



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA - UFPB
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

WILLIAMS LUCAS ALVES DA COSTA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA DUPLA INCIDÊNCIA DE ITBI NO
CONTRATO DE COMPRA E VENDA COM INTERVENIÊNCIA:
Estudo sobre as Operações no município de Santa Rita – PB**

**SANTA RITA/PB
2023**

WILLIAMS LUCAS ALVES DA COSTA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA DUPLA INCIDÊNCIA DE ITBI NO
CONTRATO DE COMPRA E VENDA COM INTERVENIÊNCIA:
Estudo sobre as Operações no município de Santa Rita – PB**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Direito, do Centro de Ciências Jurídicas,
da Universidade Federal da Paraíba como
exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos Santos.

SANTA RITA/PB
2023

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

C838i Costa, Williams Lucas Alves da.

A (in)constitucionalidade da dupla incidência de ITBI no contrato de compra e venda com interveniência: estudo sobre as operações no município de Santa Rita-PB / Williams Lucas Alves da Costa. - Santa Rita, 2023. 55 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ.

1. Escritura pública. 2. ITBI. 3. Competência tributária. 4. Constitucionalidade. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/DCJ/CCJ-SANTARITA

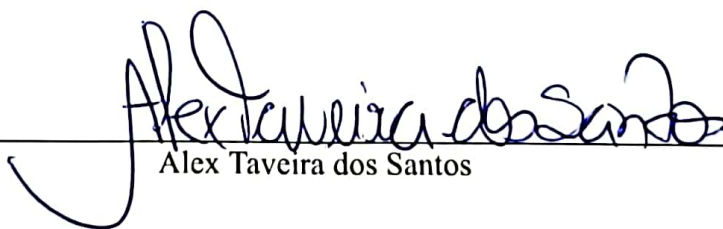
CDU 34



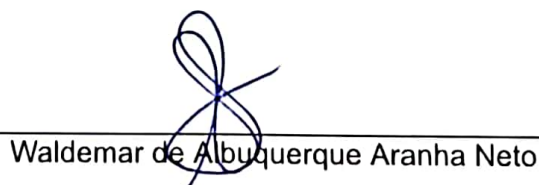
DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – TCC

**ATA DA BANCA EXAMINADORA DA DEFESA PÚBLICA DO TRABALHO DE
CONCLUSÃO DE CURSO**

Ao vigésimo quarto dia do mês de Agosto do ano de dois mil e vinte três, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “A (in)constitucionalidade da dupla incidência de ITBI no contrato de compra e venda com interveniência: um estudo sobre as operações em Santa Rita - PB”, sob orientação do(a) professor(a) Alex Taveira dos Santos que, após apresentação oral, foi arguido pelos integrantes da Banca Examinadora que se reuniram, reservadamente, e decidiram emitir parecer favorável à Aprovação, de acordo com o art. 33, da Resolução CCGD/02/2013, do(a) aluno(a) Williams Lucas Alves da Costa com base na média final de 7.0 (sete). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.


Alex Taveira dos Santos


Giscard Farias Agra


Waldemar de Albuquerque Aranha Neto

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente a Deus por todas as coisas que me tem feito, e que seja a Ele toda a glória. Agradeço, ainda, aos meus pais: Willam e Gerlúcia que me sustentaram financeiramente, mas principalmente emocionalmente durante boa parte da minha graduação neste curso de direito, bem como agradeço a minha esposa Ana por também ter feito parte de todo esse processo. Para além disso, ao corpo docente Departamento de Ciências Jurídicas de Santa Rita – UFPB, por ter contribuído com os ensinamentos passados em sala de aula, sendo de grande valia ao conhecimento que adquiri e que hoje o utilizo no meio profissional. Agradeço ainda em especial aos professores: Alex Taveira e Waldemar de Albuquerque por terem contribuído com a finalização do meu trabalho.

RESUMO

Adquirir um bem imóvel é uma conquista que muitas pessoas gostariam de realizar, seja um terreno, casa, apartamento *etc.* Para isso, faz-se necessário que seja observado o procedimento formal para aquisição dessas propriedades. No caso, referimo-nos à escritura pública de venda e compra com meio para tanto, em que as partes firmarão, através de sua autonomia da vontade, um negócio jurídico a partir de acordo *intervivos* sobre bem imóvel. E para que assim ocorra, deverá ser colhido o imposto sobre a transferência de bens imóveis, tendo por sigla ITBI. Este que, por sua vez, é um imposto de competência municipal. Sobre esse viés analisamos neste presente trabalho a posição que a Prefeitura Municipal de Santa Rita-PB adere sobre a cobrança do susodito imposto. Sobre este aspecto, pomos em pauta com base em princípios do direito tributário e seus aspectos basilares à luz da Constituição, sobre a (in)constitucionalidade do inciso III, artigo 100, da Lei Complementar 10/2008 que institui o novo código tributário e de rendas do município de Santa Rita, Paraíba, e dá outras providências no que se refere a cobrança do ITBI em contratos de venda e compra, conforme os princípios que norteiam o direito tributário.

Palavras-chave: Escritura Pública; ITBI; Competência tributária; Constitucionalidade.

ABSTRACT

Acquiring real estate is an achievement that many people would like to accomplish, whether it's land, a house, an apartment, and so on. To do so, it is necessary to follow the formal procedure for acquiring these properties. In this case, we are referring to the public deed of sale and purchase, through which the parties will establish, through their autonomy of will, a legal transaction based on an inter vivos agreement regarding real estate. To ensure this, the transfer tax on real estate, abbreviated as ITBI, must be paid. ITBI is a municipal tax. In this current work, we analyze the position adopted by the Municipal Government of Santa Rita-PB regarding the collection of the aforementioned tax. On this aspect, we address, based on principles of tax law and its fundamental aspects in light of the Constitution, the (in)constitutionality of Section III, Article 100, of Supplementary Law 10/2008, which establishes the new tax and revenue code for the municipality of Santa Rita, Paraíba, and provides other provisions concerning the collection of ITBI in sales and purchase contracts, in accordance with the principles that guide tax law..

