

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
Faculdade de Direito de Alagoas – FDA

PEDRO DONATO NETO

**DEFINIÇÃO DOS ASPECTOS JURÍDICOS DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI À
LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ**

MACEIÓ–AL 2024

PEDRO DONATO NETO

**DEFINIÇÃO DOS ASPECTOS JURÍDICOS DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI À
LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ**

Trabalho de conclusão de curso, apresentado à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Dr. Helder Gonçalves Lima

MACEIÓ-AL 2024

**Catálogo na Fonte Universidade
Federal de AlagoasBiblioteca
Central**

Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

D677d Donato Neto, Pedro.
 Definição dos aspectos jurídicos da base de cálculo do ITBI à luz da
 jurisprudência do STJ / Pedro Donato Neto. – 2024.
 50 f.

 Orientador: Helder Gonçalves Lima.
 Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade
Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2024.

 Bibliografia: f. 49-50.

 1. Imposto. 2. Imposto sobre transmissão de bens imóveis. 3. Base de cálculo. I.
Título.

CDU: 342.99:336.2

PEDRO DONATO NETO

**DEFINIÇÃO DOS ASPECTOS JURÍDICOS DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI À
LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ**

Trabalho de conclusão de curso, apresentado
à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL)
como requisito para obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Banca Examinadora:

Orientador: Prof. Dr. Helder Gonçalves Lima
(Universidade Federal de Alagoas)

Examinador: Prof.(a). Dr. Filipe Lobo Gomes
(Universidade Federal de Alagoas)

Examinador: Prof.(a). Mestre Thiago Bomfim
(Universidade Federal de Alagoas)

*Dedico aos meus pais que sempre
acreditaram no meu potencial e foram
meus mentores.*

*Agradeço a todos professores que
transitei na vida acadêmica, que foram
muito importantes para meu
conhecimento jurídico, especialmente ao
Professor Helder pela disponibilidade e
aceitação em ser meu orientador.*

“Quando não puder controlar o que está acontecendo, dedique sua energia a tentar controlar a forma como você está reagindo.”

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é discutir sobre a base de cálculo do ITBI, sobretudo no que diz respeito as teses fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, no julgamento do Resp nº 1937821-SP. Para tanto, a metodologia escolhida foi a pesquisa bibliográfica, permitindo proceder com uma revisão da literatura das principais obras científicas na área do Direito, especificamente do Direito Tributário. Os resultados mostraram que o entendimento da doutrina majoritária e da jurisprudência do STJ convergem no sentido de que a base de cálculo do ITBI é o valor venal do imóvel em condições normais de mercado. Tal orientação enseja as seguintes repercussões: i) a base de cálculo do ITBI não está vinculada a do IPTU; ii) o valor da transmissão declarado pelo contribuinte goza de presunção de que condiz com o valor de mercado, só podendo ser afastado por meio de processo administrativo; iii) não é possível a adoção de valor de referência previamente definido pelo Fisco Municipal para fixação da base de cálculo do ITBI. A conclusão alcançada é de que essas teses jurídicas encontram respaldo no direito pátrio e representam a melhor interpretação das normas do sistema tributário nacional, ainda que a matéria esteja pendente de pacificação pelo Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: Imposto. Transmissão de bens imóveis. Base de cálculo.

ABSTRACT

The objective of this paper is to discuss the ITBI calculation basis, especially with regard to the theses established by the Superior Court of Justice, in the context of a repetitive appeal, in the judgment of Resp No. 1937821-SP. To this end, the methodology chosen was the bibliographic research, allowing us to proceed with a review of the literature of the main scientific works in the area of Law, specifically Tax Law. The results showed that the understanding of the majority doctrine and the jurisprudence of the STJ converge in the sense that the basis for calculating the ITBI is the market value of the property under normal market conditions. This orientation has the following repercussions: i) the ITBI calculation basis is not linked to the IPTU; (ii) the value of the transfer declared by the taxpayer is presumed to be consistent with the market value and can only be removed by means of an administrative proceeding; iii) it is not possible to adopt a reference value previously defined by the Municipal Tax Authorities to set the ITBI calculation basis. The conclusion reached is that these legal theses are supported by Brazilian law and represent the best interpretation of the rules of the national tax system, even though the matter is pending pacification by the Federal Supreme Court.

Keywords: Tax. Transfer of immovable property. Basis of calculation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	09
1 NOÇÕES BASILARES SOBRE O TRIBUTO: ORIGEM, EVOLUÇÃO HISTÓRICA, DEFINIÇÃO LEGAL E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	11
1.1 Origem e evolução histórica.....	11
1.2 Concepção legal de tributo.....	13
1.3 Tributo e suas espécies.....	17
2 DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI.....	23
2.1 Competência tributária.....	23
2.2 Sujeito ativo e sujeito passivo.....	25
2.3 Fato gerador.....	26
3 DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI: perspectivas da doutrina e da jurisprudência.....	35
3.1 Entendimento doutrinário.....	35
3.2 Entendimento do Superior Tribunal de Justiça: tema repetitivo nº 1.113	38
3.3 Análise das teses jurídicas fixadas no tema repetitivo nº 1.113.....	41
CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS.....	49

INTRODUÇÃO

De acordo com o Código Tributário Nacional, a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Móveis – ITBI consiste no valor venal do imóvel. Não obstante, muito se discute na doutrina e na jurisprudência pátria sobre o critério que deve ser utilizado para determinar o valor venal do imóvel para fins de incidência desse imposto.

Neste contexto, o problema que originou esta pesquisa se refere a base de cálculo do ITBI, especialmente no que se refere ao critério adotado para a fixação do valor venal do imóvel. As hipóteses a serem investigadas é se a base de cálculo do ITBI está vinculada à do IPTU, bem como se é legítima a adoção de valor venal de referência previamente definido pelo fisco municipal como critério para a identificação da base de cálculo do ITBI.

Assim, o objetivo geral do trabalho é debater sobre as teses fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, sobre a base de cálculo do ITBI. Dentre os objetivos específicos, destacam-se: a) abordar sobre os principais aspectos que envolvem o tributo; b) dissertar sobre as disposições constitucionais e infraconstitucionais sobre o ITBI; c) analisar os posicionamentos doutrinários sobre a base de cálculo do ITBI.

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, de natureza qualitativa, razão pela qual foi realizada uma revisão de literatura das principais obras científicas na área do Direito, especificamente do Direito Tributário. Além disso, foi utilizada a pesquisa documental, tendo como fonte de informação a legislação pátria, sobretudo a Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional, o Código Civil de 2002 e o Código de Processo Civil de 2015.

O trabalho foi estruturado em três capítulos a fim de proporcionar uma leitura harmoniosa e facilitar a compreensão sobre o assunto em questão. Por essa razão, o primeiro capítulo se destina ao estudo da origem, evolução histórica e concepção legal de tributo, bem como as espécies tributárias. No segundo capítulo será abordado o ITBI, especificamente em relação a competência tributária, aos sujeitos ativo e passivo

e ao fato gerador. Por fim, o terceiro capítulo busca debater sobre a base de cálculo do ITBI, trazendo a perspectiva doutrinária e jurisprudencial.

1 NOÇÕES BASILARES SOBRE O TRIBUTO: ORIGEM, EVOLUÇÃO HISTÓRICA, DEFINIÇÃO LEGAL E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Inicialmente, convém registrar a necessidade de iniciar a abordagem dissertando sobre a origem, a evolução histórica e a definição legal de tributo, assim como pelas espécies tributárias existentes no direito pátrio, estabelecendo premissas importantes para a compreensão do tema objeto do presente trabalho.

1.1 Origem e evolução histórica

O tributo é um fenômeno antigo, que remonta as primeiras civilizações, e que basicamente surgiu da necessidade governamental de obter recursos, em pecúnia e/ou bens, para atendimento de determinadas demandas, seja do próprio governo ou do seu povo.

De acordo com o entendimento de Costa (2019, p. 35), “o surgimento do tributo confunde-se com o da sociedade organizada, porquanto registra-se sua existência desde os primórdios da História da humanidade, como no Egito e nos povos do Oriente”. De modo inicial, “os tributos não constituíam exigências de caráter permanente, mas eram instituídos com o intuito de gerar arrecadação para financiar determinados propósitos, especialmente as guerras”.

Amaro (2019, p. 46) ensina que “tributar (de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir) mantém ainda hoje o sentido designativo da ação estatal: o Estado *tributa*. O tributo (*tributum*) seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus *distribuído* entre os súditos”. Considerando que “o súdito paga o tributo para o Estado, o verbo passou a designar também a ação de pagar tributo, dizendo-se tributário, contributário ou contribuinte aquele que paga o tributo ou que contribui”.

A modalidade de tributo ou a forma de arrecadação podem até ter se modificado com o passar dos tempos, resultado do processo natural de evolução dos povos, mas a necessidade de arrecadar é a realidade implacável de todo e qualquer governo, independentemente do recorte histórico ou político.

