



A C Ó R D ã O

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 28.801, da Comarca de BELO HORIZONTE, sendo Apelantes: 1º) O JUÍZO; 2º) O PREFEITO DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE e Apelado: ALONSO LAMY DE MIRANDA.

A C O R D A, em Turma, a Terceira Câmara Civil do Tribunal de Alçada do Estado de Minas Gerais, incorporando neste o relatório de fls., e sem divergência na votação, em reexame, reformar a sentença e julgar prejudicado o recurso voluntário, pelos fundamentos constantes das inclusas NOTAS TAQUIGRÁFICAS, devidamente autenticadas, que ficam fazendo parte integrante desta decisão.

Custas, na forma da lei.

Belo Horizonte, 04 de fevereiro de 1986.

---

JUIZ CLÁUDIO COSTA, Presidente e Vogal.

---

JUIZ CUNHA CAMPOS, Relator.

---

JUIZ HUGO BENGTTSSON, Revisor.

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

O SR. JUIZ CUNHA CAMPOS:

"1. Registrei, ao relatar o recurso, que o ora apelado impetrou Mandado de Segurança contra o Prefeito deste Município, isto ao fundamento de que este, sem apoio em lei, e ferindo o artigo 97 do CTN, aumentara os tributos ditos *ilegais* pelo impetrante (fls. 04). A sentença deu agasalho à súplica do contrbuente e daí o reexame necessário (CPC, art. 475, II) e o apelo voluntário (fls. 40 TA).

2. Passo ao reexame necessário e reporto-me às razões pelas quais neguei a segurança, em espécie idêntica. Trata-se do voto que pronunciei ao relatar a Apelação 27.355, voto este acolhido pela Turma Julgadora.

Transcrevo as razões de decidir ali constantes, e que <sup>as</sup> as mesmas pelas quais nego aqui e agora a segurança impetrada pelo recorrido.

A matéria é já conhecida neste Tribunal que definiu sua posição rejeitando a posição da impetrante, ora apelada. A 1ª Câmara pronunciou-se, e, entre outras decisões, lembro a tomada no julgamento da Apelação 27.697. A 2ª Câmara mantém a mesma postura, como se vê no acórdão resultante do julgamento da Apelação 26.527.

Esta 3ª Câmara já firmara seu entendimento, contrário ao esposado pela recorrida, no julgar a Apelação 20.567. Nesta assentada do julgamento proferi voto de onde extraio tópico que será a razão de decidir deste meu pronunciamento:

"Como o mostrou Paulo de Barros Carvalho, a hipótese de incidência tributária contém necessariamente o crité



rio temporal, pois não se concebe situação fora do tempo (Teoria de norma tributária, S. Paulo, 1974, Ed.Lael, págs. 102/122/123. No mesmo sentido Sacha Calmon que localiza o aspecto temporal do fato. Teoria Geral do Tributo, S. Paulo, 1982, Ed.R.T.,pág.93).

Quanto ao IPTU, a cada exercício,ocorridos os pressupostos de incidência da norma, ou seja a adequação da situa<sup>ção</sup> concreta ao desenho abstrato contido no ordenamento jurídico necessário que se defina o comportamento devido a cargo do sujei<sup>to</sup> passivo identificado.

Em se cuidando da obrigação tributária (uma espécie do gênero relações jurídicas tributárias)este comportamen<sup>to</sup> se traduz em dar; dar de regra somas de dinheiro, como o es<sup>clareceu</sup> Forrouge (Derecho Financiero, Buenos Aires,1977, 3ª Ed. de Palma, vol. 1.345/352).

Para precisar esta conduta há que se verifi<sup>car</sup>, portanto, quanto deve pagar o contribuinte. A fixação des<sup>te</sup> montante parte da valorização de determinados elementos da situação concreta, eleitos pela lei segundo critérios.

A este critério chama-se base de cálculo e não se confunde com os aspectos concretos aferidos segundo este cri<sup>tério</sup>.

Geraldo Ataliba prefere o termo base imponí<sup>vel</sup> pelas razões que alinhou (Hipótese de incidência tributária, S. Paulo, 1978, 2ª Ed., Ed. R.T., pág. 112 e seguintes).

A base imponível do tributo em geral seria "um atributo do aspecto material da hipótese de incidência, dimensí<sup>vel</sup> de algum modo; é o peso, o volume, o comprimento, a altura, o valor, o preço" (Ob. e autor cits., pág. 114).

Base de cálculo, ou base imponível, consiste em um critério, a consideração de certo atributo da situação ma<sup>terial</sup>. A partir deste atributo temos um dado suscetível de, apli<sup>cada</sup> uma alíquota, fornecer a quantidade de dinheiro que o con-

tribuinte deva pagar (Ob., ed. cits. nº 46.2, pág. 124).