Keywords: Public Deed; ITBI; Tax jurisdiction; Constitutionality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 PODER DE TRIBUTAR E ESTADO.....	11
3 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO	12
3.1 Princípio da Legalidade Tributária	12
3.2 Princípio da Isonomia Tributária	14
3.3 Princípio da Irretroatividade Tributária	15
3.4 Princípio da Vedação de Tributo Confiscatório	16
3.5 Princípio da Capacidade Contributiva.....	16
3.6 Princípio da Anterioridade Tributária	17
3.7 Princípio da Vedação à Bitributação e ao <i>bis in idem</i>	19
4 PREVISÃO LEGAL DO TRIBUTO.....	21
5 TRIBUTOS COMO MEIO DE REDUÇÃO DE DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS	22
6 TRIBUTO: CONCEITO E ESPÉCIES	24
6.1 Conceito de Tributo	24
6.1.1 Prestação Pecuniária	24
6.1.2 Caráter Não Sancionatório	25
6.1.3 Prestação Instituída em Lei.....	25
6.2 Espécies de Tributo.....	26
6.2.1 Impostos	26
6.2.2 Taxas	27
6.2.3 Contribuições de melhoria.....	28
6.2.4 Contribuições	28
6.2.5 Empréstimo Compulsório	29
7 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA ITBI.....	29
7.1 Conceito e Competência Tributária	30

SUMÁRIO

7.2 Diferenciação do ITBI em Relação ao ITCD	31
7.3 Fato Gerador do ITBI.....	32
7.4 ITBI e Incorporação de Patrimônio à Pessoa Jurídica.....	32
7.5 Base de Cálculo e Lançamento do ITBI	34
7.5.1 Base de Cálculo	34
7.5.2 Lançamento do ITBI	35
 8 DAS ESCRITURAS PÚBLICAS.....	35
8.1 Escritura Pública e sua Importância na Relação da Venda e Compra do Bem Imóvel.....	37
8.2 Da Responsabilidade do Notário na Fiscalização dos Tributos	38
 9 DIREITO DE PROPRIEDADE E DIREITOS AQUISITIVOS	39
9.1 Direito de Propriedade.....	39
9.2 Direitos Aquisitivos	40
9.2.1 Cessão de Crédito	41
9.2.2 Cessão de Débito.....	41
9.2.3 Cessão de Contrato	42
 10 DA ESCRITURA PÚBLICA DE VENDA E COMPRA DE BEM IMÓVEL COM INTERVENIÊNCIA E A ILEGALIDADE NA COBRANÇA DO ITBI.....	43
 11 SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO III, DO ARTIGO 100, DA LEI COMPLEMENTAR N. 10/2008	45
 12 ANÁLISE DOUTRINÁRIA DO LIVRO “DA INCIDÊNCIA DO ITBI NAS CESSÕES DE DIREITOS IMOBILIÁRIOS” DE WALDEMAR DE ALBUQUERQUE ARANHA NETO ACERCA DOS TEMAS MATERIALIDADE UNITÁRIA E A MATERIALIDADE BINÁRIA.....	47
 13 CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
 REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

Este presente texto tem a finalidade por em pauta a questão do *bis in idem* no tocante à dupla tributação no que tange ao imposto sobre transmissão *intervivos* por ato oneroso de bens imóveis, efetuada nas escrituras públicas de venda e compra nas situações nas quais o outorgado comprador de determinado bem imóvel deverá cumprir para com a obrigação tributária de efetuar o pagamento duas vezes sobre o mesmo imposto em relação à esfera municipal sobre o bem imóvel objeto da já mencionada escritura. Sendo o supracitado imposto cobrado duplamente em razão de o objeto estar sendo transacionado primeiramente entre o outorgado vendedor que, por sua vez, é proprietário do referido bem imóvel, ao interveniente anuente na relação de compra e venda dos seus direitos aquisitivos, e logo após, a segunda tributação ocorre em razão da transmissão dos direitos aquisitivos do já citado interveniente ao promitente comprador em que os impostos deverão ser pagos em momento anterior à formalização da compra do bem imóvel na escritura pública, o justo título.

Assim sendo, serão analisados exemplos dos casos onde incidirão o determinado tributo e sua devida disposição legal, com base na legislação local do município de Santa Rita, no estado da Paraíba. Bem como será analisado o arcabouço jurídico no que tange a matéria tributária, seja pela legislação em âmbito federal que dispõe sobre o tributo para tanto quanto à municipal. E também será conferido o que versa a doutrina no que se refere à matéria cerne deste presente trabalho. Sendo que problemática deste presente trabalho se resume na seguinte indagação: - seria legal a dupla cobrança do Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI) tendo em vista que o imóvel que por ora está sendo transacionado mediante escritura pública de venda e compra ao referido interveniente anuente que ainda não é o seu devido proprietário ao passo que ele deseja ceder seus direitos aquisitivos?

Partindo do óbice acima relatado, analisaremos em nosso ordenamento jurídico a legislação nacional pertinente à matéria, tendo em vista sanar tal indagação. Assim como se seria possível contornar sua obrigatória cobrança através de outro meio legal para tanto. Dessa maneira, possibilitando o promitente comprador de se eximir de sua obrigação tributária, e conseqüentemente não ter que efetuar o referido pagamento do tributo que seria um gasto “desnecessário”.

Os objetivos da pesquisa proposta estão necessariamente atrelados ao problema e às hipóteses apresentadas, que concernem à legalidade ou não da

tributação duplamente aplicada pelo ente municipal. Para atingir essa meta e buscar resultados, os objetivos – geral e específicos – serão delineados a seguir: a) Objetivo geral: O objetivo principal do trabalho é verificar na legislação local pertinente a legalidade da supramencionada indagação trazida no presente trabalho, além da própria legislação, nos mais diversos âmbitos, sejam: federal, estadual e municipal, e também nos conceitos doutrinários, jurisprudências e súmulas proferidas pelos diversos tribunais pelo território nacional; b) Objetivos específicos: Compreender e correlacionar as mais diversas legislações que versam sobre o tema do *bis in idem*, e buscar nas outras fontes formais indiretas do direito, tais quais: a doutrina, jurisprudência que versem sobre a matéria retratada.