Como bem explica Paulsen (2020, p. 22), o Estado “depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos. Isso independe da ideologia que inspire as instituições políticas, tampouco do seu estágio de desenvolvimento”. Por essa razão, a tributação é atividade “inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história”.

Consoante os ensinamentos de Shoueri (2019, p. 246), ao analisar a história da tributação, observa-se que o tributo se desenvolve junto com a própria evolução da civilização, partindo de “um instrumento de opressão e preço de liberdade dos antigos até instrumento da liberdade coletiva do Estado Fiscal, houve por certo uma mudança nas relações entre o soberano e seus súditos”. O que antes era considerado legítimo, proveniente das vitórias da guerra, atualmente seria intolerável e “não mereceria a denominação “tributo” tal instrumento de opressão. O surgimento do Estado de Direito definitivamente exigiu que o poder de tributar se conformasse aos ditames constitucionais”.

Amaro (2019, p. 47-48) leciona que o tributo “resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva”. Em resumo, são receitas derivadas, que se contrapõem às receitas originárias, geradas pelo patrimônio público, “arrecadadas pelo Estado para financiar a despesa pública, seja com a guerra, a defesa contra o inimigo externo e a segurança interna, seja com o bem-estar dos cidadãos”.

Nessa perspectiva, compreende-se o tributo como o produto da arrecadação do Estado, destinado a custear os gastos públicos. É o resultado da ação estatal de tributar, ação esta que deve possuir respaldo em lei, pois a tributação implica na transferência compulsória do patrimônio do particular para o Estado.

Por essa razão, segundo a doutrina de Paulsen (2020, p. 24), buscou-se harmonizar a ação de tributar – “como poder do Estado de buscar recursos no patrimônio privado – com os direitos individuais. As constituições mais recentes enunciam a competência tributária com algum detalhamento e estabelecem limitações

ao poder de tributar”. A partir do momento em que uma Constituição estabelece “quais os tributos que podem ser instituídos, qual o veículo legislativo necessário para tanto e demais garantias a serem observadas, sabe-se, *a contrario sensu*, que o que dali desborda é inválido”.

Desse modo, imperioso se faz estudar a concepção legal de tributo no ordenamento jurídico pátrio, como ponto de partida para uma melhor compreensão das espécies tributárias e, posteriormente, do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI.

1.2 Concepção legal de tributo

A leitura da Constituição Federal de 1988 deixa claro que o Estado Brasileiro deve cobrar tributos. Apesar disso, o legislador constituinte não enveredou na missão de definir o que é tributo.

Conforme disserta Shoueri (2019, p. 278):

A expressão “tributos” aparece em 13 dispositivos constitucionais, que vão desde atribuições de municípios (art. 30, I) e regiões (art. 43, III) até o sistema tributário nacional. O art. 145 da Constituição fala em “tributos” a serem instituídos pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios; o art. 146 prevê normas gerais sobre a legislação tributária; o art. 150 prevê que não se instituem ou majorem “tributos” sem lei (inciso I) nem de modo retroativo ou sem respeitar a anterioridade (inciso III), ou com efeito confiscatório (inciso IV), ou que limitem tráfego de pessoas e bens (inciso V); as isenções e outros benefícios são objeto de lei específica (art. 150, § 6º); também se vedam “tributos” não uniformes e a concessão de isenção de “tributos” estaduais ou municipais pela União (art. 151), além de o art. 162 exigir a divulgação do montante dos “tributos” arrecadados.

Observa-se, que a Carta Magna institui um sistema de natureza constitucional para os tributos no Brasil, e a doutrina pátria, a partir das normas que compõem esse sistema, conseguiu extrair algumas características do que o legislador constituinte designou por tributo.

Costa (2019, p. 143) aduz que o conceito de tributo pode ser obtido da própria Constituição, consistindo em uma relação jurídica composta por Estado e contribuinte, proveniente de “determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa

exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio”. Ressalta-se, que “essa situação fática pode ou não estar vinculada a uma atuação estatal. Em todos os casos, porém, revestirá conteúdo econômico, sem o qual nenhuma hipótese pode dar suporte à instituição de tributo”.

Paulsen (2020, p. 52) sustenta que a Carta Magna oferece o conceito de tributo ao definir as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias. Em síntese, tributo é prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes públicos, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, que decorre de caso previsto em lei que demonstre sua capacidade contributiva ou que revele atividade estatal a elas diretamente relacionada, a fim de obter recursos para o financiamento da máquina pública, seja de ações específicas realizadas pelo próprio Estado ou por terceiros em prol do interesse público.

Apesar da doutrina ter desenvolvido o conceito de tributo a partir da leitura da Constituição Federal de 1988, especificamente das normas que integram o sistema tributário nacional, o próprio texto constitucional designa ao legislador complementar a missão de definir o que é tributo, nos termos do art. 146, inc. III, alínea a), da CRFB/88¹.

O Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que foi recepcionada como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, traz a definição legal de tributo no seu art. 3º, que dispõe: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Um dos primeiros elementos que chama à atenção no conceito legal de tributo é o termo “prestação”. Na perspectiva de Schoueri (2019, p. 282), “ao empregar o termo ‘prestação’, o legislador complementar já informa que se pode falar em ‘obrigação tributária’, já que a prestação é o objeto do cumprimento de uma

¹ Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (a) definição de tributos [...].

obrigação”. Com isso, tem-se a ideia “de que, uma vez pago o tributo (a prestação), estará encerrado o vínculo (obrigacional) que unia Fisco e contribuinte. Ou seja: não há uma sujeição contínua e ilimitada; há mera obrigação, sujeita a um término”.

Carvalho (2019, p. 65-66) leciona que “prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal – o ‘permitido’)”. À vista de que essa prestação deve ser cumprida, independentemente da vontade do sujeito passivo, “concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária”.

Ademais, a noção de que essa prestação possui caráter pecuniário, ou seja, é uma prestação em dinheiro, se extrai da própria sequência do texto legal, na parte que dispõe “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”. Já a compulsoriedade de tal prestação consiste no fato de que não depende da vontade das partes, mas decorre da lei, que é o veículo apropriado a introduzir o tributo no mundo jurídico.

À luz da doutrina de Costa (2019, p. 143-144), embora a definição legal de tributo seja redundante, amolda-se ao seu perfil constitucional e realça a sua essência, na medida em que estabelece que “se trata de uma relação jurídica mediante a qual o credor ou sujeito ativo – no caso, o Fisco – pode exigir do devedor – o sujeito passivo ou contribuinte – uma prestação em dinheiro, exigível mediante lei e inconfundível com uma sanção”. Ademais, vale dizer que é uma obrigação legal, pois “nasce pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo, portanto, compulsória”.

Acompanhando esse raciocínio, Amaro (2019, p. 49), argumenta que o caráter pecuniário do tributo se refere a prestação em moeda, e a sua compulsoriedade denota que é um dever “imposto pela lei, abstraída a *vontade* das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias”. O fato de ser uma prestação instituída em lei se relaciona a origem legal do tributo, reforçando “a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária”.

Ao estabelecer que o tributo não é sanção de ato ilícito, quis o legislador complementar assegurar que o pagamento do tributo não está relacionado ao cometimento de alguma ilicitude pelo sujeito passivo, isto é, o ato ilícito não constitui fato gerador da obrigação tributária.

Como bem esclarece Paulsen (2020, p. 54), “as diversas espécies tributárias não guardam nenhuma relação com o cometimento de ilícitos pelos contribuintes. Daí se extrai, pois, a noção de que tributo não constitui sanção de ato ilícito”. Logo, não se deve “confundir o tributo em si com a receita, também derivada e compulsória, que são as multas por prática de ato ilícito, fundadas no poder de punir, e não no poder fiscal”.

Carvalho (2019, p. 66) aduz que um “traço sumamente relevante para a compreensão de ‘tributo’ está objetivado nessa frase, em que se determina a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária”. Isto porque, considerando que os fatos “ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários”.

Finalmente, a cobrança da prestação pecuniária deverá ser por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, o que significa dizer que existe um procedimento legal para exigir essa prestação e que a Administração Pública não deve agir de forma discricionária.

Nas palavras de Schoueri (2019, p. 304), “o procedimento de cobrança é regrado e, na determinação do Código Tributário Nacional, não deve haver espaço para qualquer decisão da Administração quanto à sua conveniência”. Noutros termos, a Administração Pública “deve apenas seguir o que for determinado pelo legislador e este não pode abrir espaço para aquela exercer seu juízo de conveniência e oportunidade na atividade de cobrança”.

Em relação a plena vinculação, Paulsen (2020, p. 55-56) entende que “ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte”. Além disso, impõe a Administração “o

fiel cumprimento da legislação tributária, incluindo todos os atos regulamentares, como instruções normativas e portarias”.

