regra de contagem do inciso II do artigo 173 do CTN pressupõe decisão definitiva que anule o lançamento por vício formal. Se o lançamento não é anulado por vício formal, não se aplica aquela regra de contagem.

72. Para a correta interpretação e aplicação da norma do inciso II do artigo 173 do CTN impõe-se ter presente que a norma pressupõe (a) contestação do lançamento pelo sujeito passivo e (b) vício formal do lançamento contestado.

73. Se o sujeito passivo não contesta o lançamento notificado regularmente, procedendo ao pagamento do crédito tributário indicado na notificação, não é aplicável a norma do inciso II. Se o lançamento não contém vício formal, mas é contestado pelo sujeito passivo por outro fundamento, também não incide aquela norma.

74. Ainda em relação à norma do inciso II do artigo 173 do CTN, convém assentar que a data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento anterior por vício formal é aquela do trânsito em julgado da decisão. No caso de decisão administrativa de última instância, da qual não caiba recurso naquela esfera, o trânsito em julgado ocorre na data da prolação da decisão; no de decisão judicial, a data é aquela definida no Código de Processo Civil.

75. Resta, ainda, a norma do Parágrafo único do artigo 173 do CTN. Esse dispositivo prescreve a extinção do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento com o decurso do prazo de 5 anos, contados da data em que tenha iniciado a constituição do crédito tributário pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

76. Importa ressaltar que substantivo “notificação” não nos parece estar empregado no referido Parágrafo único no sentido de ato pelo qual a autoridade dá ao sujeito passivo conhecimento do lançamento tributário, a partir de quando é exercitável o direito de impugnação: o sentido ali do substantivo é de qualquer medida (ou ato) formal que caracterize o início da constituição do crédito tributário, como é o caso de intimação do sujeito passivo para que preste esclarecimentos ou informações.

77. Diversas são as situações que tipificam o início da constituição do crédito tributário mediante medida preparatória indispensável ao lançamento. Por exemplo, no caso de lançamento por declaração, se a autoridade administrativa expede intimação ao contribuinte para que este preste alguma informação ou forneça algum documento ou dado indispensável ao

lançamento, o prazo de decadência começa a fluir a partir da data do recebimento da intimação pelo contribuinte.

78. A situação mais corriqueira de incidência da regra do Parágrafo único do artigo 173 do CTN é a de ação fiscal externa, mediante fiscalização no estabelecimento do contribuinte: do momento em que a autoridade administrativa intima o contribuinte da fiscalização começa a fluir o prazo de decadência.

79. O CTN contém a seguinte norma especial de decadência para o lançamento por homologação:

“Art. 150 (*omissis*)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

80. Essa norma de contagem do prazo de decadência, que está reproduzida no artigo 166, §§ 1º e 2º, do CTMAB/1998 (CTMAB/1997, art. 132, § 2º [CTMAB/2009, art. 529]), pressupõe que a legislação tributária (federal, estadual ou municipal) não fixe prazo para que a autoridade administrativa verifique a exatidão do pagamento do tributo feito antecipadamente pelo sujeito passivo.

81. Como já destacado, o lançamento por homologação ocorre quando a legislação tributária atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, caso em que opera-se o lançamento com o ato pelo qual aquela autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo sujeito passivo, expressamente homologa essa atividade (CTN, art. 150, *caput*; CTMAB/1998, art. 166, II; CTMAB/1997, art. 132, II).

<u>Nota Aditiva</u> – CTMAB/2009, art. 487.

82. No caso de lançamento por homologação, o procedimento a ser observado pelo sujeito passivo quanto ao pagamento antecipado do tributo é definido na legislação tributária local, e a partir da data do pagamento antecipado a Fazenda Pública tem 5 anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, para homologar o pagamento antecipado ou, no caso de erro do sujeito passivo, proceder de ofício lançamento suplementar.

83. Se no prazo de 5 anos do § 4º a autoridade administrativa não efetua o lançamento por homologação, dar-se por ficção a homologação do pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo, extinguindo-se o crédito tributário surgido da ocorrência do fato gerador. A homologação por ficção apenas não ocorre se a autoridade administrativa comprovar que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação (§ 4º, *in fine*).

84. É oportuno transcrever a ementa do acórdão do julgamento, pelo Tribunal Federal de Recursos, do REO n. 48.703-SP, Relator Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO:

“Ementa - Tributário - Lançamento por homologação - IPI - Decadência - CTN, artigos 142, 150, § 4º, 151, III, Decreto nº 70.235-72, artigo 9º.

I - O crédito tributário se constitui pelo lançamento (CTN, art. 142), que lhe imprime condição de exigibilidade (CTN, artigos 142 e 151), formalizando-se esta em auto de infração ou notificação de lançamento (Decreto nº 70.235, de 1972, artigo 9º).

II - O lançamento por homologação tem lugar no momento em que a autoridade administrativa homologa a atividade exercida pelo sujeito passivo, consistente no pagamento antecipado do tributo (CTN, art. 150). A homologação, que será expressa, ou, na falta desta, "ficta", ocorrerá no prazo de 5 (cinco) anos, que é de decadência contado a partir da ocorrência do fato gerador (CTN, artigo 150, § 4º).

(...) [2ª Turma, *in* DJU de 22.03.1978].”

85. Prescrição é a perda do direito de ação que protege um direito subjetivo; dar-se a prescrição quando o titular do direito subjetivo não exerce a ação no prazo fixado na lei.

86. Se “A” é titular de direito de crédito contra “B” e a lei fixa prazo de 10 anos para, vencendo-se a obrigação correspondente, “A” demandar judicialmente “B” no caso de inadimplemento, “A” perde o direito de ação se não o exerce naquele prazo - há prescrição do direito da ação.

87. Trata-se de prescrição extintiva do direito de ação, que tem por efeito reflexo a extinção do direito subjetivo de crédito – já que não há mais ação para cobrá-lo.

88. A prescrição é fato jurídico incidente sobre direito existente, definitivo, e não em fase de formação. O que a prescrição extingue é o direito de ação que a ordem jurídica confere ao titular do direito subjetivo contra o devedor em mora no cumprimento da sua obrigação.

89. Na esfera do direito tributário, a prescrição pressupõe a existência de crédito tributário definitivo, e o CTN regula o instituto no artigo 174, reproduzido no artigo 175 do CTMAB/1998 (CTMAB/1997, arts. 149 e 150). Dispõe o artigo 174 do CTN:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da ocorrência da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pela citação pessoa feita ao devedor;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

Nota Aditiva – CTMAB/2009, art. 530.

90. O *caput* do artigo 174 confirma que a prescrição pressupõe a existência de crédito tributário definitivamente constituído; e o Parágrafo único enumera os fatos jurídicos que interrompem o curso do prazo de 5 anos. A interrupção apenas é obtida pela Fazenda Pública por medida judicial (citação pessoal em execução fiscal, protesto judicial e constituição judicial do sujeito passivo em mora); e o único fato jurídico extrajudicial que interrompe o curso do prazo de prescrição tem por requisito o reconhecimento do débito pelo devedor (sujeito passivo).

2.0 - REGIME JURÍDICO DO IPTU NO CTN E NO CTMAB

91. Expostos os princípios e institutos jurídicos relevantes do sistema tributário nacional, impõe-se analisar o regime jurídico do IPTU no CTN e no CTMAB, de modo a forma juízo quanto à procedência ou não do Parecer n. 002/2004 da Procuradoria Geral do Município de Armação dos Búzios.