Desenvolveremos neste presente trabalho a metodologia da abordagem como sendo hipotética-dedutiva. Começando nas premissas já existentes no que tange à tributação do ITBI, elencadas pela lei sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, analisando-se a situação fática de sua aplicação em escrituras públicas de compra e venda quando se refere a cessão de direitos aquisitivos. De modo auxiliar, também será utilizado o método histórico, almejando buscar os aspectos legais em nosso ordenamento jurídico que viabilizam o presente estudo, possibilitando uma melhor compreensão acerca dos temas aqui tratados. Sendo utilizadas técnicas de pesquisa, baseando-se numa investigação documental indireta – doutrina jurídica e livros – e documental – leis e decisões judiciais.

2 PODER DE TRIBUTAR E ESTADO

Para que venhamos introduzir a discussão teórica no tocante à tributação, devemos, primordialmente, falar sobre a questão do poder de tributação e o Estado como legitimado para tal. Para isso, retornaremos aos séculos passados, demonstrando como as sociedades humanas, durante toda a sua existência, necessitaram da figura do Estado para que fosse instrumento de manutenção social. E, conseqüentemente, o meio que transmitia a segurança jurídica de pacificação social daqueles indivíduos que compunham as ditas sociedades.

Devendo levar em consideração que o termo “Estado”, este que apesar de ter sido criado no que entendemos como período histórico chamado Modernidade, ainda sim, tendo a devida licença histórica para o emprego do termo, era desempenhado por um legitimado governo que geria a sociedade à época. Como por exemplo, citamos o Estado Teocrático de Israel que era presente em milênios atrás, no qual o “Estado” era gerido com base em preceitos divinos e tinha uma figura legitimada para tanto.

A priori, faz-se necessário denotar que, para que haja o bom convívio nos grupos humanos e sua subsistência, sempre foi imprescindível que houvesse a criação de normas que pudessem regulamentar e dirimir conflitos. Assim sendo, o conjunto de normas serviria para elencar determinadas condutas/hipóteses que se em contradição com a moral de determinado grupo, tal ação ou omissão devia ser sancionada.

Para isso, o exercício do poder político era fundamental para a manutenção das sociedades, pois o Estado era dotado de aptidão para o cumprimento da norma e os interesses das sociedades. E falar em tributo, por sua vez, é o meio eficaz para que o cumprimento das ações estatais pudesse ser realizado. Pois como o Estado pode atender os anseios da sociedade sem recursos para realizá-los?

Citamos nas palavras do professor de Hugo de Brito Machado Segundo: “Onde quer que se verifique o exercício do poder político, por sua vez, haverá a cobrança de tributos, sendo o poder de tributar, juntamente com o poder de punir, uma das principais manifestações ou facetas do poder político.” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 20). Corroborando o que já havíamos explanado, acerca do poder de tributar e o Estado como legitimado em desempenhar esse papel.

Todavia, como podemos ter a certeza de que o Estado não está agindo de forma totalitária para como o indivíduo? Será que a depender das circunstâncias não

estaria expropriando o contribuinte, sendo que este atua como sendo a parte mais frágil da relação Estado x Indivíduo? Portanto, é de conhecimento geral que existe a supremacia do interesse público sobre o privado.

Com base nisso, como proteger o sujeito passivo dessa relação em face do poderio estatal? Fato é que o constituinte originário se preocupou acerca desse embate e pôs em pauta as cláusulas pétreas como forma de frear essa relação desbalanceada, não deixando a parte mais fragilizada sucumbir diante do avanço estatal, garantindo-se, dessa forma, os direitos e garantias individuais dos particulares. Estes que, por sua vez, asseguram princípios norteadores da ordem tributária.

Tendo sido realizados os esclarecimentos iniciais acerca do conteúdo no que tange à legitimação do poder nas mãos do Estado, e sua importância em nossa sociedade, podemos mergulhar um pouco mais a fundo a respeito do nosso tema cerne deste presente trabalho. Agora apresentando os princípios que regem o direito tributário.

3 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Princípios são regras basilares e norteadoras que inspiram a extensão da norma na busca da sua real proposta. Assim tem-se que “(...) nenhuma interpretação será bem feita se for desprezado um princípio. É que ele, como estrela máxima do universo ético-jurídico, vai sempre influir no conteúdo e alcance de todas as normas” (RIZZATO NUNES, 2004, p. 164), que para Diniz (2001, p. 456) (...) “suprem adeficiência da ordem jurídica, possibilitando a adoção de princípios gerais de direito, que, às vezes, são cânones que não foram ditados, explicitamente, pelo elaborador da norma, mas que estão contidos de forma imanente no ordenamento jurídico”. Desta forma, eles se concretizam como necessários para a boa atuação do direito em sua forma sistêmica e interpretativa.

3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Para que tratemos sobre tal princípio leiamos a descrição do nosso texto legal em seu artigo 5º, caput, da Constituição Federal no que tange à segurança jurídica dos atos como um dos direitos fundamentais:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (BRASIL, 1988)

Dessa maneira, como forma de propiciar o bom convívio dos humanos em sociedade, tratando-os como seres iguais, sem que houvesse qualquer meio discriminatório, vemos que o legislador se preocupou em elencar direitos e garantias que serviriam como alicerce jurídico para a formação de princípios e outros direitos que viessem surgir. Sob essa ótica, falemos, agora, sobre o princípio da legalidade tributária.

A priori, devemos salientar que o princípio da legalidade quando encarado do ponto de vista do indivíduo deve ser interpretado como uma legalidade no sentido amplo, que significa que tudo pode fazer desde que a lei não proíba sua conduta. Entretanto, quando nos referimos à Administração Pública, o sentido da legalidade a ser aplicado difere do primeiro já explicado.

Dessa maneira, falar em legalidade na Administração Pública, é falar da legalidade em sentido estrito, ou seja, poderá realizar a Administração Pública somente o que a lei lhe autorizar. Assim sendo, os entes: União, Estados, Distrito Federal e os Municípios só poderão realizar seus atos administrativos conforme determina a lei. Neste sentido, como exemplo, um tributo só poderá ser aumentado ou exigido se estiver previsto em lei, conforme o artigo 150, inciso I, da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 1988).