Dito isto, observa-se que o conceito legal de tributo apresenta diversos elementos fundamentais para a sua compreensão. Embora o legislador tenha cometido algumas redundâncias, conforme aponta uma parcela da doutrina, é inegável a relevância que tal definição exerce para o estudo do tributo.

1.3 Tributo e suas espécies

Inicialmente, convém registrar que não há um entendimento doutrinário unânime em relação as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro, sendo uma discussão antiga, mas que se perpetuou ao longo de décadas, resultando em diversas teorias.

A teoria bipartida sustenta que existem duas espécies de tributos, que são os impostos e as taxas, tendo como defensores os doutrinadores Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker. Já a teoria tripartida argumenta pela existência de três espécies tributárias, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, tendo como expoentes os doutrinadores Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carraza. Por sua vez, a teoria quadripartida defende que existem quatro espécies tributárias, os impostos, as taxas, as contribuições (de melhoria e gerais) e os empréstimos compulsórios, que é amparada pelos doutrinadores Luciano Amaro e Ricardo Lobo Torres.

Na atualidade, a teoria adotada de forma majoritária pela doutrina é a quinquipartida, que argumenta pela existência de cinco espécies tributárias, notadamente: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios. Ressalta-se, que a teoria quinquipartida é a adotada pelo Supremo Tribunal Federal já a algum tempo.

No julgamento do RE nº 146.733-9/SP, em 29 de junho de 1992, o Pleno da Suprema Corte se manifestou sobre as espécies tributárias à luz da Constituição

Federal de 1988, conforme voto-condutor proferido pelo Relator, Ministro Moreira Alves, nesses termos:

De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (BRASIL, 1992).

Sem adentrar no mérito em relação aos critérios adotados por cada uma das teorias, tampouco sem se filiar especificamente à teoria quinquipartida, cabe analisar sucintamente o que se entende por impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

O imposto encontra fundamento no art. 145, inc. I, da CRFB/88². Não obstante, sua definição legal está no art. 16 do CTN, que o conceitua como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Paulsen (2020, p. 70) explica que “os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte”. Por este motivo, as normas de competência dos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal de 1988, “indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana”.

Amaro (2019, p. 63-64) ensina que “o fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte”. Logo, para cobrar imposto do contribuinte “não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte”.

² “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos;”.

As taxas encontram suporte no art. 145, inc. II, da CRFB/88, que dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; (BRASIL, 1988).

O conceito de taxa está no art. 77 do CTN, que o define como o tributo cobrado por qualquer um dos entes federativos, “no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

Schoueri (2019, p. 304) leciona que “as taxas são devidas ‘em razão’ de uma atividade do Estado, a qual pode caracterizar o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis”. Em qualquer uma das situações, “a taxa é paga porque alguém causou uma despesa estatal. A ideia é que, se um gasto estatal refere-se a um contribuinte, não há razão para exigir que toda a coletividade suporte”.

Costa (2019, p. 153-154) assevera que as taxas “são inconfundíveis com os impostos, pois os fatos que podem dar suporte à instituição destes jamais poderão constituir hipóteses de incidência daquelas, e vice-versa”. Ademais, considerando que a base de cálculo representa a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência do tributo, “como as materialidades de impostos e taxas são absolutamente distintas – diante da vinculação, ou não, da situação fática a uma atuação estatal – jamais poderá uma taxa, validamente, ter base de cálculo própria de imposto”.

A contribuição de melhoria encontra amparo no art. 145, inc. III, da CRFB/88. Embora o legislador constituinte não tenha se debruçado na elaboração de um conceito para esse tributo, indicou expressamente que o mesmo é decorrente de obras públicas³.

³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A definição de contribuição de melhoria está no art. 81 do CTN, sendo cobrada por qualquer um dos entes federativos, no âmbito de suas respectivas competências, sendo “instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”.

Pausen (2020, p. 77) explica que por conta da realização de “obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue”. Por óbvio, se existir vantagem direta para alguns cidadãos, é legítimo que o seu patrocínio “não se dê por toda a sociedade igualmente, mas especialmente por aqueles a quem a obra aproveite. O STF é claro no sentido de que a melhoria a que se refere o art. 145, III, da CF é necessariamente a valorização imobiliária”.

Amaro (2019, p. 85) disserta que a valorização dos imóveis contíguos “é diretamente proporcional à melhoria que advenha da obra pública. A valorização é a *medida* da melhoria. À vista do engate necessário entre melhoria e valorização, onde esta inexistir, descabe, a nosso ver, a contribuição”. Desse modo, o tributo não se justifica pela mera realização da obra, sendo necessário “que haja mais-valia, agregada ao patrimônio do contribuinte, mas, além disso, requer-se que essa mais-valia decorra de obra pública (uma avenida, por exemplo), para que se justifique a cobrança”.

As contribuições encontram amparo no art. 149 da CRFB/88, que estabelece:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 1988).

A partir da leitura da norma constitucional, depreende-se que as contribuições se dividem em três subespécies: i) contribuições sociais; ii) contribuições de intervenção no domínio econômico; iii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Ademais, as contribuições sociais se subdividem em dois grupos: i.i) contribuições de seguridade social; i.ii) contribuições sociais gerais.

De acordo com o entendimento de Costa (2019, p. 168), uma característica peculiar da contribuição é que a “sua instituição está autorizada para que funcione como instrumento de atuação da União, estando atrelada ao atendimento de uma das finalidades constitucionalmente apontadas”. Desse modo, as contribuições se destacam constitucionalmente por suas finalidades, sendo tributos vinculados que “podem revestir a materialidade de imposto ou taxa, mas com eles não se confundem”.

Paulsen (2020, p. 80) ensina que existem situações em que o Estado atua, que “não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes”. O custeio dessas ações, que se busca desse grupo de contribuintes, é realizado por meio de contribuições, que “não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um”.

Finalmente, quanto aos empréstimos compulsórios, sua base legal está no art. 148 da CRFB/1988, que dispõe:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, 1988).

Conforme as lições de Paulsen (2020, p. 79), “os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação constitucional está na sua finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente”. Uma marca bastante particular e exclusiva desse tributo consiste na “promessa de devolução, sem a qual não se caracteriza tal espécie tributária. Quando do pagamento do empréstimo compulsório, incide a norma que, prevendo a sua restituição, gera direito subjetivo do contribuinte a tal prestação futura”.

Na perspectiva de Carvalho (2019, p. 73), é importante realçar a natureza tributária dos empréstimos compulsórios, que “satisfazem, plenamente, as cláusulas que compõem a redação do art. 3º do Código Tributário Nacional, tido como expressão eloquente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por ‘tributo’”. Aliás, não há qualquer prejuízo em relação ao “*plus* representado pela necessidade de restituição, ínsita ao conceito de ‘empréstimo’, porque bem sabemos que o nome atribuído à figura ou o destino que se dê ao produto da arrecadação nada acrescentam à natureza jurídica do tributo”.

Feitas essas considerações a respeito as espécies tributárias, convém analisar, no próximo capítulo, uma das espécies de impostos previstas no ordenamento jurídico pátrio, que é o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis.

2 DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI

O imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI, também denominado por algumas legislações municipais como imposto de transmissão *inter vivos* – ITIV, tem causado bastante discussão na doutrina e jurisprudência pátria, sobretudo quando se trata da definição de sua base de cálculo. Não obstante, antes de adentrar nessa celeuma, é de fundamental importância abordar sobre a competência para instituição do tributo, os sujeitos da relação jurídico tributária e o fato gerador.

2.1 Competência tributária

Na égide do Código Tributário Nacional, instituído por meio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o imposto sobre a transmissão de bens imóveis era de competência dos Estados. É o que se depreende da leitura do *caput* do art. 35 do CTN⁴. Entretanto, com o advento da Constituição Federal de 1988, a competência para a instituição do ITBI passou a ser dos Municípios.

Em relação a prerrogativa de instituir o tributo, Harada (2020, p. 259) informa que este imposto “voltou para a competência impositiva do Município com o advento da Constituição de 1988”. Desse modo, “a transmissão causa mortis, bem como aquela operada a título gratuito, continuam na competência tributária dos Estados-membros”.

Conforme esclarece Machado Segundo (2019, p. 441), o Código Tributário Nacional “contém algumas disposições sobre o antigo “imposto sobre transmissão de bens imóveis”, que era estadual. A CF/88 extinguiu esse imposto, criando, em seu lugar, o ITBI (municipal) e o ITCD (estadual)”. Por essa razão, o ITBI se sujeita, naquilo que couber, “ao que está estabelecido nas ‘normas gerais’ estabelecidas nos arts. 35

⁴ Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

a 42 do CTN. Tais ‘normas gerais’, naturalmente, devem ser interpretadas à luz das transformações efetuadas pela CF/88 no trato da matéria”.

Com a promulgação da Carta Magna de 1988, o ITBI foi estabelecido no art. 156, inc. II, nesses termos:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

A leitura do comando constitucional deixa claro que a competência para instituição do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis é dos Municípios. Ressalta-se, que a competência é do Município de situação do bem, conforme dispõe o inc. II, do § 2º, do próprio art. 156 da Carta Magna⁵.