2.01. Fato Gerador do IPTU: Definição e Ocorrência

92. O IPTU é imposto real, cujo fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, nos termos do *caput* do artigo 32 do CTN e do artigo 34 do CTMAB/1998 (CTMAB/1997, art. 44 [CTMAB/2009, art. 11]). Essa é a definição legal do fato gerador daquele imposto, de competência constitucional dos Municípios.

93. Quem é titular de direito de propriedade, de domínio útil ou de posse de imóvel situado no território do Município de Armação dos Búzios é contribuinte do imposto (CTN, art. 34; CTMBA/1998, art. 36 [CTMAB/2009, art. 14]) – excepcionados os casos de imunidade.

94. O CTN não define o momento da ocorrência do fato gerador do IPTU, deixando a definição à lei municipal. A respeito, dispõe o CTMAB/1998 (art. 47 do CTMAB/1997):

Art. 38. O imposto (IPTU) é anual e seu fato gerador ocorre no primeiro dia de cada exercício financeiro.

Nota Aditiva – CTMAB/2009: “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do IPTU no dia 1º de janeiro de cada exercício financeiro.”.

95. O exercício financeiro do Município de Armação dos Búzios inicia no dia 1º de janeiro e termina no dia 31 de dezembro de cada ano civil (ou ano-calendário). Portanto, a obrigação principal de pagamento do imposto nasce com a ocorrência do fato gerador em 1º de janeiro de cada ano civil, independentemente de qualquer outra condição.

96. O direito do Município de Armação dos Búzios de declarar o nascimento da obrigação tributária de pagamento do imposto e constituir o crédito tributário surge, portanto, no dia 1º de janeiro de cada exercício financeiro. E a exemplo da maioria absoluta dos Códigos Tributários dos Municípios brasileiros, o CTMAB/1998 prescreve que o IPTU deve ser pago integralmente até o último dia útil do mês de janeiro da ocorrência do fato gerador (art. 38) - mas faculta ao Prefeito autorizar o pagamento do imposto em até nove parcelas mensais (art. 38, § 1º).

2.02. Modalidade de Lançamento do IPTU

97. A lei tributária municipal pode escolher a modalidade de lançamento do IPTU, e a maioria absoluta, senão a totalidade, das leis municipais adotam o lançamento de ofício como modalidade de constituição do crédito tributário daquele imposto.

98. Ao elaborarmos – a convite do Poder Legislativo - o projeto de lei complementar convertido no CTMAB/1997, seguimos a orientação das demais leis municipais de eleger o lançamento de ofício como modalidade de constituição do crédito tributário de IPTU, e de atribuir à autoridade administrativa do Município o dever de, ocorrendo o fato gerador, promover a exigibilidade do pagamento do imposto, mediante notificação dos contribuintes (arts. 133, I, a, 144 e 145).

99. Esse regime foi quase integralmente mantido pelo legislador do CTMAB/1998, nos seguintes dispositivos:

“Art. 43 – O lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano será efetuado pela autoridade tributária, mediante expedição de guia ou aviso, salvo quando instituído o regime de autolancamento, de acordo com o artigo 44.

§ 1º - O lançamento do imposto reporta-se-á à data da ocorrência do fato gerador.

§ 2º - A guia ou aviso expedido pela administração tributária constituirá ato de notificação e lançamento do imposto.

§ 3º - A notificação e o lançamento do imposto poderão ser efetuados através de edital publicado, por duas vezes, na imprensa oficial do Município, do qual constará o número de inscrição dos imóveis no Cadastro Imobiliário, o valor do imposto, o prazo e o local de pagamento.

(...)”.

Nota Aditiva – O CTMAB/2009 repete a regra de que o lançamento é efetuado (de ofício) pela autoridade tributária: “Art. 32. O lançamento será feito de ofício, com base nas informações e dados levantados pelo órgão competente, ou em decorrência dos processos de “Baixa e Habite-se”, “Modificação ou Subdivisão de Terreno”, Lançamento, Transferência de Nome, ou, ainda, tendo em conta as declarações do sujeito passivo e de terceiros.”.

100. No regime do CTMAB/1998 (assim como no do CTMAB/1997) o IPTU está sujeito a lançamento de ofício, que é ato privativo da autoridade tributária: ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de proceder ao lançamento e notificá-lo ao contribuinte, por um dos meios legais.

101. A única inovação de fundo introduzida no CTMAB/1998 em relação ao CTMAB/1998 em relação ao CTMAB/1997 é que o primeiro prevê edital como forma de lançamento do imposto e notificação do sujeito passivo (art. 43, § 3º), enquanto o segundo permitia a instituição de outras formas de notificação (inclusive editalícia) pela legislação tributária municipal. No particular, o CTMAB/1998 é taxativo quanto aos meios de notificação do sujeito passivo.

102. O CTMAB/1998 especifica no *caput* do artigo 169 os meios de expedição de notificação dos tributos municipais. No caso do IPTU reafirma no § 3º do seu artigo 43 que a notificação pode ser efetuada por edital publicado por duas vezes, que deverá conter os elementos, ou requisitos,

especificados naquele dispositivo e a identificação do contribuinte, ou devedor.

103. O sistema do CTMAB/1998 quanto ao lançamento e à notificação do IPTU apresenta aparente contradição:

a) no *caput* do artigo 43 prescreve que o lançamento do IPTU será efetuado pela autoridade tributária mediante expedição de guia ou aviso, salvo se adotado o regime de autolançamento do artigo 44;

b) no § 2º do artigo 43 prescreve que a guia ou aviso expedido pela administração tributária constituirá ato de lançamento e notificação do IPTU;

c) no § 3º do artigo 43 autoriza a adoção de edital para lançar o imposto e notificar os contribuintes (hipótese prevista no § 2º), mas prescreve que nesse caso o edital deve ser publicado por duas vezes, na imprensa oficial, e conter o número de inscrição dos imóveis no Cadastro Imobiliário (arts. 41 e 42), o valor do imposto, o prazo e o local de pagamento;

d) entretanto, no Parágrafo único do artigo 169 CTMAB/1998 dispõe: “No caso do IPTU, os sujeitos passivos serão intimados do lançamento, na forma de aviso edital (sic) publicado em jornal de circulação local, com pelo menos trinta dias de antecedência do vencimento”.

104. A contradição aparente está entre a norma do artigo 43 e a norma do Parágrafo único do artigo 169: ora, se é a guia ou o aviso que constitui o ato de lançamento e notificação do IPTU (art. 43, § 2º), podendo esse ato ser formalizado em edital publicado por duas vezes e com os elementos especificados no § 3º do artigo 43, a norma do Parágrafo único do artigo 169 seria contraditória com o regime do artigo 43.

105. Não há, todavia, contradição: a norma Parágrafo único do artigo 169 trata de intimação, e não de notificação do lançamento ao sujeito passivo. Aquela norma contém dois deveres: (a) um explícito, que é o dever da autoridade administrativa de intimar os contribuintes por edital dando conhecimento da expedição da guia de lançamento e notificação (art. 43, *caput*), ou seja, da atividade de lançamento; e, (b) outro implícito, que é o dever do contribuinte de comparecer à repartição fiscal para retirar a guia de lançamento e notificação do imposto relativo ao seu imóvel.

106. O “aviso edital” do Parágrafo único do artigo 169 do CTMAB/1998 não constitui notificação de lançamento, e quem o introduzir no Código certamente pretendeu desonerar a Administração municipal do dever de fazer que as guias de lançamento e notificação do IPTU chegassem aos domicílios

dos contribuintes – gerando para estes o encargo buscar a guia na repartição fiscal.