Via de regra apenas por meio da lei ordinária poderá alterar o tributo, seja aumentando ou diminuindo seu tributo; mudando a definição de seu fato gerador, alterando alíquotas; ou mesmo indicando hipóteses de exclusão, suspensão, extinção de créditos tributários, vide artigo 97 e seus incisos do Código Tributário Nacional - Lei de nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

Contudo, existem exceções que são elencadas em nosso texto constitucional no artigo 153, §1º, que poderão ser alteradas alíquotas dos impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Faz-se mister denotar que também o Poder Executivo em âmbito federal poderá atuar na redução de alíquotas quando se tratar da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível com base no artigo 177, §4º, inciso I, alínea “b”, da Carta Magna.

Por fim, faz-se necessário evidenciar que para determinados tributos, a lei determina uma especificidade quando da instituição, majoração, extinção, dentre outros casos de tributos. Dessa maneira, para os casos de Empréstimos Compulsórios elencado no artigo 148 da CF/88 e o Imposto sobre as Grandes Fortunas previsto no 153 em seu inciso VII, deverão ser instituídos os tributos apenas por lei complementar.

Importante mencionar que o princípio em pauta se desdobra ainda em um outro princípio denominado “princípio da tipicidade tributária”, este que aduz que a lei deverá elencar com clareza as situações de incidência do tributo, bem como o designado sujeito passivo tributário, a base de cálculo e sua alíquota, além de denotar o próprio ente tributante.

3.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA

No que se refere ao princípio da isonomia tributária sabe-se que é um princípio basilar dos princípios tributários. Sendo ele previsto no supracitado artigo 5º, caput, como também no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, temos que ele versa sobre o tratamento igualitário entre os contribuintes, evitando-se, portanto, quaisquer tratamentos discriminatórios como dito no tópico anterior.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (BRASIL, 1988).

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988).

Assim, tal princípio afirma que o Estado trate de forma diferenciada os sujeitos passivos na medida de suas desigualdades. Neste viés, quando temos determinado indivíduo que possui demandas que diferem dos demais no quesito social ou econômico, assim como jurídico, quando se trata de sua capacidade contributiva. Termo este “chave” para entendermos o conceito deste princípio. Por conseguinte, deverá o contribuinte ser tratado de forma desigual na medida de sua desigualdade, de modo que ele alcance a igualdade material.

A título exemplificativo trazemos o imposto sobre a renda em que todos aqueles que perceberem quantia X deverão ser tributados, sem qualquer discriminação quanto ao sexo, raça, religião, cor, etc. Entretanto, quando nos referimos a uma determinada empresa que esta polui/devasta o meio ambiente, não seria justo que fosse tributada de forma análoga a um cidadão que fuma cigarro em ambiente aberto. Devendo, neste caso, a empresa ser tributada de forma diferente, de modo a ser sancionada e adotar práticas mais sustentáveis.

3.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE TRIBUTÁRIA

Em relação ao princípio da irretroatividade tributária, vemos que é o princípio elencado no artigo 150, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal em que se afirma que ao Estado não será permitido que se tribute de forma retroativa fatos gerados anteriores a leis que instituíram ou aumentaram determinado tributo anterior a sua vigência. Sendo tal princípio também correlato ao princípio da segurança jurídica, atuando de forma a que o Estado não se utilize de seu poder de tributar abusivamente, como se diz no artigo:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (BRASIL, 1988).

É importante constar que não caberá exceções no que diz respeito irretroatividade da lei quando nos referimos a instituição e/ou majoração seguido de sua cobrança. No entanto, quando no contexto em específico é observado que apresenta benefícios ao contribuinte, protegendo-o da “Mão Estatal”, devendo para tanto ser retroagidos os efeitos da nova lei, conforme artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

3.4 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE TRIBUTO CONFISCATÓRIO

Falando-se acerca do princípio da vedação de tributo confiscatório, é necessário sabermos que é o princípio contido em nossa Constituição Federal de 1988, no qual tal princípio inibe a ação estatal de exigir tributos de maneira excessiva exigido do contribuinte. Impossibilitando que esse exerça seus direitos fundamentais como cidadão. Leiamos o artigo 150, inciso IV de nossa Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco (BRASIL, 1988).

Sobre a definição do tributo confiscatório, tem por significado que é o tributo que ultrapassa os limites da capacidade contributiva do sujeito passivo, desse modo comprometendo o seu patrimônio. Como afirma Luciano Amaro: “Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo.” (AMARO, 2019, p.210).

Assim sendo, com vistas a evitar tal ocasião, é necessário ser analisado o tributo com base no princípio da capacidade contributiva, além da progressividade e isonomia, com o fulcro de garantir o princípio da dignidade da pessoa humana. Logo, deverá o Poder Judiciário coibir a ação estatal em que nela esteja presente o abuso tributário sobre o contribuinte. Devendo, portanto, analisar caso a caso como forma de garantir direitos constitucionalmente estabelecidos.

3.5 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Sobre o princípio da capacidade contributiva, princípio este brevemente mencionado em tópicos anteriores, tem sua fundamentação legal a partir da Constituição Federal em seu artigo 145, § 1º, em que se diz:

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

§ 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).

Dessa maneira, destrinchar sobre determinado princípio implica em falar em justiça fiscal, pois deverão ser observados fatores que afetam diretamente nos direitos fundamentais do cidadão. Seja em relação ao seu patrimônio, consumo, renda, e outros, fato é que é imprescindível a garantia de que a carga tributária seja proporcionalmente dividida de maneira justa e equilibrada entre os contribuintes. Por conseguinte, notória é a ligação entre o princípio da isonomia, proporcionalidade, progressividade, entre outros.

Assim sendo, vemos a justiça fiscal agindo na sociedade, interferindo no âmbito tributário, como forma de garantia de um sistema tributário que preza pela isonomia dos seus contribuintes que a engrena. Denotando que quem possui maior riqueza, consequentemente arca com tributos mais elevados que o contribuinte de menor poder aquisitivo.