Observe-se que em determinadas taxas, e raros impostos, diz Ataliba, não há cálculo a ser feito. Todavia, assevera, a base imponible é insita à hipótese de incidência (Ob., ed. cits. nº 42.1).

No caso dos autos, vemos que a fixação do valor do I.P.T.U. demanda cálculo. A base de cálculo é o valor venal e sobre este incide a alíquota.

Voltemos, pois, ao raciocínio.

Esta operação se dá toda vez que ocorre a hipótese de incidência.

Como observamos, um dos elementos da hipótese é o tempo de tal sorte que temos tantas hipóteses de incidência, quantas modificações temporais previstas, porque a norma, ao deseñar a hipótese, prevê o tempo de sua realização.

Becker observou este ângulo e traz, a meu ver, esclarecimento oportuno. "Quando o fato (sentido lato) que realiza a hipótese de incidência consiste num estado de fato, poderia parecer, à primeira vista, que a mesma regra jurídica estaria incidindo duas ou mais vezes sobre a mesma hipótese de incidência realizada, pois o estado de fato é o fato que aconteceu e permanece e que, por isto, pode ser contemplado, ou no momento em que aconteceu (portanto, como fato stricto sensu), ou sob o ângulo de sua duração continuada (portanto, como estado de fato).

Entretanto, refletindo-se, verifica-se que não é a mesma hipótese de incidência realizada que está sofrendo a segunda e sucessivas incidências da mesma regra jurídica.

Esta poderá incidir tantas vezes (anualmente ou diariamente) enquanto durar o estado de fato; o número de incidências dependerá da coordenada do tempo de realização da hipótese de incidência. (Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, 1972, 2ª Ed. Saraiva nº 91, págs.303/304, grifos do autor).



Desenvolve o jurista seu pensamento e sublinha ponto de interesse para o desate da espécie. "A hipótese de incidência poderá consistir no estado de fato com duração de um ano ou de um dia, de modo que ao término do segundo ano ou do segundo dia, logicamente ocorre uma segunda realização de hipótese de incidência. Por exemplo: o chamado imposto de propriedade territorial e predial tem como hipótese de incidência um estado de fato; a existência permanente, durante um ano civil, do imóvel objeto do direito de propriedade; todos os anos, enquanto o imóvel for objeto do direito de propriedade, o imposto será cobrado uma única vez e durante aquele ano não será cobrado outra vez o mesmo imposto, ainda que o imóvel, cada dia, tenha um proprietário diferente" (autor, ob., ed. cit. pág. 304 - grifei).

Assim, a cada ano ocorre uma hipótese de incidência (e só uma) do I.P.T.U., diversa e autônoma, porque a hipótese de incidência se realiza a cada ano.

A circunstância de um imóvel permanecer como propriedade do mesmo contribuinte aparenta que a mesma hipótese de incidência permanece e gera tantos tributos quantos exercícios. Todavia, como Becker o mostrou, a realização da hipótese de incidência é que é outra a cada ano. Isto se faz claro quando percebemos que o aspecto temporal, aqui o lapso de tempo igual a um ano, integra a hipótese, de tal sorte que, enquanto não flui o ano, outra hipótese de incidência não se dá (não se cobra outro IPTU porque o imóvel é vendido), e, por outro lado, esgotado o ano, outra hipótese se realiza.

Dessarte, a cada ano temos uma realização da hipótese de incidência distinta, e também a cada lapso de tempo o imóvel é avaliado (de modo também distinto) para que se calcule o montante do Tributo.

Daí o acerto da posição do eminente Juiz Cláudio Costa ao mostrar que a avaliação do imóvel em um exercício

não se prende a anterior, considerada a autonomia da realização das hipóteses de incidência (ou fatos geradores, se usarmos a expressão do CTN).

A permanência da situação cria a aparência de que se trata da mesma realização da hipótese de incidência, e que, portanto, haveria "reavaliação" do imóvel. Para que se veja reavaliação, em sentido estrito, seria indispensável que mesma fosse a realização da hipótese de incidência, o que não se dá, como o mostrou, a meu ver, Becker, acima referido.

Visto que independentes as realizações das hipóteses de incidência, também o são os lançamentos, pelo que não vejo aumento de tributo através de alegada alteração da base impositiva, ou base de cálculo.

A base permanece inalterada, é o valor venal.

As características de situações concretas avaliadas segundo este critério (valor venal) é que se alteram de um exercício para outro. Como temos dois lançamentos, não vejo ilegalidade em reconhecer, em um ano, um dado valor e, no seguinte, outro".

Percebe-se assim que a alteração do valor atribuído a um imóvel em determinado exercício não se prende ao valor ao mesmo imputado no ano anterior.