107. Pelo que se tem notícia, é assim que tem procedido a administração tributária do Município de Armação dos Búzios: expede as guias de lançamento e notificação do IPTU e intima através de edital os contribuintes de que as guias estão disponíveis na Secretaria de Finanças, à qual os contribuintes devem comparecer para retirar as guias e efetuar o pagamento do imposto.

108. Esse procedimento agrava o risco de decadência porque o contribuinte apenas estará notificado do lançamento tributário se comparecer à Secretaria de Finanças para retirar a guia. Como a atividade administrativa de lançamento apenas se completa e encerra com a notificação do contribuinte e o “aviso edital” do Parágrafo único do artigo 169 é ato de intimação, a fase conclusiva (que é a notificação) daquela atividade administrativa fica dependente da iniciativa dos contribuintes de irem retirar as guias de lançamento e notificação.

109. Assente-se que a intimação da expedição da guia por “aviso edital” (sic) publicado em jornal de circulação local não é dispensada quando a autoridade administrativa exerce a faculdade de proceder ao lançamento e à notificação dos contribuintes através de edital publicado por duas vezes na imprensa oficial (CTMAB/1998, art. 43, § 3º). Isto porque o Parágrafo único do artigo 169 prescreve obrigatoriedade (“será”) do “aviso edital” nele mencionado. Nessa situação, o “aviso edital” é medida supérflua, sem utilidade prática, já que o lançamento e a notificação também foram efetuados por edital.

110. Note-se que o Parágrafo único do artigo 169 do CTMAB/1998 (a exemplo o inciso III do mesmo artigo) determina a publicação do “aviso edital” em jornal de circulação local (ou órgão da imprensa local), e não no órgão de imprensa oficial do Município. A publicação apenas é válida e produz efeitos legais e jurídicos se observar o preceito do *caput* do artigo 111 da Lei Orgânica do Município: “A publicação das leis e dos atos municipais se dará no Diário Oficial do Município ou, inexistindo, em jornal local de comprovada penetração nos meios sociais e econômicos, e dois anos ininterruptos de circulação”.

111. Cabe assinalar que a notificação do lançamento do IPTU – qualquer que seja a forma adotada – é nula se não identificar o sujeito passivo e informar os elementos do lançamento, em observância ao disposto no artigo 142, *caput*, do CTN e no artigo 163 do CTMAB/1998.

112. Assinale-se, também, que a Câmara de Vereadores do Município de Armação dos Búzios promulgou o CTMAB/1997 para vigorar por curto prazo (daí o seu artigo 32), enquanto elaborava-se Código Tributário com a participação efetiva do Poder Executivo do Município.

113. Na fase de elaboração do atual CTMAB ficou claro que o Poder Executivo não tinha, até então, tomado as medidas indispensáveis à organização e ao funcionamento eficaz da administração tributária do Município, que, inclusive, carecia de agentes públicos para proceder aos lançamentos e notificações dos tributos e às autuações fiscais. Diante dessa realidade municipal, e tendo em vista que o IPTU era o tributo que poderia gerar maior receita tributária ao Município, em reunião conjunta de vereadores e representantes do Poder Executivo, à qual fomos convidados a participar, realizada na pousada La Mandrágora, propusemos a inclusão no projeto do novo Código de opção do regime de lançamento por homologação para o IPTU – à exemplo do que dispunha o Código Tributário do Município de Cabo Frio aprovado pela Lei n. 53, de 1977 (CTMCF/1977).

114. A razão determinante de tal proposição foi evitar que o Município incorresse em perda de receita tributária em razão de decadência do direito subjetivo de lançar o IPTU ou de prescrição da ação de cobrança, já que o Poder Executivo não tinha organizado satisfatoriamente o Cadastro Imobiliário previsto no artigo 126, I, do CTMAB/1997 (CTMAB/1998, art. 41) e não possuía estrutura administrativa capacitada à atividade administrativa de lançamento e notificação.

115. A adoção da modalidade de lançamento por homologação do IPTU reduziria o risco de decadência e prescrição, e propiciaria ao Município arrecadação de receita do imposto em cada exercício financeiro mediante antecipação do pagamento pelos contribuintes; e o Município teria o prazo de 5 anos para homologar o pagamento antecipado ou proceder de ofício a lançamento suplementar para exigir diferença de imposto apurada na atividade de revisão dos autolançamentos dos contribuintes.

116. A proposta de previsão da modalidade de lançamento por homologação do IPTU foi aceita e regulada no 44 do CTMAB/1998. Entretanto, até hoje o Poder Executivo não se valeu da faculdade legal de instituir o regime de autolançamento do IPTU, assim como, pelo que sabemos, não organizou os órgãos de julgamento de processos administrativos fiscais, indispensáveis à eficácia prática do sistema processual administrativo (Lei Orgânica, arts. 173 e 174; CTMAB/1998, Título I do Livro III).

2.03. Situações Concretas de Decadência e Prescrição

117. Como compete à autoridade administrativa do Município de Armação dos Búzios promover de ofício o lançamento do IPTU, mediante expedição de guia ou aviso (CTMAB/1998, art. 43, *caput*), o direito subjetivo do Município de declarar o nascimento da obrigação tributária e de constituir o crédito tributário respectivo extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (*idem*, art. 165, I).

118. Como o fato gerador do IPTU ocorre no primeiro dia de cada exercício financeiro, a autoridade tributária municipal tem que emitir a guia ou o aviso de lançamento do imposto e notificação do contribuinte até o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

119. Isso significa que as guias de lançamento e notificação do IPTU do exercício financeiro de 1996 teriam que ser expedidas até 1º de janeiro de 1997; as do exercício financeiro de 1997 até 1º de janeiro de 1998; e assim sucessivamente.

120. Se em relação a alguns imóveis até hoje a autoridade administrativa não expediu as guias de lançamento e notificação do imposto dos exercícios de 1996, 1997 e 1998, o Município terá decaído do direito de lançar o imposto.

121. Se as guias foram expedidas e foi publicado edital de intimação, mas contribuintes não compareceram para retirar a guia, não se completou a atividade administrativa de lançamento por falta de notificação dos sujeitos passivos, já podendo ter ocorrido *decadência*; se, nessa hipótese, alguns contribuintes compareceram, retiraram a guia (dando-se por notificados) mas não pagaram o imposto até a data de vencimento, dependendo o exercício financeiro do imposto poderá ter ocorrido *prescrição*:

a) o prazo para pagamento do IPTU é até último dia útil de janeiro do ano-calendário de ocorrência do fato gerador;

b) o decurso do prazo legal para pagamento do imposto (sem impugnação) torna definitivo o crédito tributário, não podendo mais a autoridade administrativa modificar ou revisar o lançamento primitivo – nesse caso, como o crédito tributário tornou-se definitivo com decurso do prazo legal para o seu pagamento, a partir da data do vencimento do crédito tributário corre o prazo de cinco anos para o Município inscrever o crédito em dívida ativa e promover ação de execução fiscal.

122. Terá ocorrido prescrição do direito de ação de cobrança dos créditos tributários de IPTU vencidos e não pagos há mais de cinco anos, se o Município não tiver interrompido o decurso do prazo da prescrição mediante (a) citação pessoal do devedor, (b) protesto judicial ou (c) constituição judicial do devedor em mora (CTN, art. 174, Parágrafo único, I, II e III).

123. Pelo que se tem notícia, até hoje nenhum contribuinte impugnou lançamento de IPTU, mesmo porque o Município não está aparelhado para julgar das impugnações. Mas se existir um ou outro caso de impugnação, a exigibilidade do crédito tributário correspondente fica suspenso (CTN, art. 145, III).