Vemos, como exemplo, a contribuição do IPTU (Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana), em que dependendo dos fatores que compõem o IPTU, contribuinte “X”, este que detém maior poder aquisitivo em relação ao contribuinte “Y”, paga o dito imposto mais caro que esse último em razão disso.

3.6 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Com vista a garantir o princípio fundamental contido no artigo 5º de nossa Constituição Federal no que se refere ao princípio da segurança jurídica, temos o princípio da Anterioridade Tributária. Princípio este que está previsto no artigo 150 da já citada constituição em seu inciso III, nas alíneas “b” e “c”. Vejamos o texto legal acerca do assunto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (BRASIL, 1988).

Assim sendo, sabe-se que em tal princípio o tributo só deverá ser cobrado após determinado período descrito em lei que o criou ou aumentou, com o intuito de preservar o contribuinte, dando-lhe tempo para se preparar. Porquanto, deverá ser observado o período financeiro em que o tributo foi estabelecido, evitando-se surpresas e possíveis prejuízos que resultariam a toda a população.

Vejamos o julgado abaixo acerca da inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, que Institui o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF) e dá outras providências, em que não se teve observância ao princípio da anterioridade.

- Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par.2., 60, par.4., incisos I e IV, 150, incisos III, b, e VI, a, b, c e d, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, a, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, b e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par.2., art. 60, par.4., inciso IV e art. 150, III, b da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par.4., inciso I, e art. 150, VI, a, da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: b): templos de qualquer culto; c): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e d): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; **3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, a, b, c e d da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). (grifo nosso)** 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os

contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993.
(STF - ADI: 939 DF, Relator: SYDNEY SANCHES, Data de Julgamento: 15/12/1993, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 18/03/1994)

Tendo sido explanada tal incongruência para com a lei através da Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar a respeito da aplicabilidade da norma no mesmo exercício financeiro. Entendemos que não será possível a efetividade da lei de forma imediata em decorrência da segurança jurídica aos contribuintes. Mas e se estamos tratando de um tributo em que a lei foi criada às vésperas de se finalizar o exercício financeiro? Como que será aplicada tal norma diante tão pouco tempo de criação?

A partir de tal questionamento, o legislador se preocupou em trazer a regra contida na alínea “c” do já citado artigo 150, inciso III, da Carta Magna, afirmando que em razão dos princípios debatidos neste presente tópico, não poderá o texto legal em matéria tributária ser ligeiramente posto em prática. Dá-se, desse modo, o nome de anterioridade nonagesimal, no qual a lei apenas entrará em vigor noventa (90) dias após a data de sua publicação. Valendo salientar que tanto a regra do exercício fiscal, acima tratado, quanto a nonagesimal deverão ser praticadas cumulativamente.

Porém, existem determinando tributos que fogem a regras estabelecidas ao princípio da anterioridade do exercício, sendo tais tributos elencados no artigo 150, § 1º, da CF: (i) o empréstimo compulsório cobrado para atender despesas extraordinárias com guerra ou calamidade pública; (ii) o imposto de importação; (iii) o imposto de exportação; (iv) o imposto sobre produtos industrializados – IPI; (v) o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros – IOF, também conhecido como IOC; (vi) o imposto extraordinário de guerra.

Cabe mencionar que também serão excepcionados alguns tributos no que tange a regra do princípio da anterioridade nonagesimal: (i) o empréstimo compulsório cobrado para atender despesas extraordinárias com guerra ou calamidade pública; (ii) o imposto de importação; (iii) o imposto de exportação; (iv) o imposto de renda; (v) o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros – IOF, também conhecido como IOC; (vi) o imposto extraordinário de guerra; dentre outros.

3.7 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO À BITRIBUTAÇÃO E AO *BIS IN IDEM*

Finalizando a parte principiológica da matéria tributária, traremos do princípio da vedação à bitributação e ao *bis in idem*. Princípio este que, em poucas linhas, ao que se refere ao fenômeno da bitributação, versa sobre a proibição de um determinado contribuinte ser tributado mais de uma vez sobre tributos distintos, em decorrência de um único fato gerador e por mais de um ente tributante.

Em contrapartida, quando nos referimos ao *bis in idem*, vemos que “acontece quando um ente federativo tributa mais de uma vez um mesmo contribuinte sobre o mesmo fato, como o mesmo tributo, ou tributos diferentes” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 114). Ou seja, ocorre quando um determinado ente tributa o contribuinte sobre o mesmo fato, com o mesmo tributo ou tributos de naturezas diferentes.

Um exemplo de bitributação pode ser observado na cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre a saída de um produto industrializado do estabelecimento que o produziu. Já se referindo ao *bis in idem* pode ser ilustrado pela cobrança do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, ambos incidindo sobre o lucro positivo de uma pessoa jurídica.

Apesar da bitributação e o *bis in idem* serem vedadas pela Constituição Federal, não existe regra de maneira expressa que reпреenda tais fenômenos. Bem como não há lei complementar que venha solucionar tal questão como forma de extinguir o conflito. Como observamos no artigo 146, inciso I da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (BRASIL, 1988).

Contudo, faz-se necessário também mencionar que existe a ressalva quando é tratado acerca do imposto extraordinário de guerra. No qual, vide artigo 154, inciso I da Constituição Federal, é possível verificarmos uma preocupação do legislador quanto à instauração de imposto residual criado pela União deverá ser diferente dos demais.

Art. 154. A União poderá instituir:
I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição (BRASIL, 1988).

Por fim, devemos compreender que a vedação à bitributação e ao *bis in idem* decorre de dois princípios tributários anteriormente estudados que se referem ao princípio da capacidade contributiva (3.5) e à vedação ao confisco (3.4).

Dessa forma, a proibição de um ente federativo invadir a competência do outro tem como objetivo evitar que um impeça o outro de tributar certos aspectos da realidade de maneira a aproveitar, de forma equilibrada, a capacidade contributiva que esses aspectos revelam. Além disso, busca-se evitar que ambos os entes, ao tributarem o mesmo fato, onerem excessivamente e ultrapassem a capacidade contributiva que esse fato apresenta.