De acordo com as lições de Alexandre (2017, p. 751), “como o ITBI incide apenas sobre a transferência de bens imóveis e direitos a eles relativos, a regra relativa ao Município competente para a cobrança é única e bastante simples. O imposto compete ao Município da situação do bem”. Por essa razão, “se um imóvel está localizado em Belo Horizonte – MG, pertence a um proprietário domiciliado em Unai – MG e é alienado a alguém domiciliado em Goiânia – GO, o imposto caberá a Belo Horizonte, Município da situação do bem”.

Embora seja um imposto de competência municipal, como o Distrito Federal é formado por regiões administrativas, a competência para instituição do ITBI é desse ente federativo. Aliás, tal competência encontra amparo no art. 147 da CRFB/1988, que prevê: “competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais”.

Acompanhando essa linha de raciocínio, Alexandre (2017, p. 751) explica que “se o imóvel estiver localizado em quaisquer das cidades do Distrito Federal, a este

⁵ Art. 156 [...] § 2º O imposto previsto no inciso II: [...] II - compete ao Município da situação do bem.

caberá o imposto, pois o Distrito Federal não é, e nem pode ser, dividido em Municípios”.

Vale destacar, a necessidade de edição de lei municipal para a efetiva instituição do ITBI e para que o respectivo ente federativo possa regularmente exigir o cumprimento de tal prestação.

Nesse sentido, Machado Segundo (2019, p. 442) assevera que “embora a Constituição atribua competência aos Municípios e o CTN estabeleça normas gerais a serem seguidas por eles, será cada Município, através de lei própria, que deverá criar o ITBI”. Noutros termos, a Carta Magna e o Código Tributário Nacional “apenas ‘autorizam’ os Municípios a criarem o imposto, mas não suprem a necessidade de que seja editada uma lei municipal”.

Desse modo, cabe a legislação municipal ou distrital definir todos os elementos da relação jurídico-tributária pertinente ao ITBI, tais como, sujeito ativo, sujeito passivo, fato gerador, base de cálculo, alíquota etc., desde que observada as normas gerais previstas no CTN.

2.2 Sujeito ativo e sujeito passivo

A pessoa jurídica de direito público apta a atuar como sujeito ativo na relação jurídico-tributária são os Municípios e o Distrito Federal, cabendo-lhes cobrar o recolhimento do ITBI, conforme dispõem, respectivamente, os arts. 156 e 147 da CRFB/88.

No que diz respeito ao sujeito passivo da obrigação de pagar o ITBI, tem-se duas figuras, conforme o disposto no parágrafo único do art. 121 do CTN, notadamente: o contribuinte, aquele que possui “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (inc. I), e o responsável, aquele que, “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (inc. II).

Dito isto, o art. 42 do CTN estabelece que o contribuinte do ITBI é “qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”. Por força do disposto na parte

final da referida norma, depreende-se que caberá à legislação do respectivo Município ou do Distrito Federal eleger a pessoa obrigada ao pagamento do imposto.

Alexandre (2017, p. 755) sustenta que “o legislador municipal tem autonomia para a definição legal do contribuinte do ITBI, desde que a indicação recaia sobre uma das partes da operação tributada”. Isto porque, segundo o disposto no “art. 121, parágrafo único, I, do CTN, o contribuinte deve possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação”.

Nessa perspectiva, Paulsen (2020, p. 552-553) argumenta que a legislação municipal pode definir como contribuintes “o adquirente, na compra e venda, cada um dos permutantes em relação ao imóvel ou ao direito adquirido por permuta, e o cedente nas cessões de direitos, mas o transmitente e o cessionário respondem solidariamente”.

Em relação ao responsável pelo pagamento do ITBI, Costa (2019, p. 425) disserta que:

É a hipótese, por exemplo, do art. 134, VI, CTN, que estabelece que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, responderão pelos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis “os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício”. Assim, se numa compra e venda de bem imóvel, por ocasião da lavratura da escritura, tais pessoas não verificarem o recolhimento do ITBI pelo contribuinte, poderão vir a arcar com o ônus do pagamento do tributo.

Insta salientar que, na hipótese levantada pela referida autora, existe a necessidade de previsão na legislação municipal ou distrital que defina as pessoas que poderão figurar como responsáveis pelo pagamento do tributo.

2.3 Fato gerador

A leitura conjugada do art. 156, inc. II, da CRFB/88 e do art. 35 do CTN, possibilita extrair o fato gerador do ITBI, que é a “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos

reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”.

O primeiro aspecto que merece destaque é o fato de que o ITBI incide sobre a transmissão entre pessoas vivas, a qualquer título e por ato oneroso. Tal aspecto é relevante porque estabelece a principal diferença entre o ITBI e um outro imposto, notadamente o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD.

Machado Segundo (2019, p. 440) leciona que “a exigência de que a transmissão seja por *ato oneroso e inter vivos* é feita para diferenciar o âmbito de incidência do ITBI em relação ao âmbito do imposto estadual incidente sobre transmissões *causa mortis* e sobre doações (CF/88, art. 155, I)”. Isto porque, se o imóvel for transmitido “em virtude da morte (p. ex., como herança), ou por doação, é devido o ITCD ao Estado-membro. Se, diversamente, o imóvel for objeto de transmissão entre pessoas vivas, e essa transmissão for onerosa, incide o ITBI, devido ao Município”.

Vale destacar, nas palavras de Paulsen (2020, p. 550), que para fins de incidência do ITBI, “a transmissão *inter vivos* é a transferência do direito de uma pessoa a outra por força de um negócio jurídico”. Por essa razão, não se deve confundir a transmissão *inter vivos* “com a aquisição originária da propriedade, que não se sujeita à incidência deste imposto porque não implica transmissão”.

Acompanhando essa linha de raciocínio, Harada (2020, p. 259-260) argumenta que “como a transmissão pressupõe uma vinculação, decorrente da vontade ou da lei, entre o titular anterior (promitente) e o novo titular (adquirente) descabe a cogitação de imposto em se tratando de aquisição originária”. É o caso, por exemplo, da usucapião, posto que “inexiste qualquer vínculo entre aquele que perde o direito de propriedade e aquele que o adquire. Por isso, o STF vem acoimando de inconstitucionais as leis que instituem esse imposto nos casos de aquisição por usucapião”.

Em relação ao objeto dessa transmissão *inter vivos* que sofrerá a incidência do ITBI, é possível observar três possibilidades: i) bens imóveis, por natureza ou acessão

física; ii) direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; iii) cessão de direitos a sua aquisição.

Na perspectiva de Machado Segundo (2019, p. 440-441):

Não importa a que título ocorre a transmissão, desde que a mesma seja onerosa. Sua causa pode ser um contrato de compra e venda, uma permuta, uma dação em pagamento etc. Também não é necessário que a transmissão seja do próprio imóvel (a rigor, do direito de propriedade sobre o mesmo): o ITBI também pode incidir sobre a transmissão de direitos reais sobre o imóvel (p. ex., enfiteuse, direitos inerentes à condição de promitente comprador, direito de superfície, usufruto etc.). Tudo dependerá de como dispuser a lei de cada Município, ao criar o tributo. Não integra a competência municipal, porém, a transferência de direitos reais de garantia (p. ex., hipoteca) que não pode ser eleita como fato gerador do ITBI.

Observa-se, pois, que a compreensão do âmbito de incidência desse tributo depende de conceitos elaborados pelo Direito Civil. Até porque, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos de direito privado, conforme prevê o art. 110 do CTN⁶.

De acordo com o disposto no art. 79 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que instituiu o Código Civil, “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”.

A partir desse dispositivo legal, Cassone (2018, p. 474) explica que “são imóveis ‘por natureza’ os que estão em seu estado natural (terrenos e outras áreas), enquanto os imóveis ‘por acessão física’ são os bens que se acoplam ou se integram ao imóvel”.

Convém registrar que, para efeitos legais, consideram-se imóveis “os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram”, nos termos do art. 80, inc. I, do CC/2002. Ressalta-se, que o rol de direitos reais encontra previsão no art. 1.225 do Diploma Civil, que estabelece:

Art. 1.225. São direitos reais:

I - a propriedade;

II - a superfície;

⁶ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

- III - as servidões;
- IV - o usufruto;
- V - o uso;
- VI - a habitação;
- VII - o direito do promitente comprador do imóvel;
- VIII - o penhor;
- IX - a hipoteca;
- X - a anticrese.
- XI - a concessão de uso especial para fins de moradia;
- XII - a concessão de direito real de uso;
- XIII - a laje;
- XIV - os direitos oriundos da imissão provisória na posse, quando concedida à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios ou às suas entidades delegadas e a respectiva cessão e promessa de cessão. (BRASIL, 2002).