124. Não estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário e não tendo o Município de Armação dos Búzios interrompido o curso do prazo de prescrição, por um dos meios legais, ele não mais pode cobrar imposto vencido e não pago relativos aos exercícios financeiros de 1996 e 1997.

3.0- O PARECER N. 002/2004

125. A conclusão da Procuradoria Geral do Município de Armação dos Búzios no Parecer n. 002/2004 é que não ocorreu prescrição do direito de ação do Município para cobrar IPTU relativo aos exercícios financeiros de 1996 e 1997.

126. Essa conclusão está baseada em Edital publicado na edição de 29-30 de dezembro de 2001 do jornal Folha dos Lagos (“EDITAL”), pelo qual o Município informa a existência de créditos tributários relativos aos exercícios financeiros de 1996, 1997 e 1998 e consigna sua pretensão de recebê-los dos devedores.

127. Verifica-se que no seu Parecer a Procuradoria Geral (a) informa a existência de “vício formal” nos “lançamentos originários”, mas não esclarece a espécie do vício; e (b) autoriza que se infira ela entende que o EDITAL tem natureza jurídica de ato de revisão de lançamento.

128. Com base no que expusemos acerca (a) dos princípios e institutos fundamentais do nosso sistema tributário [tópico 1.0] e (b) do regime legal do IPTU [tópico 2.0], é possível, de plano, concluir que aquele entendimento da Procuradoria Geral é insustentável, apenas justificando-se por dever de ofício.

3.01. Conteúdo do Edital

129. A Procuradoria Geral do Município de Armação dos Búzios certamente não julgou relevante transcrever o EDITAL, de modo a propiciar aos leitores do Parecer n. 002 conhecimento do conteúdo do EDITAL.

130. É o seguinte o teor do EDITAL:

“EDITAL DE REVISÃO DE LANÇAMENTO

I – DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: Nos termos da Lei 5.172/66 do Código Tributário Nacional, do código Tributário Municipal suas alterações e Decretos que as regulamentam (sic), em vigência nas datas de ocorrências dos respectivos fatos geradores e após verificado ocorrência de vício formal nos lançamentos originais ficam os proprietários de imóveis, construídos ou não, localizados no Município, assim como os titulares dos seus domínios úteis e seus possuidores a qualquer título, NOTIFICADOS dos lançamentos do IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano e TSU – Taxas de Serviços Urbanos, relativos aos exercícios de 1996, 1997 e 1998, calculados e cobrados de acordo com a legislação supracitada.

II – DOS PRAZOS PARA PAGAMENTO:

O pagamento poderá ser feito em Conta Única sem incidência de encargos de mora até 30 dias após a publicação do presente edital.

III – DAS PENALIDADES:

Após o vencimento incidirá sobre o valor total lançado juros, multas e demais encargos previstos na Legislação Municipal.

Deverão ser apurados os inadimplentes e promovidos as respectivas inscrições em Dívida Ativa para a promoção de imediata execução fiscal na forma da lei.

IV – DOS LOCAIS DE PAGAMENTO:

As guias poderão ser pagas nas agências bancárias dos bancos do Banco do Brasil, Bradesco, Banerj, Caixa Econômica Federal, Unibanco, Banco Real e Casas Lotéricas, até o vencimento.

V – DA IMPUGNAÇÃO:

O Prazo para reclamação destes lançamentos é de 30 (trinta) dias após a publicação deste.

VI – DAS GUIAS DE RECOLHIMENTO:

As guias para recolhimento dos tributos devem ser diligenciadas pelos contribuintes, junto a Secretaria Municipal de Finanças, dentro dos prazos (sic) estabelecidos neste edital.

Av. José Bento Ribeiro Dantas, 3500

Loja 7 – Manguinhos – Armação dos Búzios – RJ

Tel. (0XX22) 2623-6573

E-mail: pmab@uol.com.br (sic)

Aqueles que mantiverem os dados cadastrais de endereço de correspondência atualizados, receberão as respectivas Guias a época do lançamento original em seus respectivos domicílios tributários, podendo solicitar nova via dentro dos prazos estabelecidos no endereço supracitado. (grifamos)

Armação dos Búzios, 28 de dezembro de 2001

PREFEITURA MUNICIPAL DE ARMAÇÃO DOS BÚZIOS

Secretaria municipal de Finanças”

131. No item I do EDITAL são invocados laconicamente o CTN, o CTMAB, alterações e “Decretos que as regulamentam em vigência nas datas de ocorrência dos respectivos fatos geradores”, e a Secretaria de Finanças informa ter verificado “vício formal” nos lançamentos tributários originais (ou primitivos) do IPTU e da TSU dos exercícios de 1996, 1997 e 1998 – três aspectos relevantes extrai-se de item I do EDITAL:

a) o primeiro é que, nos exercícios financeiros de 1996, 1997 e 1998, a Secretaria de Finanças teria procedido aos lançamentos de ofício de IPTU e TSU, ou, como ali referido, aos “lançamentos tributários originais”;

b) o segundo é que os “lançamentos originais (surpreendentemente todos, sem exceção!) conteriam “vício formal”, que a Secretaria de Finanças entendeu dispensada de declinar no EDITAL, para conhecimento dos sujeitos passivos, ou contribuintes;

c) o terceiro é que o EDITAL constituiria “NOTIFICAÇÃO” de lançamentos tributários resultantes de revisão dos “lançamentos tributários originais”.

132. No item II do EDITAL é fixado prazo de 30 dias para pagamento dos tributos (IPTU e TSU) sem encargos de mora, sob pena de incidência de juros e aplicação de sanções pecuniárias. O não pagamento dos tributos no prazo fixado no EDITAL implicaria imediata inscrição dos créditos tributários como dívida ativa e execução fiscal (item III).

133. A disposição da parte inicial do item IV do EDITAL apenas se aplicava, à evidência, aos contribuintes que não mantinham (à época) atualizado o endereço do seu domicílio tributário no cadastro da Secretaria de Finanças; os que estivessem com esse dado atualizado “receberão as respectivas guias [...] em seus respectivos domicílios tributários”, conforme ressalva expressa consignada na parte final daquele item – tais contribuintes (com os dados cadastrais atualizados) tinham a faculdade (não o dever) de solicitar “nova via dentro dos prazos (sic) aqui estabelecidos no endereço supracitado” (o da Secretaria de Finanças).

134. Embora o EDITAL não esclareça o “vício formal” que macularia os “lançamentos tributários originais”, não consigne o enquadramento legal da nova exigência fiscal, não identifique os sujeitos passivos e não quantifique a obrigação tributária principal de cada sujeito passivo, no seu item IV pretendeu-se assegurar aos sujeitos passivos (mediante reclamação ou impugnação) as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Inócua a ressalva, já que o interessado em apresentar reclamação não saberia o que reclamar.

3.02. Legislação Aplicável

135. Como acima ressaltado, o EDITAL contém referência lacônica ao CTN, ao Código do Município e a decretos, sem precisar a norma legal aplicável a cada exercício financeiro – 1996, 1997 e 1998. O preceito do artigo 144, *caput*, do CTN certamente induziu a autoridade administrativa a incluir no EDITAL a locução “em vigência nas datas de ocorrência dos respectivos fatos geradores”.

136. O CTMAB/1997 foi sancionado e publicado em dezembro de 1997, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1998; e o CTMAB/1998 foi sancionado e publicado em dezembro de 1998, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1999.

137. O princípio constitucional da anterioridade (ou irretroatividade) da lei tributária é barreira intransponível à pretensão de aplicar normas substantivas (ou de direito material) do CTMAB/1997 aos fatos geradores ocorridos nos

exercícios financeiros de 1996 e 1997 e do CTMB/1998 aos fatos geradores ocorridos no exercício financeiro de 1998.