4 PREVISÃO LEGAL DO TRIBUTO

Verifica-se que para sustentarmos designado modelo de Estado devemos cobrar tributos, tendo fundamental importância como forma de arrecadação monetária ao Tesouro Público, ou também chamado Fisco. Este que é o termo ao qual se refere ao conjunto de valores arrecadados por parte do Estado através dos impostos que o cidadão ou cidadã paga em razão de sua obrigação tributária. E tal obrigação ocorre porque ela é justificada segundo nosso ordenamento jurídico, seja pela Constituição Federal de 1988 ou mesmo por legislações esparsas. Como previsto nos incisos I, II e III do artigo 145 de nossa Constituição Federal:

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

I - impostos;

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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988).

Não obstante, é imperioso explicitar que não seria justo que todo imposto pago por cada contribuinte fosse cobrado de maneira igualitária, portanto uma tributação excessiva comprometeria seus meios de subsistência. Tendo isso em mente, observamos que, em razão do princípio da capacidade contributiva, princípio este previsto desde nossa Constituição Imperial de 1824 em seu artigo 179, inciso 15, em que se é afirmado que todos deverão contribuir na proporção de seu capital. Dito isso, o imposto sempre que possível terá caráter individual, de modo a não comprometer a capacidade econômica do contribuinte, na qual tal afirmação é

corroborada a partir da leitura do texto legal previsto no §1º artigo 145 já explicitado. Leiamos:

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

§ 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).

Sendo evidenciada a susodita afirmação, devemos saber que a arrecadação é destinada aos cofres públicos, que, por sua vez, o supracitado erário é controlado/fiscalizado pelo Fisco. Sendo o Fisco o conjunto de órgãos que compõem a administração pública com o objetivo de regular e receber todo esse montante arrecadado pela obrigação tributária advinda do contribuinte.

Ainda com observância às normas legais anteriores a nossa atual Constituição Federal de 1988 e que tiveram alguns de seus textos recepcionados por essa, elencamos que, a título exemplificativo, em cumprimento ao dever legal instituído pelo artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal de 1946, a União deverá legislar matérias gerais de direito financeiro, bem como a Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, terá o Estado através da delegação a cada um dos seus entes políticos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) a competência de tributar o contribuinte. Todavia, deverão ser obedecidos os limites do poder de tributar com relação a cada um de seus entes.

Desse modo, faz-se necessário serem observadas as regras de competência sobre cada tributo em relação a cada ente político em razão do exercício do poder de tributar, as limitações constitucionais ao poder de tributar, e que depois de delimitado pela Constituição, passaríamos a conhecer tais limitações pelo termo competência tributária.

Vejamos ainda nas palavras do professor Luciano Amaro em seu livro “Direito Tributário Brasileiro” o que se entende no tocante ao assunto: “Desse modo, as chamadas “limitações do poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos)” (AMARO, 2019, pág.164).

5 TRIBUTOS COMO MEIO DE REDUÇÃO DE DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS

Tendo em vista mantermos as engrenagens do nosso mecanismo estatal em funcionamento devido ao modelo de Estado o qual adotamos em meados dos anos oitenta (80) do século passado no que tange os aspectos social e democrático, com o fulcro em atender às demandas sanitárias básicas, lazer, educação, cultura, desporto, segurança, dentro outros fatores necessários para se compreender o bem estar social, é indispensável que haja o fenômeno da tributação para atingir as elencadas demandas.

Logo, não há como se efetivar os direitos fundamentais aludidos em nossa Carta Magna Brasileira vigente sem que se tenha a compreensão dos deveres a todos imbuídos pelo próprio Estado. Pois como podemos manter/garantir direitos como os ligados à liberdade, à propriedade, à integridade física, sem que se tenha recursos oriundos da arrecadação advinda do contribuinte?

Sabe-se que em nosso contexto nacional vemos que a desigualdade social é evidente. Onde quer que estejamos, existem comunidades que não possuem acesso aos direitos nos parágrafos anteriores elencados. Fato é que em nossa já citada Carta Magna vemos em seu artigo 170, inciso VII, a redução das desigualdades regionais e sociais como sendo um princípio geral da atividade econômica. Ou mesmo quando nos deparamos com o seu artigo 203, inciso VI, que versa sobre a redução da vulnerabilidade socioeconômica de famílias em situação de pobreza ou de extrema pobreza.

Vale ressaltar que não seria possível verificar a própria existência do Estado sem que se houvesse a cobrança de tributo como dito em tópicos passados. Portanto, ele não seria sustentável. Entretanto, com relação aos princípios tais quais o da liberdade e da solidariedade social, faz-se mister o pagamento dos tributos que nos são devidos como contribuintes, sendo, portanto, um dever fundamental, enquanto que tributos indevidos não deverão ser pagos porque temos o direito fundamental a não os pagar. Neste pensamento, devemos ter em pauta que o Estado é o eficaz meio para a garantia e promoção de direitos. E, consecutivamente, promotor da justiça fiscal, tendo em vista que democraticamente estabelece tributos aos contribuintes.

Tendo isso em mente, verifica-se que para sustentarmos designado modelo devemos cobrar tributos. Mas afinal o que é tributo?

6 TRIBUTO: CONCEITO E ESPÉCIES

Tributo é forma de receita derivada da atividade financeira do Estado, que busca suprir as necessidades da coletividade e manter a organização pública em seus direitos e deveres. A tributação é necessária e, portanto, deve ser tratada com seriedade, pois que estamos falando da administração de valores de toda uma sociedade que se compromete em impulsionar o Estado ao desenvolvimento. Vejamos o conceito de tributo na forma da Lei, bem como suas espécies para entendermos como funciona essa logística.