Ao analisar a referida norma, Alexandre (2017, p. 750) sustenta que, “a rigor, como a propriedade é legalmente definida como direito real, é correto afirmar que o ITBI incide sobre a transmissão onerosa de direitos reais, exceto os de garantia”. Em outras palavras, “estão excluídas do campo de incidência do ITBI as transmissões de direitos reais de garantia (penhor, hipoteca e anticrese). Como o penhor se refere a bens móveis, as exceções são apenas a hipoteca e a anticrese”.

Além dos bens imóveis e dos direitos reais sobre imóveis, a cessão de direitos imobiliários também está no âmbito de incidência do ITBI, desde que a transmissão ocorra entre pessoas vivas e por ato oneroso, segundo estabelece o texto constitucional.

Harada (2020, p. 259) ensina que, para efeito de incidência do ITBI, “a cessão de direitos imobiliários é equiparada à transmissão de propriedade, o que é muito justo, pois ninguém ignora que nos dias atuais as cessões de direito configuram instrumentos de transmissão econômica de bens imóveis”.

Insta salientar, que para uma parcela majoritária da doutrina brasileira, o compromisso de compra e venda não tem o condão de deflagrar o fato gerador do ITBI, de modo que a transmissão *inter vivos* só ocorrerá com o registro do título no competente Cartório.

Alexandre (2017, p. 754) leciona que “no direito brasileiro, a transmissão da propriedade imobiliária ocorre mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis, de forma que, antes do registro, o alienante continua na condição de dono do imóvel”. Assim, o fato gerador do ITBI não ocorre por ocasião do compromisso de compra e venda, “uma vez que se trata de contrato preliminar, que não transmite imediatamente direitos reais nem configura cessão de direitos à aquisição, podendo ou não se concretizar em contrato definitivo”.

Cassone (2018, p. 473) explica que “transmissão é o gênero, que comporta várias espécies, e designa o ato de transmitir a propriedade imóvel”. Considerando que o “transmitir” é um termo jurídico, por imposição do direito pátrio, “a simples outorga de uma ‘escritura pública’ não é suficiente para transmitir o ‘direito de propriedade’ de um imóvel, pois somente o seu registro na circunscrição competente do ‘Registro de Imóveis’ é que caracterizará o ato de transmitir”.

É o que dispõe o art. 1.227 do CC/2002, nesses termos: “Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código”.

Ratificando o previsto no referido dispositivo, o art. 1.245 do CC/2002, estabelece que: “Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis”. Ademais, o parágrafo primeiro do referido dispositivo prevê que “enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel”.

Analisando tais dispositivos do Código Civil de 2002, Paulsen (2020, p. 550) sustenta que “a transmissão de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos dá-se mediante registro do respectivo título (como a escritura de compra e venda) no Cartório de Registro de Imóveis”.

Nesse sentido, Harada (2020, p. 260) disserta que:

[...] o fato gerador desse imposto, eleito pelo art. 35, II, do CTN em obediência ao disposto no art. 156, II, da CF, é uma situação jurídica, qual seja, a transmissão de propriedade imobiliária. Dessa forma, a definição de transmissão de propriedade imobiliária, ditada pelo direito privado (art. 1.245 e parágrafos do Código Civil) é vinculante ao direito tributário. A definição, bem como o conteúdo e o alcance da

“transmissão da propriedade imobiliária”, utilizada pelo legislador constituinte, para definir a competência impositiva municipal, não poderiam ser alterados pela legislação tributária (art. 110 do CTN). Ainda que nulo o título registrado, o imposto será devido, porque “enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel”, nos exatos termos do § 2º do art. 1.245 do Código Civil.

Acompanhando a linha de raciocínio exposta pelos referidos autores, e com base na legislação pátria, sobretudo nas disposições do Código Civil, a jurisprudência pátria sedimentou o entendimento de que o ITBI é devido apenas no momento do registro do título translativo de propriedade. Com efeito, a legislação municipal não pode instituir a cobrança desse imposto no ato do registro da escritura pública ou do compromisso de compra e venda.

Alexandre (2017, p. 754) assevera que, apesar de a maioria das legislações municipais exigirem o pagamento do ITBI no ato “do registro da escritura no cartório de notas – antes, portanto, do registro no Cartório de Imóveis -, é firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido da impossibilidade da cobrança do tributo antes deste segundo registro”.

Harada (2020, p. 260) aduz que “a exigência do imposto antes da lavratura da escritura de compra e venda ou do contrato particular, quando for o caso, como consta da maioria das legislações municipais, é manifestamente inconstitucional”. O ITBI não incide nos casos de compromisso de compra e venda porque não há transmissão de propriedade ou de direitos imobiliários, de modo que “o Superior Tribunal de Justiça já pacificou sua jurisprudência no sentido de que o ITBI deve incidir apenas sobre transações registradas em cartório, que impliquem efetiva transmissão da propriedade imobiliária”.

Insta salientar, a existência de duas hipóteses de não incidência do ITBI, elencadas no art. 156, § 2º, inc. I, da CRFB/88, que dispõe:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; (BRASIL, 1988).

Na visão de Costa (2019, p. 423), ambas as hipóteses são de imunidade tributária, que “não se configuram no caso de a atividade preponderante do adquirente ser a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”. Daí porque, infere-se que “a atividade preponderante do transmitente ou cedente, portanto, é irrelevante. A finalidade é facilitar a formação, transformação, fusão, cisão e extinção de sociedades civis e comerciais”.

Exemplificando tal hipótese, Machado Segundo (2019, p. 441) explica que se um indivíduo ingressar no quadro societário de “pessoa jurídica (que não tenha por atividade preponderante a exploração comercial de imóveis) e ‘integralizar’ a sua parcela do capital social com imóveis, não haverá a incidência do ITBI, embora se trate de uma transmissão onerosa e *inter vivos*”. Por este motivo, o autor defende que, “apesar de o texto constitucional utilizar a expressão ‘não incide’, trata-se de uma imunidade tributária”.

Em relação a base de cálculo do ITBI, o art. 38 do CTN prevê que “é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”. Apesar da disposição contida no Código Tributário Nacional, muito se discute na doutrina e na jurisprudência sobre a base de cálculo desse imposto, discussão essa que será objeto de análise apenas no próximo capítulo.

No que diz respeito a alíquota do ITBI, convém mencionar que, antes do advento da Constituição Federal de 1988, o Senado Federal era o responsável por fixar o limite da alíquota do imposto, segundo o previsto no art. 39 do CTN: “A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação”.

No entanto, a atual ordem constitucional, tal competência deixou de ser exercida pelo Senado Federal, cabendo aos Municípios e ao Distrito Federal adotar a alíquota que entender conveniente para o ITBI.

Acerca dessa aparente problemática, Paulsen (2020, p. 552) esclarece que “as alíquotas são fixadas pela legislação municipal, não prevendo mais a Constituição a fixação de limite por Resolução do Senado, o que só está previsto para o ITCMD, mas não para o ITBI”.

Acompanhando essa linha de raciocínio, Harada (2020, p. 260) explica que “a alíquota desse imposto não mais se sujeita ao limite máximo a ser estabelecido pelo Senado Federal, como ocorria no sistema constitucional antecedente. O Município é livre para estabelecer alíquota que bem entender”.

Finalmente, vale destacar a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas por conta da variação do valor venal do imóvel, tema que divide a doutrina e a jurisprudência pátria.

A parcela da doutrina que sustenta a aplicação da técnica da progressividade na fixação da alíquota do ITBI, justifica seu posicionamento no princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da CRFB/88, que dispõe:

Art. 145 [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

Na opinião de Costa (2019, p. 425), é interessante a “questão relativa à possibilidade de se lhe aplicar a técnica da progressividade”. Acerca disto, a autora conclui afirmando que “embora não haja previsão constitucional expressa, como ocorre com o IPTU, entendemos seja perfeitamente viável, com fundamento no princípio da capacidade contributiva, que imprime a necessidade de graduação dos impostos”.

Entretanto, esse não é posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que compreende o ITBI como um imposto de natureza real, e com base nessa classificação editou a Súmula nº 656 para declarar o seguinte: “É inconstitucional a lei

que estabelece alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Apesar de tal entendimento sumulado não produzir efeito vinculante, depreende-se que as legislações municipais e distrital não podem adotar alíquotas progressivas por conta da variação do valor venal, sob pena de serem declaradas inconstitucionais pela Suprema Corte.

3 DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI: perspectivas da doutrina e da jurisprudência

3.1 Entendimento doutrinário

Como já visto anteriormente, a base de cálculo do ITBI possui previsão legal no art. 38 do CTN, estabelecendo que o imposto incidirá sobre “o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

Segundo os ensinamentos de Costa (2019, p. 425), “por valor venal há de entender-se o valor de venda dos bens ou direitos, para pagamento à vista, em condições normais de mercado”.