138. Não é demais lembrar que o CTN (art. 104) prescreve que entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte ao da sua publicação os dispositivos de lei que instituem ou majorem impostos e definem novas hipóteses de incidência. As normas substantivas do CTMAB/1997 e do CTMAB/1998 apenas entraram em vigor no exercício financeiro seguinte ao da publicação desses Códigos Tributários, e aquele princípio do CTN aplica-se às normas que formam o sistema normativo da atividade administrativa de lançamento, inclusive a do Parágrafo único do artigo 169 do CTMAB/1998.

139. A lei tributária aplicável nos exercícios financeiros de 1996 e 1997 era (além do CTN) o CTMCF/1977, conforme prescrito na Lei Estadual n. 2.498, de 1995, que criou o Município de Armação dos Búzios: “Art. 6º - O Município de Armação dos Búzios, enquanto não contar com legislação própria, reger-se—á pela do Município de Cabo Frio, obedecidas as disposições da Lei Complementar nº 59, de 22 de fevereiro de 1990”.

140. Reafirme-se: além do CTN, no exercício financeiro de 1998, a lei tributária aplicável era o CTMAB/1997; e aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1999, a lei aplicável é o CTMAB/1998.

141. O CTMCF/1977 é a lei tributária com base na qual o Município de Armação dos Búzios poderia e deveria exercer seu poder de tributar nos exercícios financeiros de 1996 e 1997. A leitura do CTMCF/1977 mostra que ele observa os princípios do nosso sistema tributário inscritos no CTN, e prevê, ao regular o IPTU, que esse imposto é cobrado mediante lançamento de ofício efetuado pela autoridade administrativa, através de expedição de guia; e o lançamento de ofício é considerado regularmente notificado ao sujeito passivo, desde que tenham sido feitas as publicações na imprensa oficial dando ciência ao público da emissão das guias (art. 22º).

142. Não receamos em afirmar a ilegalidade do artigo 22º do CTMCF/1977 ao parecer conferir ao ato de notificação natureza de ato coletivo e impessoal, e não pessoal e individual, que é a natureza da notificação de lançamento tributário: a ilegalidade estaria na regra de atribuir efeito de notificação à publicação de aviso ou comunicado dando ciência ao público da emissão das guias.

143. O ato de notificação, que integra e encerra a atividade administrativa de lançamento, é pessoal e individual, dele devendo constar a identidade do contribuinte, o valor do tributo e a data de pagamento. O artigo 22º do

CTMCF/1977 somente é legal se a sua norma for interpretada no sentido de que todos os elementos essenciais à validade e eficácia da notificação devam constar do edital nele previsto – veja-se, por exemplo, o artigo 43, § 3º do CTMBA/1998, que autoriza a notificação por edital, mas especifica os elementos mínimos que dele devem constar.

144. De qualquer modo, o Município de Armação dos Búzios estava obrigado a aplicar o CTMCF/1997 em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios financeiros de 1996 e 1997, mesmo que a atividade administrativa de lançamento ocorresse em exercício posterior, antes de decaído o seu direito de constituir o crédito tributário.

145. Segundo o regime do CTMCF/1977, a falta de publicação na imprensa oficial do aviso ou comunicado do seu artigo 22º implica que o lançamento tributário não é considerado regularmente notificado, ou seja, não é considerada encerrada a atividade administrativa de lançamento, que é vinculada e obrigatória (CTN, art. 142).

146. A regularidade da notificação é condicionada pelo artigo 22º do CTMCF/1977 à publicação nele prevista: “**desde que** feitas as publicações na imprensa oficial...”. Essa norma tem relevância quando se quer verificar a ocorrência de decadência ou prescrição.

147. No regime do CTMCF/1977, enquanto não extinto o direito de constituir ou cobrar crédito tributário, a Fazenda Pública somente pode efetuar lançamentos complementares (ou suplementares) de IPTU fundada em **erro de fato** verificado nos lançamentos originários ou primitivos. É a norma inscrita no seguinte dispositivo daquele Código:

“Art. 23º - Enquanto não extinto o direito da Fazenda Municipal, poderão ser efetuados lançamentos emitidos ou complementares, estes últimos somente quando decorrentes de erro de fato”.

148. **Erro de fato não é “vício formal”**. Erro de fato é, por exemplo, quantificação a menor do crédito tributário declarado e constituído pela atividade administrativa de lançamento, apenas posteriormente verificado. Vício formal é falta de elemento essencial à validade e eficácia do ato de lançamento e notificação, como, por exemplo, a não identificação do sujeito passivo, ou contribuinte. Tratamos do vício formal no tópico 1.6, ao qual nos reportamos.

149. A distinção entre erro de fato e erro de direito é fundamental na aplicação do artigo 23º do CTMCF/1977, que não autoriza lançamento complementar em razão de erro de direito. Tal distinção é precisada por

GILBERTO DE ULHÔA CANTO (Temas de Direito Tributário, Ed. Alba, 1964, vol. I, pág. 176), MISABEL DERZI (*in* Direito Tributário Brasileiro de Aliomar Baleeiro, 11ª edição, Ed. Forense, pág. 810), SACHA CALMON NAVARRO COELHO (Curso de Direito Tributário, Ed. Forense, pág. 663) e PAULO DE BARROS CARVALHO (Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência, Ed. Saraiva, 1ª edição, pág. 235).

150. GILBERTO DE ULHÔA CANTO, em lição endossada pela doutrina dominante, já assentava em 1964: "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 ato seu por haver mal interpretado o direito, fazendo errônea aplicação sua ao fato."

151. A conclusão é que, em relação aos exercícios financeiros de 1996 e 1997, o Município de Armação dos Búzios apenas poderia proceder a lançamento complementar se o "lançamento original" contivesse erro de fato. Não foi o que se alegou no EDITAL: sua motivação declarada foi a "**ocorrência de vício formal nos lançamentos originais**".

152. Admitindo-se que o EDITAL tivesse natureza de "ato de notificação" de lançamento complementar, sua nulidade e ineficácia seriam inquestionáveis em relação aos exercícios financeiros de 1996 e 1997.

3.03. Nulidade dos Atos de Revisão dos Lançamentos Originais

153. Extraí-se do EDITAL que a Secretaria de Finanças teria realizado atividade administrativa (interna) de revisão dos "lançamentos tributários originais", cujas datas de início e encerramento não constam do EDITAL. É lícito, entretanto, inferir que tal atividade foi encerrada poucos dias antes da expedição (28/12/2001) do EDITAL, pois não é razoável pressupor que a autoridade administrativa, sabendo de "vício formal" de lançamentos tributários, tenha quedado-se inerte por longo tempo.

154. Daquela atividade administrativa teriam resultados atos de revisão dos "lançamentos tributários originais"; entretanto, o seguinte trecho do Parecer

n. 002 informa que a atividade administrativa dos “lançamentos originais” não teria sido encerrada ou completada:

“Mais que isso, percebeu-se que os lançamentos do IPTU dos exercícios de 1996, 1997 e 1998 padecem de vício formal, por omissão da autoridade, consistente em formalidade essencial, que foi a falta de edital de notificação”. (grifamos)

155. Então não se trata de vício formal consistente em falta de formalidade essencial, como alegado pela Procuradoria Geral: trata-se de inexistência do ato final (notificação do sujeito passivo) da atividade administrativa de lançamento, sem o qual a atividade não se encerra ou completa e o crédito tributário não está constituído. Esse aspecto está exposto no tópico 1.5, cabendo lembrar o que diz o Ministro LUIZ FUX no seu voto ali parcialmente transcrito: **“ausente a regular notificação do lançamento, este não se perfaz, não gerando direitos ao Fisco”**.