6.1 CONCEITO DE TRIBUTO

Com base na leitura do texto legal do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) vemos que a palavra tributo se refere a obrigação de gerar receita ao Estado. E que tal obrigação feita pelo cidadão em pagar ao Poder Público não possa ter qualquer traço de multa, ou mesmo que desenvolva como fruto de uma vontade, bem como não poderá ser objeto de indenização. Leiamos o artigo:

Art. 3º 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. (BRASIL, 1966)

Com base na leitura do supracitado artigo traremos o determinado conceito à luz da doutrina de Machado Segundo(2018), bem como Amaro(2019), que também fundamentarão outros conceitos e críticas neste presente trabalho. Assim dito, denotamos determinadas características essenciais que compõem o conceito de tributo, dentre elas: I) a prestação pecuniária; II) caráter não sancionatório; e III) prestação instituída em lei.

6.1.1 Prestação Pecuniária

A cobrança do tributo dar-se-á através de pecúnia, ou seja, dinheiro. Portanto, quando no texto lemos o trecho do artigo: “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” temos uma redundância trazida pelo legislador na elaboração do texto legal. Note-se que o tributo deverá ser pago em moeda, não sendo permitido ao contribuinte o pagar através de bens (*in natura*) ou mesmo com trabalho (*in labore*).

No entanto, existe uma determinada exceção que versa sobre o pagamento do tributo no artigo 156 do já citado CTN. Vejamos o que diz o artigo:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (BRASIL, 1966)

Porém a respeito do aludido artigo, vemos que o pagamento do tributo só deverá ser feito conforme a lei que autorize a determinada dação em pagamentos através de bens imóveis. E mesmo nesses casos, deverá o imóvel ser avaliado conforme o valor do tributo que será obrigatoriamente traduzido em moeda. E não avaliado como um tributo *in natura*.

6.1.2 Caráter Não Sancionatório

O tributo não poderá ser cobrado com o viés de punição. Ou seja, não poderá ser cobrado o tributo por conta de cometimento de ato ilícito, pois nessa situação estaríamos diante de uma penalidade pecuniária, que seria a multa. Dessa forma, o tributo deve ser caracterizado como a cobrança de algo lícito como sendo necessária para o nascimento da obrigação tributária.

6.1.3 Prestação Instituída em Lei

O dever jurídico de pagar o tributo não poderá ser advindo através da vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim deverá ser discriminado conforme a lei que regulamenta a sua obrigatoriedade quanto à sua devida cobrança. E isso se dá em razão do princípio da legalidade, princípio esse que abordaremos mais adiante, e que disciplina sobre a validade na cobrança do tributo.

Dessa maneira, falar que a prestação deverá ser instituída em lei, refere-se que o determinado tributo deverá ser composto a partir da ação do Poder Legislativo em sua função de edição de leis. E através das competentes leis, essas disciplinarão os comandos legais que elencarão os fatos geradores que desemborcarão na obrigação do contribuinte em contribuir para a arrecadação estatal.

Por fim, mas ainda versando sobre a legalidade dos atos editados pelo Poder Público, vemos que, ao analisarmos o artigo 3º do CTN em que se diz: “e cobrada

mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”, nada mais é que mais uma redundância do legislador. Portanto, temos que o fato de a lei ter o seu caráter impositivo/obrigacional obriga aos contribuintes contribuírem quando lhes são devidos.

6.2 ESPÉCIES DE TRIBUTO

É importante ser mencionado que os tributos poderão ainda ser subdivididos das mais diferentes formas, seja em decorrência da receita alvo as quais podemos citar: o patrimônio, a renda, o consumo, etc. Podemos ainda os dividir em relação entes políticos responsáveis pela sua tributação. Ou mesmo pelas receitas em que cada uma espécie de tributo gera.

Todavia, neste presente trabalho, faz-se necessário desenvolvermos a distinção dos tributos em razão do regime jurídico que lhes serão aplicados. Contudo, tal distinção não pode ser verificada em nossa Constituição Federal de 1988 deixando apenas discriminadas as mais diversas espécies das quais os referidos tributos podem ser apresentados e os seus respectivos entes políticos. Diante dessa explanação, falaremos sobre as espécies de tributo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios.

6.2.1 Impostos

Para que adentremos a explanação do que é o conceito de imposto, observemos primeiramente o que versa no artigo 16 do CTN:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. (BRASIL, 1966)

O imposto é a obrigação tributária a qual o contribuinte tem o dever de cumprir em razão de ter cometido um fato gerador elencado pelo legislador através de uma situação elencada na norma, em que o contribuinte cria o vínculo com o Estado. Dessa forma, sendo compelido a cumprir o devido pagamento para com a ordem tributária. Vale salientar que é de suma importância ser a base de cálculo do tributo dimensionada economicamente conforme o fato gerador desempenhado.

Fato é que, o imposto, como falado no parágrafo anterior, é o tributo de natureza não vinculada com o Estado. Pois não existe ligação específica a uma atividade fornecida pelo Estado. Mas que só poderá ser evidenciada quando o contribuinte cumprir a hipótese de incidência da norma, seja quando ele auferir renda, ou quando ele passa a ser proprietário de um bem móvel ou imóvel, ou também quando comercializa um produto em seu comércio local.

Logo, para fins práticos, existe a cobrança do imposto quando o indivíduo adquire um bem imóvel por meio de uma relação jurídica de venda e compra. Vemos, neste contexto, que se aplicaria o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), imposto este que abordaremos mais adiante, porque o citado indivíduo estaria numa hipótese de incidência adquirindo um bem específico - neste caso bem imóvel - contido na norma que consumaria o fato gerador de adquirir bem, dessa forma, sendo tributado em razão disso.

6.2.2 Taxas

Em se tratando das taxas leiamos o artigo 77 do CTN:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, 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. (BRASIL, 1966)

Diante da leitura do texto legal, temos que as taxas são tributos cobrados ao sujeito passivo da relação tributária (o contribuinte) aos serviços que são vinculados às atividades estatais. Desse modo, diferenciando-se do imposto, em que este último se refere à atividade não vinculada, mas que depende de um fato gerador contido na norma que aciona o referido imposto a ser tributado. Assim sendo, observamos que o fato gerador da taxa não se refere ao contribuinte, mas ao ato do Estado.