Acompanhando essa linha de raciocínio, Machado Segundo (2019, p. 442) sustenta que “a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, ou seja, o valor pelo qual os mesmos poderiam ser negociados em condições normais de mercado”.

Aprofundado o estudo sobre o conceito de valor venal, para fins de incidência do ITBI, Alexandre (2017, p. 755) leciona que:

Valor venal é o valor de mercado do bem imóvel por natureza ou acessão física, excluindo-se tudo quanto no imóvel o proprietário mantiver intencionalmente empregado em sua exploração industrial, aformoseamento ou comodidade, que, por serem bens imóveis por acessão intelectual, estão constitucionalmente fora do campo de incidência do tributo.

Convém destacar, que o valor venal do imóvel também é a base de cálculo escolhida pelo legislador para incidência do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, conforme dispõe o art. 33 do CTN⁷.

Por este motivo, muito se discute a possibilidade de utilizar, para fins de incidência do ITBI sobre um bem imóvel, o valor venal empregado pelo Fisco Municipal no momento de aferição do IPTU cobrado em relação a esse mesmo imóvel.

⁷ Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Não obstante, Paulsen (2020, p. 553) defende que “não há qualquer direito do contribuinte, nem obrigação do Fisco à utilização da mesma base de cálculo do IPTU, baseada nas Plantas Genéricas de Valores – PGVs”.

Seguindo a mesma linha de pensamento, Alexandre (2017, p. 755) aduz que, “apesar de a definição legal estabelecer a mesma base de cálculo para o IPTU e para o ITBI - o valor venal do imóvel -, a jurisprudência admite que na prática os valores sejam distintos”. O autor esclarece que, “enquanto o cálculo do IPTU considera uma planta genérica de valores, o ITBI é calculado a partir da transação efetivamente realizada (valor venal real do bem), que, por óbvio, apresenta uma avaliação de mercado mais precisa”.

Assim, o significado de “valor venal”, como critério de definição da base de cálculo do ITBI, é o valor pelo qual o bem ou o direito poderia ser normalmente negociado no mercado imobiliário, sobretudo para pagamento à vista. Diferente, pois, da concepção de “valor venal” utilizado como base de cálculo do IPTU, que é uma planta genérica de valores.

De acordo com o entendimento de Harada (2020, p. 260), a base de cálculo do ITBI “é o valor venal do imóvel que outra coisa não é senão aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos”. O autor ainda assevera que o valor venal “não se confunde com o valor da efetiva transação imobiliária nem com a base de cálculo de cada imóvel em concreto”.

À luz da doutrina do referido autor, extrai-se uma questão muito pertinente, notadamente no que diz respeito ao fato de que o valor venal pode ser um preço e o valor efetivo da transação imobiliária pode ser outro preço, isto é, o valor normal de mercado pode ser inferior ou superior ao valor da operação de compra e venda do bem ou do direito.

Nesse contexto, Paulsen (2020, p. 553) argumenta que a verificação da base de cálculo do ITBI é realizada caso a caso, de modo que o Fisco pode “acatar o valor pelo qual está sendo realizada a compra e venda noticiada pelo contribuinte ou, se inferior ao valor de mercado, lançar o tributo por montante superior que efetivamente corresponda ao valor venal”.

Alexandre (2017, p. 755) explica que, “em regra, adota-se como base de cálculo do ITBI o valor da transação conforme indicado pelo contribuinte”. Não obstante, constatando-se “que o valor informado notoriamente não corresponde à realidade de mercado - e, no Brasil, é prática bastante comum a declaração de valor inferior -, o Fisco poderá arbitrar o valor do imposto, nos termos do art. 148 do CTN”.

Considerando o entendimento exposto pelo referido autor, insta trazer à baila o disposto no art. 148 do CTN, que prevê:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (BRASIL, 1966).

Desse modo, o Fisco Municipal deve considerar como base de cálculo, para fins de incidência do ITBI, o valor efetivo da operação de compra e venda do bem ou do direito, ou sejam o preço informado pelo contribuinte. Essa é a regra, de modo que a exceção é quando o valor da transação é evidentemente discrepante do preço normalmente praticado no mercado imobiliário, situação que deve ser apurada por meio de processo administrativo.

Como bem leciona Harada (2020, p. 260), “o fato gerador do ITBI é a transmissão de bens imóveis, por ato *inter vivos* e por ato oneroso (art. 156, I, da CF e art. 35 do CTN) que se dá com o registro do título de transferência no Registro Imobiliário competente (art. 1.245 do CC)”. Daí porque, o valor da transação informado na escritura pública, que possui fé-pública, deve “ser aceito como verdadeiro até prova em contrário”.

Apesar de tais considerações doutrinárias, a base de cálculo do ITBI, especialmente no que se refere à sua vinculação a base de cálculo do IPTU, bem como a possibilidade de desconstituir o valor da transação que consta na escritura pública, é uma temática que foi discutida por longos anos na jurisprudência pátria, e só recentemente o debate foi pacificado.

3.2 Entendimento do Superior Tribunal de Justiça: tema repetitivo nº 1.113

Até a apreciação do Recurso Especial nº 1937821-SP, afetado pelo Superior Tribunal de Justiça para julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema Repetitivo nº 1.113), não existia um entendimento uniforme na jurisprudência pátria sobre a vinculação da base de cálculo do ITBI à do IPTU, bem como a adoção de valor venal de referência previamente fixado pelo ente municipal como parâmetro para a determinação da base de cálculo do ITBI.

O Resp nº 1937821-SP foi interposto pelo Município de São Paulo contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, nos autos do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – IRDR (processo paradigma nº 2243516-62.2017.8.26.0000), registrado pelo TJ/SP como Tema 19.

Vale destacar, que o IRDR é um instituto previsto no art. 927 do Código de Processo Civil de 2015, cabível quando há, simultaneamente, duas situações: “efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito” (inc. I) e “risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica”.

Em síntese, o objetivo do incidente é uniformizar a jurisprudência pátria, pois em razão do seu julgamento será fixada uma tese jurídica a ser aplicada a todos os processos individuais ou coletivos, em trâmite ou casos futuros, que tratem sobre idêntica questão de direito, na área de jurisdição do respectivo tribunal, conforme prevê o art. 985, incs. I e II, do CPC/2015⁸.

Dito isto, o IRDR de Tema 19 foi suscitado pela empresa Fortress Negócios Imobiliários LTDA., por ocasião da Apelação Cível nº 1008270-75.2016.8.26.0053, sob a alegação de que a matéria não se encontrava pacificada no TJ/SP, existindo decisões divergentes entre as câmaras de direito público, sobretudo entre as próprias turmas de julgamento que integram cada uma das câmaras de direito público.

⁸ Art. 985. Julgado o incidente, a tese jurídica será aplicada: I - a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito e que tramitem na área de jurisdição do respectivo tribunal, inclusive àqueles que tramitem nos juizados especiais do respectivo Estado ou região; II - aos casos futuros que versem idêntica questão de direito e que venham a tramitar no território de competência do tribunal, salvo revisão na forma do art. 986.

No julgamento do incidente, o TJ/SP fixou uma tese jurídica para pacificar a matéria no âmbito de sua jurisdição, assim ementado:

EMENTA: INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS – ITBI – BASE DE CÁLCULO - Deve ser calculado sobre o valor do negócio jurídico realizado ou sobre o valor venal do imóvel para fins de IPTU, aquele que for maior, afastando o “valor de referência” - Ilegalidade da apuração do valor venal previsto em desacordo com o CTN - Ofensa ao princípio da legalidade tributária, artigo 150, inciso I da CF. Precedentes IRDR PROVIDO PARA FIXAR A TESE JURÍDICA DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI, DEVENDO CORRESPONDER AO VALOR VENAL DO IMÓVEL OU AO VALOR DA TRANSAÇÃO, PREVALECENDO O QUE FOR MAIOR. (BRASIL, 2019).

Observa-se, que o Tribunal de Justiça Bandeirante julgou, de forma bastante objetiva, que o critério a ser utilizado para determinar a base de cálculo do ITBI é a prevalência do maior valor, a partir do comparativo entre o preço da transação e o valor venal para fins de IPTU. Ademais, rechaçou a possibilidade adoção do chamado valor de referência, que é aquele estimado previamente pelo fisco.

No entendimento do ente municipal, a tese jurídica fixada pelo TJ/SP não está em consonância com o posicionamento da jurisprudência pátria, além de afrontar diretamente os arts. 38 e 148 do Código Tributário Nacional. Por essa razão, o Município de São Paulo interpôs recurso especial, com base no art. 105, inc. III, alíneas a) e c), da CRFB/88⁹.

Em suas razões recursais, o Município de São Paulo suscitou dois argumentos: i) que a base de cálculo do ITBI não se vincula à do IPTU, de modo que o valor venal para fins de determinar a base de cálculo do ITBI deve estar em conformidade com o valor real de mercado, enquanto o valor venal estipulado no lançamento do IPTU é atribuído por estimativa; ii) a Administração, a partir de levantamento de valores realizado no mercado imobiliário, pode, de imediato, afastar o valor da operação declarado, pois supostamente não é digno de fé, e arbitrar a base de cálculo do ITBI, cabendo ao contribuinte contestar tal arbitramento por meio de prova em contrário.