156. Segundo o Parecer n. 002, a autoridade tributária competente foi omissa, ou seja, negligente na atividade administrativa de lançamento, pois não encerrou tal atividade. Portanto, responde funcionalmente pela negligência, pela omissão, por força do disposto no Parágrafo único do artigo 142 do CTN.

157. A tese defendida no Parecer n. 002 é derrubada pela confissão do Procurador Geral de que a atividade administrativa de lançamento não se completou com a notificação dos contribuintes; ora, então não há que se falar em “lançamentos tributários originais”, que não existiram ao menos de direito. O procedimento de revisão dos “lançamentos tributários originais”, alegado no EDITAL, ou não ocorreu, ou é nulo de pleno direito.

158. Como exposto no tópico 1.06, procedimento de revisão, fundado em situação especificada no artigo 149 do CTN, tem por pressuposto ou requisito a notificação regular do sujeito passivo do lançamento anterior, objeto da revisão. Além dessa condição legal para a revisão, verifica-se que a Procuradoria Geral do Município de Armação dos Búzios tem visão atomista do CTN, somente observando as normas que aparentemente agasalhariam sua tese, esquecendo de outras normas do Código, como a do artigo 145.

159. O que se concluir, não sem espanto, é que o Município de Armação dos Búzios não constituiu os créditos tributários de IPTU dos exercícios financeiros de 1996, 1997 e 1998, restando apurar se algum ou alguns contribuintes, embora não notificados regularmente do lançamento tributário, efetuaram - por iniciativa própria - o pagamento do imposto devido em tais exercícios, o que pode gerar demandas judiciais contra o Município por

indébito tributário. Se não completou-se o lançamento tributário, o Município não podia receber e quitar pagamento a título de IPTU feito contribuinte incauto, estando sujeito à restituição do imposto (CTN, art. 165).

160. Outro aspecto que cabe salientar é que o EDITAL não informa com fundamento em que inciso do artigo 149 do CTN a autoridade administrativa teria praticado os atos de revisão dos “lançamentos tributários originais”. Pelo texto do Parecer n. 002 o fundamento seria o inciso IX, que se refere à omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial. Mas no regime do CTMCF/1977 a revisão apenas cabia no caso de erro de fato, e não de omissão de ato ou formalidade essencial.

161. É nula e ineficaz atividade de revisão de lançamentos tributários regularmente notificados que cujo fundamento legal não seja declarado ao sujeito passivo, de modo a que este possa exercer, sem restrição ou limitação, as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

162. O ônus da prova da ocorrência de pressuposto da atividade de revisão é do Município de Armação dos Búzios. Não foi feito tal prova, certamente por não atendido o pressuposto legal da atividade. É lícita a conclusão quanto à nulidade dos atos de revisão dos “lançamentos tributários originais” dos tributos do exercício de 1998, principalmente se os contribuintes já tiverem pagos os créditos objeto dos “lançamentos tributários originais”. E em relação aos exercícios de 1996 e 1997, os atos de revisão dos “lançamentos originais” são nulos de pleno direito, pelas razões expostas no tópico 3.2.

3.04. Natureza Jurídica, Ineficácia e Nulidade do Edital

163. O EDITAL é ato de intimação dos contribuintes de que a Fazenda Municipal teria procedido à atividade administrativa interna de revisão dos lançamentos de ofício dos tributos dos exercícios financeiros de 1996, 1997 e 1998 e efetuado novos lançamentos (ou lançamentos suplementares).

164. O EDITAL não tem natureza jurídica de “notificação” dos contribuintes dos atos de revisão dos “lançamentos tributários originais” (ou dos lançamentos complementares ou suplementares) porque na sua confecção e publicação não foi observada a norma cogente do artigo 43, § 3º, do CTMAB/1998: “A notificação e o lançamento do imposto (IPTU) poderão ser feitos através de edital publicado, por duas vezes, na imprensa oficial do Município, do qual constará o número de inscrição dos imóveis no Cadastro Imobiliário, o valor do imposto, o prazo e local de pagamento”.

165. O EDITAL não contém número de inscrição de imóvel nem o valor do imposto: é nulo de pleno direito por falta de dois elementos essenciais do ato editalício de lançamento e notificação, exigidos pela lei municipal. Basta essa circunstância para a sua nulidade como ato de lançamento e notificação, não sendo necessário voltar à questão da nulidade por falta de identificação do sujeito passivo (tratada no tópico 2.03).

166. Como ato de intimação que é, o EDITAL não produziu efeito legal ou jurídico que pudesse evitar prescrição. O CTN enumera taxativamente os fatos jurídicos que interrompem o curso do prazo de prescrição (art. 156), e nenhum deles é simples intimação do sujeito passivo.

167. Para interromper a prescrição o Município de Armação dos Búzios deveria ter promovido: (a) citação pessoa de cada contribuinte; (b) protesto judicial; ou (d) medida judicial de constituição de cada contribuinte em mora. Nenhuma dessa medida foi promovida por aquele Município, não resultando, assim, interrompida a prescrição.

168. Certamente o EDITAL foi publicado com base no Parágrafo único do artigo 169 do CTMAB/1998, que é o seu único dispositivo que prevê edital de intimação de lançamento de ofício de IPTU. Ora, como exposto no tópico 3.3, o CTMAB/1998 apenas produziu efeitos jurídicos a partir de 1º de janeiro de 1999, não podendo ser aplicado retroativamente a fatos geradores ocorridos em exercícios financeiros anteriores.

169. Não é autorizada dúvida de que ao publicar o EDITAL a intenção da Secretaria de Finanças não foi notificar os contribuintes dos lançamentos complementares ou suplementares, pois no EDITAL é consignado que os contribuintes que estivessem com os dados cadastrais atualizados receberiam as guias dos novos lançamentos tributários em seus domicílios fiscais. Ou seja, seriam notificados dos lançamentos em seus domicílios, já que a guia constitui o ato de lançamento e notificação do imposto (CTMAB/1998, art. 43, § 2º).

170. Há uma circunstância que, além de eivar de nulidade o EDITAL, causa estranheza inexplicável: é a publicação do EDITAL no jornal Folha dos Lagos.

171. É público e notório que, em razão de licitação, no ano de 2001 o jornal Buziano exercia a função de imprensa oficial do Município de Armação dos Búzios. Essa função é comprovada pela sua edição de 30 de dezembro de 2001: nela há página com seção dos “Atos Oficiais da Prefeitura Municipal de Armação dos Búzios”.

172. Então como explicar a publicação do EDITAL em jornal que não exercia a função de imprensa oficial do Município? Não há explicação que afaste a nulidade do EDITAL por afronta ao preceito de ordem pública do *caput* do artigo 111 da Lei Orgânica do Município.

173. Esse dispositivo da Lei Maior do Município prescreve que a publicação das leis e dos atos municipais se dará no Diário Oficial do Município, e apenas autoriza a publicação em jornal local caso não exista a imprensa oficial.

174. Para evitar mudanças periódicas de jornal, dificultando ou impossibilitando conhecimento seguro e eficaz dos atos legais e administrativos pelos cidadãos buzianos, o Parágrafo único do artigo 111 da Lei Orgânica indica a escolha de um jornal mediante licitação: “A contratação de órgão de imprensa para a publicação das leis e atos municipais será precedida de licitação, em que se levarão em conta as condições de preço, a periodicidade das edições do órgão, sua tiragem e distribuição local”.