Há incidências autônomas, independentes, em cada exercício e, dessarte, o valor dado a um imóvel em determinado exercício não será ponto de referência para o próximo lançamento, considerada esta autonomia de incidência.

Esclareça-se ainda que a expressão monetária do valor de um imóvel, a sua avaliação, representa apenas a concretização de um dado abstrato, que é a base de cálculo, ou base impositiva, no dizer de Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária, 2ª edição, pág. 114). Esta base impositiva, "enquan-



to aspecto da hipótese de incidência" é "um conceito legal" (autor, ob., ed. cit., pag. 115).

Vê-se, pois, que base imponível (ou base de cálculo) é conceito e portanto um dado abstrato. O valor atribuído ao imóvel é dado concreto e representa a realização, no plano do real, do dado abstrato. A diversidade da avaliação, de ano para ano, de um imóvel, não implica necessariamente em alteração do conceito, do dado abstrato. Ele permanece o mesmo, apenas realiza-se de modo diverso, porquanto o mesmo conceito realiza-se em objetos concretos diferentes.

Aqui não se cuida de hipótese de alteração de valores em virtude da inclusão de notas diferentes no conceito, de aspectos novos na própria diferença da base imponível ou base de cálculo. Isto sequer foi alegado. Apenas se sustentou que o valor atribuído ao imóvel sofrera ilegal variação.

Todavia, repetimos, a avaliação do imóvel na da mais representa que a aplicação de critérios. Contudo, ainda que idênticos os critérios (imutabilidade do dado abstrato) o valor concreto se altera porque a realidade se modificou.

O critério aplica-se a uma realidade concreta e mutável. Assim, repetimos, mantém-se o critério, mas a expressão concreta da operação varia porque a realidade medida pelo critério é outra.

Dessarte, a diferença de valores atribuídos ao mesmo imóvel não significará necessariamente alteração de critérios (base imponível ou base de cálculo); poderá representar, e é o caso, apenas a modificação da realidade medida pelo critério.

Esta é mais uma razão pela qual não se pode atrelar o valor de um imóvel em um dado exercício ao valor atribuído ao mesmo imputado no ano anterior."

3. Acrescento ainda que não colhe o argumento expendido pelo apelado no item "III" de seu libelo (fls.05). É

que a Lei 3.681 foi editada em 1983 e sua vigência se deu naquele ano e não em 1984 como quer o contribuinte.

4. Com estas razões de decidir, em reexame necessário, reformo a sentença para negar a segurança, prejudicado o recurso voluntário. Custas do processo e do recurso pelo apelado."

O SR. JUIZ HUGO BENGTTSSON:

"A Constituição veda a instituição e aumento de tributos sem lei (art. 19, I), como exigência específica relativamente à tributação. Tal instância é enfática (art. 153, § 29) e categórica.

O C.T.N. reserva à lei "fixação da alíquota do tributo e da base de cálculo..." (art. 97, nº IV).

Ora,

"A planta de valores consubstancia instrumento dos atos administrativos de lançamentos necessários para concretizar o mandamento abstrato da lei tributária. Baixada por ato administrativo (decreto), constitui-se num ato de execução da lei, para cuja prática é competente o Poder Executivo" (Estudos e Pareceres de Direito Tributário, vol. I, pág. 168, Geraldo Ataliba).

Outrossim, à lei cabe definir a base de cálculo dos tributos, mas não fixar o valor das coisas objeto da tributação em cada caso. Essa é tarefa administrativa (Id., ib., fls. 166).

A lei tributária municipal dá o critério de determinação da base de cálculo de forma genérica e abstrata e a "administração desempenha um trabalho de individualização, através da qual ela se torna praticamente efetiva, alcançando as diversas situações particulares, compreendidas na generalidade do



seu enunciado" (Seabra Fagundes, em "O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário", 4ª ed., Rio, For., pág. 19).

Se a base de cálculo do IPTU nos termos do art. 33 do C.T.N., dá o valor venal do imóvel, como base material e dado concreto; se a atualização da base de cálculo é ato formal e materialmente administrativo, o procedimento da municipalidade não infringe o princípio da legalidade, muito menos há de se considerar inconstitucional sua disposição tributária, pouco importando haja correspondência ou não com os índices de variações das ORTNs.

No mais, ponho-me, inteiramente, de acordo com o eminente Juiz Relator, em reexame, pelo duplo grau de jurisdição, para reformar a r. sentença e denegar a ordem impetrada, prejudicado o curso voluntário."

O SR. JUIZ CLÁUDIO COSTA:

"De acordo."

O SR. JUIZ PRESIDENTE:

"EM REEXAME, REFORMARAM A SENTENÇA E JULGARAM PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO."

JU/Jmra.