⁹ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: [...] III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; [...] c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Em sessão virtual concluída em 05/10/2021, a Primeira Seção do STJ, decidiu por afetar o julgamento do Resp nº 1937821-SP à sistemática dos recursos repetitivos, conforme dispõe o art. 987 do CPC/2015¹⁰, de modo que a tese jurídica adotada pela Corte fosse aplicada a todos os processos análogos.

O STJ vislumbrou, a partir de tal sistemática, pacificar a jurisprudência em relação à duas questões: i) se a base de cálculo do ITBI está vinculada à do IPTU; ii) se é legítima a utilização de valor venal de referência previamente estipulado pelo Fisco Municipal como parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI.

O relator do Resp nº 1937821-SP foi o Ministro Gurgel de Faria, que em seu voto concedeu parcial provimento ao recurso para fixar as seguintes teses:

- a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN);
- c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente. (BRASIL, 2022).

O julgamento ocorreu em 24/02/2022, momento em que a Primeira Seção, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Ministro Relator. Com efeito, essas teses fixadas no julgamento do Resp nº 1937821-SP passariam a ter efeito vinculativo, orientando o julgamento de casos idênticos.

Não obstante, convém destacar que o acórdão prolatado pelo Superior Tribunal de Justiça ainda não transitou em julgado, tendo em vista que o Município de São Paulo interpôs recurso extraordinário (RE nº 1.412.419-SP)¹¹, que pede a anulação do julgado por questões processuais.

¹⁰ Art. 987. Do julgamento do mérito do incidente caberá recurso extraordinário ou especial, conforme o caso. § 1º O recurso tem efeito suspensivo, presumindo-se a repercussão geral de questão constitucional eventualmente discutida. § 2º Apreciado o mérito do recurso, a tese jurídica adotada pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça será aplicada no território nacional a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito.

¹¹ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6523056>.

No que diz respeito ao mérito do RE nº 1.412.419-SP, Vital (2022, s. p.) esclarece os argumentos utilizados pelo Fisco Municipal a fim de anular as teses fixadas pelo STJ:

A questão se baseia no procedimento escolhido pelo TJ-SP para julgar o IRDR. O tribunal elegeu três recursos para o julgamento do IRDR pelo 7º Grupo de Direito Público. Antes disso, no entanto, a 14ª Câmara de Direito Público concluiu o julgamento da apelação. Assim, quando o IRDR foi julgado, não havia caso concreto a ser resolvido. Na petição ao STF, o município apontou que a prática ofendeu o artigo 976 do Código de Processo Civil, que prevê como requisito de admissibilidade do IRDR a existência de ‘causa pendente no tribunal’. O município defende que o incidente seja extinto sem julgamento do mérito. [...] No recurso extraordinário, o município de São Paulo também caracterizou a tese fixada pelo STJ como *ultra petita* — ou seja, extrapolou os limites fixados pelo acórdão e tratados na petição do recurso especial — e pediu para que fosse reconhecida a legalidade do valor venal de referência como base de cálculo do tributo.

O Superior Tribunal de Justiça admitiu o recurso extraordinário interposto pelo Município de São Paulo, remetendo os autos ao Supremo Tribunal Federal, que foram distribuídos à Min. Cármen Lúcia. Até o presente momento, os autos estão conclusos à relatora, sem qualquer previsão de julgamento.

Com a interposição do RE nº 1.412.419-SP, vislumbra-se dois cenários: i) o STF pode entender que a matéria é infraconstitucional, ou seja, prevaleceria o posicionamento do STJ, mantendo-se inalteradas as teses fixadas no Resp nº 1937821-SP; ii) o STF pode entender que a matéria é constitucional e, no julgamento de mérito do recurso extraordinário, pode ratificar ou reformar o posicionamento do STJ. Por este motivo, todos os processos que versem sobre a matéria em questão estão suspensos, aguardando a decisão da Suprema Corte.

3.3 Análise das teses jurídicas fixadas no tema repetitivo nº 1.113

Como já mencionado, no julgamento do Resp nº 1937821-SP, o Superior Tribunal de Justiça fixou três teses jurídicas. A primeira delas é que a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não se vinculando à base de cálculo do IPTU, que não serve como piso de tributação.

Embora o legislador infraconstitucional tenha elegido o “valor venal” como base de cálculo do IPTU e do ITBI, conforme dispõe, respectivamente, os arts. 33 e 38 do CTN, é imperioso levar em consideração os fatos geradores e a modalidade de lançamento desses tributos, que são distintos, o que influencia diretamente na forma de apuração do valor venal.

O IPTU possui como fato gerador a posse ou propriedade predial e/ou territorial em área urbana e o lançamento do imposto ocorre de ofício, de modo que o crédito tributário é constituído com a notificação do lançamento, feita com o envio do carnê ao contribuinte.

Costa (2019, p. 264) leciona que “no lançamento efetuado de ofício, a Administração dispõe de todos os elementos necessários ao lançamento do tributo”. Por essa razão, “não necessita de informação alguma do sujeito passivo. Não há, portanto, nenhuma colaboração do contribuinte na apuração e formalização do crédito tributário”.

Em relação ao lançamento de ofício, Paulsen (2020, p. 396-397) afirma que:

[...] é aquele realizado direta e exclusivamente pelo Fisco quando a lei assim o determine ou quando o tributo seja submetido por lei a uma das modalidades anteriores (mediante declaração ou por homologação), mas o contribuinte não tenha realizado os atos que lhe cabiam, ou seja, não tenha prestado as informações ou apurado e pago o tributo devido. Neste caso, o lançamento de ofício terá caráter supletivo, será a única forma de o Fisco obter a formalização do seu crédito tributário.

Nessa perspectiva, no que se refere ao IPTU, o Fisco Municipal necessita adotar um critério para identificar o valor venal do imóvel, que é aquele previsto na Planta Genérica de Valores, aprovada pela respectiva legislação municipal, que serve especificamente para apuração da base de cálculo desse tributo e, consequentemente, permitir que o ente proceda com o lançamento de ofício.

Por sua vez, o ITBI tem como fato gerador a transmissão de bens imóveis e, em regra, o lançamento do imposto acontece por declaração, ou seja, cabe ao contribuinte levar as informações necessárias para que o Fisco faça a apuração do crédito tributário.

Paulsen (2020, p. 396) explica que no lançamento por declaração o contribuinte apresenta “ao Fisco elementos para que apure o crédito tributário e o notifique para pagar o tributo devido. Note-se que não se cuida de declaração em que o contribuinte reconheça o débito, pois, se fosse o caso, dispensaria lançamento pelo Fisco”. Ressalta-se, que essa declaração se refere “a fatos necessários à apuração, pelo Fisco, do crédito tributário. O contribuinte, nesses casos, cumpre seu dever de informar, mas espera a notificação quanto ao montante a ser pago”.

De acordo com os ensinamentos de Costa (2019, p. 265):

O lançamento misto ou por declaração é assim denominado porque, nesse caso, na concepção adotada pelo Código Tributário Nacional, há participação do contribuinte a possibilitar a prática do lançamento. Vale dizer, o Fisco depende de dados e informações em poder do contribuinte para aperfeiçoar o crédito tributário. O art. 148 autoriza seja o lançamento efetuado de ofício, em caráter substitutivo, na hipótese de as informações e documentos prestados pelo sujeito passivo com vista à elaboração do lançamento serem omissos ou não merecerem fé, caso em que o Fisco arbitrar o valor ou preço.

Por essa razão, em relação ao ITBI, o critério para identificar o valor venal deve ser o preço da operação de transmissão, que normalmente traduz o valor de mercado do imóvel, caracterizando a base de cálculo do tributo. A exceção, nesse caso, é quando o preço da operação de transmissão não corresponder ao real valor de mercado do imóvel, cabendo ao fisco revisar o valor declarado por meio de processo administrativo e, se for o caso, proceder com o lançamento de ofício em caráter substitutivo.

Como bem leciona Machado Segundo (2019, p. 442), o lançamento do ITBI, em regra, ocorre por declaração, pois o contribuinte leva até a “autoridade os elementos de fato indispensáveis à feitura do lançamento, e esta então calcula o imposto devido, notificando o contribuinte para pagá-lo ou impugná-lo, nos termos dos arts. 145 e 148 do CTN”. Por sua vez, como acontece com todo tributo, “o ITBI também pode ser objeto de lançamento de ofício, caso se faça necessário corrigir alguma insuficiência ou irregularidade em recolhimentos anteriores”.