175. Essa norma foi por nós incluída no projeto da Lei Orgânica, que elaboramos a pedido da Câmara Municipal, porque não fazia sentido, à época, que o Município arcasse com custos e despesas com a criação e manutenção de um Diário Oficial: tratando-se de município recentemente criado, lógico era autorizar que jornal de tiragem e distribuição local exercesse a função, a posição, de órgão de imprensa oficial.

176. A escolha do jornal que exerceria tal função não ficou ao alvedrio do Poder Executivo ou do Poder Legislativo, mas deveria (e deve) resultar de procedimento licitatório, em cujo julgamento impõe-se observar os critérios de preço, periodicidade, tiragem e distribuição.

177. Havendo jornal que no ano de 2001 exercia a função de órgão da imprensa oficial do Município, todo e qualquer ato normativo ou administrativo só teria validade e eficácia se nele publicado – no caso, no jornal Buziano. É claro que não há impedimento que o Poder Executivo ou Legislativo decida, vez por outra, publicar ato administrativo ou executivo também em outro jornal que circule no território municipal, mas essa publicação não tem o efeito jurídico ditado no artigo 110 da Lei Orgânica – apenas serve como meio de mais ampla divulgação de determinado ato, mas não dispensa a publicação do ato no órgão de imprensa oficial.

178. O EDITAL não foi publicado na última edição do ano de 2001 do jornal Buziano. Destaque-se, ainda, o requisito legal de publicação por duas vezes (duas edições distintas) do edital de notificação de lançamento

(CTMAB/1998, art. 43, § 3º): se o EDITAL constituísse ato de notificação de lançamento, ele também seria ineficaz porque publicado uma única vez.

179. Ao decidirem publicar o EDITAL, uma única vez, no jornal Folha dos Lagos, e não na imprensa oficial do Município, as autoridades do Poder Executivo do inexplicavelmente assumiram o risco (previsível) da não observância do EDITAL por contribuintes ou de sua impugnação perante o Poder Judiciário. E sendo o EDITAL nulo e ineficaz, os contribuintes do IPTU e da TSU não estavam obrigados a observar o seu conteúdo e cumprir suas determinações. Assim, as autoridades administrativas negligenciaram no dever de diligência na arrecadação dos tributos municipais e na preservação de direitos do Município.

3.05. Motivação da Atividade Administrativa de Revisão e dos Lançamentos Complementares

180. Nos dias atuais não há dúvida de as atividades e os atos administrativos devem ter motivação, que deve ser explicitada ao povo. As atividades e os atos administrativos, qualquer que seja a sua espécie ou o seu fim, estão sujeitos aos princípios básicos da legalidade, impessoalidade, publicidade e eficiência (Const. Federal, art. 37, *caput*; Lei Orgânica do Município de Armação dos Búzios, art. 103, *caput*). A atividade pública, ou administrativa, que não observar um desses princípios básicos é ineficaz.

181. A Lei Orgânica do Município de Armação dos Búzios consagra, expressa e categoricamente o requisito da motivação: “Art. 104. A explicitação das razões de fato e de direito dos atos administrativos expedidos pelos órgãos da administração direta, indireta e fundacional, excetuados aqueles cuja motivação a lei reserve à discricionariedade da autoridade administrativa, que, todavia, fica vinculada aos motivos nas hipóteses de os enunciar” (nessa exceção não se enquadram o EDITAL a atividade administrativa de revisão de lançamento tributário).

182. Aquela lei orgânica prescreve, ainda: “A autoridade municipal tem o dever de declarar nulo os próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais...”; e “A autoridade que, ciente de vício invalidador de ato administrativo, deixar de saná-lo, incorrerá nas penalidades da lei pela omissão, sem prejuízos das sanções previstas no art. 37, § 4º, da Constituição da República (art. 104, §§ 1º e 2º).

183. A motivação da autoridade tributária municipal para promover a atividade administrativa de revisão dos “lançamentos tributários originais” dos exercícios de 1996, 1997 e 1998 não está explicitada com clareza e

precisão no EDITAL, que apenas informa que os “lançamentos tributários originais” conteriam “vício forma”, o qual, como visto, implica negativa de existência legal (não de fato) dos “lançamentos tributários originais”.

184. No Parecer n. 002/2004 a Procuradoria Geral do Município de Armação dos Búzios parece pretender explicitar (tardiamente) a motivação da atividade de revisão ou dos lançamentos complementares no seguinte trecho:

“No presente caso concreto, o Município de Armação dos Búzios que, à época primeira de seu surgimento e instalação, carecia de boa vontade (sic) dos administradores o Município de Cabo Frio com a antecipação de Búzios, recebeu os registros e controles tributários do IPTU, vindos daquele Município, mas de uma forma que deixaram dúvidas quanto à sua regularidade.

(...)”

185. Embora possa sensibilizar leitor apressado do Parecer n. 002, tal alegação é de incomum simplismo, não tendo consistência e relevância jurídica e tributária: o fato relevante, confessado no Parecer n. 002, é que o Poder Executivo do Município de Armação dos Búzios teria (a) recebido os “registros e controles tributários do IPTU” e (b) procedido aos lançamentos de ofício do imposto dos exercícios financeiros de 1996, 1997 e 1998, embora não tenha encerrada a atividade administrativa por falta de notificação dos contribuintes. Entretanto, somente no final do ano de 2001 a autoridade administrativa teria se dado conta da falta de notificação dos lançamentos de ofício aos contribuintes.

186. A eventual falha ou inconsistência dos registros e controles tributários do IPTU fornecidos pelo Município de Cabo Frio não é motivação suficiente para a revisão de lançamentos de ofícios efetuados com base em tais registros e controles, especialmente quando a Fazenda Pública tem à sua disposição o regime legal do lançamento por homologação.

187. A falta de explicitação da motivação e do suporte legal eivaram de ilegalidade a atividade administrativa de revisão dos “lançamentos tributários originais” e os novos lançamento fiscal (complementares ou suplementares).

3.06. Danos ao Município: Decadência ou Prescrição

188. O Parecer n. 002 contém declaração da maior gravidade: teria ocorrido “**falta de edital de notificação**” dos “lançamentos tributários originais” de IPTU e STU, referentes aos exercícios de 1996, 1997 e 1998.

189. A Administração tributária do Município teria sido omissa no dever legal de promover a notificação dos sujeitos passivos dos “lançamentos tributários originais”, podendo, como tal omissão, ter causado danos irreparáveis ao Município.

190. O “edital de notificação”, referido no EDITAL, certamente é o previsto no artigo 145, II, do CTMAB/1997 e no artigo 43, § 3º, do CTMAB/1998. Como já destacado, o CTMAB/1997 passou a ter eficácia a partir de 1º de janeiro de 1998 e o CTMAB/1998, a partir de 1º de janeiro de 1999. Nos exercícios financeiros de 1996 e 1997 aplicava-se o CTMCF/1977, que previa publicação de edital para dar ciência da expedição das guias de lançamento, cuja certeza é a do ato de intimação, já que não é obrigatório explicitar os elementos essenciais do ato de notificação.

191. Não tendo sido encerrada a atividade administrativa de lançamento pela notificação dos contribuintes, o Município de Armação dos Búzios terá decaído do direito de constituir os créditos tributários de IPTU e TSU do exercícios financeiros de 1996 e 1997: a norma incidente, na hipótese, é a do inciso I do artigo 173 do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é de 5 anos, contados do primeiro exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

192. Como exposto no tópico 2.01, o IPTU é imposto real cujo fato gerador ocorre no primeiro dia de cada exercício financeiro (1º de janeiro), devendo o Município de Armação dos Búzios proceder aos lançamentos e à notificação dos contribuintes.