Acerca disto, insta trazer à baila um trecho do voto do Ministro Gurgel de Faria, relator do Resp nº 1937821-SP, que além de pontuar diferenças entre o IPTU e o ITBI,

o que justifica a adoção de critérios distintos para aferição do valor venal, esclarece a natureza e finalidade da Planta Genérica de Valores. Veja-se, pois:

No IPTU, tributa-se a propriedade, lançando-se de ofício o imposto tendo por base de cálculo a Planta Genérica de Valores aprovada pelo Poder Legislativo local, que considera aspectos mais amplos e objetivos como, por exemplo, a localização e a metragem do imóvel. Já no ITBI, a base de cálculo deve considerar o valor de mercado do imóvel individualmente considerado, que, como visto, resulta de uma gama maior de fatores, motivo pelo qual o lançamento desse imposto se dá, originalmente e via de regra, por declaração do contribuinte, ressalvado o direito da fiscalização tributária de revisar o *quantum* declarado, por meio de regular instauração de processo administrativo. Em face disso, tem-se a impossibilidade de vinculação da base de cálculo do ITBI à estipulada para o IPTU, nem mesmo como piso de tributação, pois, repita-se, o valor adotado para fins de IPTU considera, apenas, os critérios fixados na Planta Genérica de Valores, que “são padrões de avaliação de imóveis em consonância com a metragem e com outros fatores, tais como localização, acabamento e antiguidade, ou seja, consistem em presunções relativas, no contexto da praticabilidade tributária, que auxiliam na fixação da base de cálculo desse imposto” (STF, ARE 1245097 RG, relator: MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 09/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-102 DIVULG 27-04-2020 PUBLIC 28-04-2020). Tais padrões são gerais e, por isso, embora facilitem a arrecadação, desconsideram a realidade de cada operação de transmissão da propriedade imobiliária efetivamente realizada, não refletindo, portanto, o real valor de mercado da coisa. (BRASIL, 2022).

A segunda tese jurídica consiste no fato de que o valor da transação declarado pelo contribuinte desfruta de presunção de que é correspondente com o valor de mercado, razão pela qual o fisco só pode afastar com a instauração de processo administrativo específico, na forma do art. 148 do CTN.

Nessa perspectiva, o Superior Tribunal de Justiça alberga um princípio geral do direito, reconhecido universalmente, que é a boa-fé. Logo, todo e qualquer negócio jurídico, a princípio, deve ser interpretado segundo a boa-fé das partes, que se presume, exceto quando há prova em contrário.

Em síntese, prevalece no direito a seguinte regra: a boa-fé se presume, enquanto a má-fé se prova. Tal diretriz é fundamental no esclarecimento da problemática que envolve o critério a ser adotado para identificar a base de cálculo do ITBI, posto que o valor venal para fins de incidência do imposto é o preço da operação informado pelo contribuinte.

Com efeito, cabe ao fisco municipal o ônus da prova de que o valor declarado não reflete a realidade do mercado imobiliário. E para evitar excessos e arbitrariedades, é imperioso que isto seja feito em observância ao devido processo legal, ou seja, por meio da abertura de processo administrativo próprio, resguardando ao contribuinte o direito ao contraditório e ampla defesa, conforme mandamento do art. 5º, incs. LIV e LV, da CRFB/88¹².

A terceira tese jurídica determina que o Município não pode arbitrar antecipadamente a base de cálculo do ITBI com fundamento em valor de referência definido de modo unilateral pelo próprio ente. Aliás, esse é o melhor entendimento que se pode extrair da leitura do art. 148 do CTN.

Em relação à essa discussão, convém destacar um excerto do voto do Ministro Gurgel de Faria, relator do Resp nº 1937821-SP, que esclarece o motivo pelo qual o valor de referência elegido pelo Município não pode servir como primeiro parâmetro para identificar a base de cálculo do ITBI:

Em verdade, ao fixar a base de cálculo com lastro em valor de referência previamente estabelecido, o fisco busca, de fato, realizar o lançamento de ofício do imposto, o qual, todavia, está indevidamente amparado em critérios que foram por ele escolhidos unilateralmente e que apenas revelariam um valor médio de mercado, de cunho meramente estimativo, visto que despreza as peculiaridades do imóvel e da transação que foram quantificadas na declaração prestada pelo contribuinte, que, como cediço, presume-se de boa-fé. Além disso, a adoção desse valor de referência como primeiro parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI, com a inversão do ônus da prova ao contribuinte para demonstrar o contrário, subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois, a toda evidência, resulta em arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo. Esse denominado valor venal de referência, ou equivalente, quando muito, poderá justificar a ação fiscal para apurar a veracidade da declaração prestada, mas, em hipótese alguma, pode servir para antecipar tal juízo, porquanto, além de não abranger todas as áleas definidoras do valor de mercado daquele específico imóvel, acaba por subtrair a garantia do contraditório assegurada ao contribuinte, cujo exercício pressupõe a prévia instauração de regular processo administrativo (BRASIL, 2022).

¹² Art. 5º [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

De fato, o que o Superior Tribunal de Justiça rechaça é a possibilidade de o fisco municipal efetuar o lançamento de ofício do imposto, à semelhança do que ocorre com o IPTU. Não obstante, como já mencionado, o ITBI possui fato gerador e modalidade de lançamento diferente do IPTU, o que inviabiliza a adoção de valor venal de referência prévio para fins de apuração da base de cálculo do ITBI.

CONCLUSÃO

Com base nos principais argumentos doutrinários e jurisprudenciais obtidos por meio desta pesquisa científica, foi possível concluir que a base de cálculo do ITBI é o valor venal em condições normais de mercado, admitindo-se uma pequena diferença para mais ou para menos, tendo em vista as particularidades do imóvel, o momento da transmissão e a motivação das partes.

Aliás, esse é o posicionamento majoritário da doutrina e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme decidido no julgamento do Resp nº 1937821-SP afetado à sistemática dos recursos repetitivos (Tema nº 1.113). Convém registrar, que tal orientação jurisprudencial ainda não está consolidada, pois a matéria está pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, que se encarregará de pacificar a matéria no direito brasileiro.

Caso a Suprema Corte adote o entendimento da Corte Cidadã, prevalecerá três teses jurídicas sobre a base de cálculo do ITBI. A primeira é de que a base de cálculo do ITBI não está vinculada à do IPTU, que se justifica em razão do fato gerador e da modalidade de lançamento desses tributos serem distintos, o que interfere significativamente no modo de aferição do valor venal do imóvel.

Assim, o Fisco Municipal não poderá adotar como valor venal do imóvel aquele previsto na Planta Genérica de Valores, pois tal documento serve primordialmente para apuração da base de cálculo do IPTU. Diferente é o caso do ITBI, que tem como fato gerador a transmissão de bens imóveis, razão pela qual o valor venal para fins de incidência desse imposto é o preço da operação de transmissão.

Nessa perspectiva, a segunda tese jurídica consiste no fato de que o valor da transação goza da presunção de que é condizente com o preço de mercado, de modo que o Fisco Municipal só poderá afastar esse valor com a abertura de processo administrativo, sendo-lhe imputado o ônus da prova, e resguardados os direitos ao contraditório e ampla defesa do contribuinte.

Partindo desse raciocínio, elaborou-se a terceira tese jurídica, no sentido de que o ente não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI por meio de valor

de referência por ele definido unilateralmente, entendimento esse que prestigia o fato gerador e modalidade de lançamento desse tributo, bem como não subverte a lógica do procedimento previsto no art. 148 do CTN.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 03 jan. 2024.

BRASIL, Planalto. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 03 jan. 2024.

BRASIL, Planalto. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 14 jan. 2024.

BRASIL, Planalto. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 20 jan. 2024.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça – STJ. **REsp nº 1937821/SP. Tema Repetitivo 1113**. Rel. Min. Gurgel de Faria. Acórdão publicado em 03/03/2022. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202000120791>. Acesso em: 05 jan. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF. **RE 1412419/SP**. Rel. Min. Carmén Lúcia. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6523056>. Acesso em: 04 fev. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF. **RE nº 146.733-9/SP**. Rel. Min. Moreira Alves. Julgado em: 29/06/1992. Publicado em: 06/11/1992. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>. Acesso em: 03 jan. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal – STF. **Súmula nº 656**. Data de publicação: 13/10/2003. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2151#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20a%20lei%20que,no%20valor%20venal%20do%20im%C3%B3vel>. Acesso em: 05 jan. 2024.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SÃO PAULO, Tribunal de Justiça do Estado de. **Incidente de Resolução de Demanda Repetitiva, Tema 19 – IRDR – Base – Cálculo – ITBI**. Data de publicação: 31/07/2019. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/NugespNac/Irdr/DetalheTema?codigoNoticia=51365&pagina=1>. Acesso em: 03 fev. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

VITAL, Danilo. Questão processual ameaça tese do STJ sobre base de cálculo do ITBI. **Conjur**. 28 de outubro de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-out-28/questao-processual-ameaca-tese-stj-base-calculo-itbi/>. Acesso em: 28 jan. 2024.