193. Neste passo convém repetir as principais regras dos regimes do IPTU no CTMAB/1997 e no CTMAB/1998, bem como destacar regras do regime do imposto no CTMCF/1977:

a) ocorrência do fato gerador: nos dois CTMAB o fato gerador do IPTU ocorre no 1º dia de janeiro de cada exercício financeiro; o CTMCF/1977 não contém norma explícita sobre o momento da ocorrência do fato gerador do IPTU, mas o seu sistema e a natureza do imposto permitem afirmar que, no regime daquele Código, o fato gerador também ocorre no dia 1º de janeiro de cada exercício financeiro. Daí as regras de que: (1) o Poder Executivo fixará anualmente o calendário para a cobrança do imposto (art. 28º); e (2) o prazo para pagamento do imposto devido será fixado por ato da Administração, baixado até o dia 30 de novembro do exercício anterior, prevalecendo, na sua omissão, o prazo aplicável ao exercício financeiro anterior àquele da ocorrência do fato gerador em que é devido o imposto (art. 229º);

b) prazo de pagamento do imposto: o CTMAB/1997 atribui ao Prefeito o dever de baixar decreto até o final do mês de dezembro de cada ano estabelecendo o prazo de pagamento do IPTU devido no exercício financeiro seguinte (art. 103, I); o CTMAB/1998 prescrever que o imposto deve ser integralmente pago até o último dia útil de janeiro do ano-calendário de ocorrência do fato gerador, facultado ao Prefeito autorizar o pagamento em até 9 quotas (art. 39); o CTMCF/1977 (art. 28º c/c art. 229º) contém regime similar ao do CTMAB/1997;

c) decadência: os dois CTMAB reproduzem o regime da decadência do CTN; o legislador do CTMCF/1977 entendeu desnecessário nele reproduzir o regime do CTN sobre decadência;

d) prescrição: os dois CTMAB reproduzem o regime da prescrição do CTN; o legislador do CTMCF/1977 entendeu desnecessário nele reproduzir o regime do CTN sobre prescrição;

e) extinção do crédito tributário: os dois CTMAB reproduzem o regime da prescrição do CTN; o legislador do CTMCF/1977 entendeu desnecessário nele reproduzir o regime do CTN sobre extinção do crédito tributário.

194. Não procede a conclusão do Parecer n. 002, pois em relação aos exercícios financeiros de 1996 e 1997 poderá ter ocorrido:

a) decadência do direito de constituir o crédito tributário, se a diferença de imposto apurada na alegada atividade administrativa de revisão dos “lançamentos tributários originais” não tiver sido até hoje objeto de lançamento regularmente notificado aos contribuintes;

b) prescrição do direito de ação para a cobrança do crédito tributário, se os lançamentos complementares, resultantes da alegada atividade administrativa de revisão, foram notificados aos contribuintes e estes, ou alguns destes, não tiverem até hoje pago o imposto suplementar.

195. Não é só: como não se completou a atividade administrativa relativa aos “lançamentos tributários originais” por falta de notificação regular dos contribuintes, o Município de Armação dos Búzios terá decaído do direito de constituir os créditos tributários objeto dos “lançamentos tributários originais” referentes aos exercícios de 1996 e 1997, se as obrigações correspondentes não tiverem sido pagas pelos contribuintes. Nesse caso, além de não poder lançar a diferença de imposto apurada na alegada atividade de revisão não poderá cobrar o imposto dos “lançamentos tributários originais”.

196. Em relação ao exercício financeiro de 1998, o Município de Armação dos Búzios tem até 31 de dezembro de 2004 para rever os “lançamentos tributários originais”, constituindo os créditos tributários, e notificar regulamente os contribuintes que, até hoje, não tenham sido regulamente notificados e pago o imposto daquele exercício. Se contribuintes, regulamente notificados, não pagarem o imposto até 31 de dezembro de 2002 prescreverá a ação executiva de cobrança dos créditos tributários apurados na alegada atividade administrativa de revisão.

197. É provável que das nulidades das atividades administrativas, dos atos de lançamento e notificação e das omissões das autoridades municipais já tenham resultados perdas de receitas tributárias para o Município – quer em razão de decadência, quer de prescrição.

3.07. Inquérito e Improbidade Administrativa

198. A perda de receita tributária pelo Município, causada por omissão das autoridades administrativa, é fato da maior relevância, que não pode deixar de ser apurado mediante a instauração de inquérito administrativo, pois a atividade de lançamento é obrigatória (CTN, art. 142, Parágrafo único), respondendo funcionalmente o servidor ou a autoridade competente que, por omissão, culpa ou dolo, causou o dano ao Município.

199. O Prefeito, como Chefe do Poder Executivo, não está isento de responsabilidade pela omissão ou culpa de seus subordinados, “porque – como assentado pelo Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA – ele tem o dever legal de controlar e fiscalizar os seus subordinados” (voto proferido, como Relator, no julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial n. 299.830-PE [2001/0004154-0]).

200. As autoridades e os agentes públicos certamente sabem que constitui ato de improbidade administrativa causar lesão ao erário público por ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial para o Município (Lei federal n. 8.429, de 1992, art. 10, *caput*). Diversos são os atos que a lei define como improbidade administrativa, e um deles é agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda (*idem*, inciso X).

201. A Lei Orgânica do Município de Armação dos Búzios prescreve (no art. 84, XI) que são **crimes de responsabilidade** os atos do Prefeito que atentem contra a “proibidade administrativa”, e define (no art.86) como **infração político-administrativa** do Prefeito “**omitir-se ou negligenciar na defesa de dinheiro, bens, rendas, direitos ou interesses do Município**, sujeitos à administração da Prefeitura”.

202. No seu artigo 87, a Lei Orgânica determina que seja promovida (“será promovida”) a **apuração da responsabilidade** do Prefeito, que compete à Câmara Municipal. O processo de apuração da responsabilidade, no âmbito da Câmara Municipal, rege-se pela legislação federal, pela Lei Orgânica e pelo regimento interno da Câmara, cabendo 2/3 dos vereadores receberem a denúncia feita por qualquer um deles. E no caso de infração político-administrativa do Prefeito, a Lei Orgânica (art. 88) faculta à Câmara Municipal, recebida a denúncia e mediante voto favorável de 2/3 dos vereadores, suspender o mandato do Chefe do Poder Executivo.

203. No âmbito do Poder Executivo do Município de Armação dos Búzios deve ser instaurado inquérito administrativo para apurar a efetiva perda de arrecadação tributária de IPTU nos exercícios financeiros de 1996 e 1997 e o agente responsável pela perda, inclusive para verificar eventual infringência da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n. 101, de 2000). E no âmbito do Poder Legislativo pode ser apresentado e acatado requerimento de procedimento para apurar a responsabilidade do Prefeito por omissão e negligência na fiscalização de seus subordinados e na defesa das rendas, dos direitos e dos interesses do Município.

204. A função da Câmara de Vereadores não se limita à produção de leis, pois lhe é comendada pela Lei Orgânica a atribuição, o poder-dever, de exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial do Município (art. 35, VIII), solicitando informações ao Prefeito sobre assuntos referentes à administração (*idem*, XXIV). E, assim, como qualquer órgão ou agente público os membros da Câmara Municipal respondem por omissão no cumprimento de suas atribuições legais e na defesa ou preservação dos direitos e do patrimônio do Município.

É o nosso parecer.

Rio de Janeiro, 23 de setembro de 2004