Ainda falando sobre as taxas temos que as atividades estatais, independem do uso do contribuinte, sendo meramente a disposição do serviço fornecida pelo mecanismo estatal o suficiente para que seja cobrado o dado tributo. Tendo por explicação o cumprimento da justiça fiscal em garantir a fruição do mero serviço estatal.

Poderá ainda ser subdividido o citado tributo conforme seu exercício de poder de polícia ou por sua taxa de serviço. Sendo o primeiro referente ao ato da Administração Pública fiscalizar as atividades desempenhadas pelo contribuinte, em razão do cumprimento da legislação (vide artigo 78 e seu respectivo parágrafo do CTN). Vale mencionar que o objetivo de tal fiscalização é almejar o interesse da coletividade, e não propriamente ao contribuinte em si. Devendo ser cobrada taxa ao contribuinte quando, a título exemplificativo, deseja viajar ao exterior e para isto precisará do passaporte.

Já com relação as taxas de serviço, temos que são tributos cobrados em função de serviço público que seja específico e divisível, que seja devidamente prestado ao contribuinte ou mesmo posto para sua utilização, conforme artigo 145, inciso II da CF.

Para finalizar tal conceito de taxa trazemos a conceituação dada pelo Luciano Amaro: “Contribuinte da taxa será, portanto, a pessoa que provoca a atuação estatal caracterizada pelo exercício do poder de polícia, ou a pessoa a quem seja prestada (ou à disposição de quem seja colocada) a atuação do Estado traduzida num serviço público divisível. Temos, assim, taxas de polícia e taxas de serviço. (AMARO, 2019, p.66).

6.2.3 Contribuições de Melhoria

Com base na definição trazida pelo artigo 18 do CTN, sabe-se que contribuições de melhoria são tributos cobrados pelos entes políticos por motivo de valorização imobiliária em razão de construções de obras públicas. Nesse sentido, beneficiando o imóvel atingido por tal melhoria. Sendo, portanto, um tributo que é vinculado a uma ação estatal e que resulte necessariamente em valorização imobiliária como já anteriormente dito. Por exemplo, a construção de uma avenida próxima a um imóvel, quando essa o beneficia, deve ser cobrada a referida contribuição de melhoria.

6.2.4 Contribuições

Em contraposição à contribuição de melhoria elencada no tópico anterior temos as contribuições, que são distintas das contribuições de melhoria devido ao seu emprego específico em situações que a legislação determina. Sendo tais

contribuições divididas conforme a Constituição Federal em contribuições: sociais, sejam: de seguridade social ou outras contribuições sociais; de intervenção de domínio econômico; de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e de custeio da iluminação pública.

Sendo, por via de regra, instituídas as contribuições pela União. Porém, comportam-se duas exceções que são sobre a contribuição em função da iluminação pública, esta que é de competência da esfera municipal; e a segunda exceção diz respeito à contribuição a seguridade social que serão cobradas aos servidores públicos efetivos, para o custeio de suas próprias pensões e/ou aposentadorias, em que os Estados-membros, Distrito Federal e Municípios disciplinaram com relação ao assunto.

Devendo-se denotar que não será exigida que a contribuição seja relacionada a uma atividade estatal ao sujeito passivo da relação tributária, mas que será cobrada pois o indivíduo pertence ao meio e indiretamente será acometido por tal atividade, logo ele pertence a um grupo social formado por contribuintes.

6.2.5 Empréstimo Compulsório

Finalizando as espécies tributárias, falaremos agora um pouco sobre o empréstimo compulsório, este que apenas a União poderá instituir, e de complexa definição de acordo com legislação e doutrina, pois há um embate em dizer que seja um tributo ou não. Entretanto a nossa Carta Magna o concedeu regime jurídico tributário.

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).

Dessa maneira, sendo considerado um tributo, apesar de não ser uma receita aos cofres públicos, vimos que tem o seu referido uso em situações específicas elencadas no artigo 148, incisos I e II da CF, bem como sua devida vinculação a instituição, como visto.

7 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA ITBI

Regra matriz de incidência tributária é um norteador que, segundo Nogueira,

Perfaz-se com os seguintes aspectos: material, que pressupõe um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas; temporal, período de tempo que se perfaz o acontecimento do fato que enseja o tributo; espacial, sendo a delimitação do espaço em que o fato vem a propagar seus efeitos; pessoal ou subjetivo, que busca identificar os sujeitos que compõe a relação jurídico-tributária; e, por fim, quantitativo composto por base de cálculo e alíquota, a quantificar o valor patrimonial do tributo. (2023, *on-line*)

Para Carvalho (2018, pág. 256) "sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição". Daí a sua importância para um estudo mais aprofundado e minucioso do direito tributário em suas espécies tributárias.

7.1 CONCEITO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Tendo sido apresentados os conceitos introdutórios da matéria tributária, relatando-se seus princípios e regras que regulamentam a dita cuja, podemos nos aprofundar no objeto central do nosso trabalho. Trazendo, inicialmente, a conceituação do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), este que é uma das espécies de tributos como já falado em tópicos passados.

Neste viés, sabe-se que o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) se trata de um imposto de competência Municipal estabelecido pela nossa constituição que tem por finalidade tributar as devidas operações de transmissão *intervivos*, seja por qualquer título, que envolva ônus em seu ato, e que seja correlacionado a bem imóvel.

É importante ser tratado que deverá o ato ser oneroso conforme anteriormente afirmado e que o objeto implique em ser necessariamente bem imóvel, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis (por exemplo: enfiteuse, usufruto, direito de superfície, etc), exceto os de garantia (por exemplo: hipoteca), bem como cessão de direitos a sua aquisição, conforme o que diz nosso texto legal em seu artigo 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988:

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 (BRASIL, 1988)

Vale mencionar que com base no artigo 147 da Constituição Federal, o Distrito Federal por se tratar de unidade federativa autônoma e peculiar, também terá a competência legal de poder tributar acerca do mencionado tributo em razão de sua competência legislativa nos âmbitos municipal e estadual. Leiamos o caput do artigo da CF/88:

Art. 147. 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. (BRASIL, 1988).

Neste tocante, sendo observada a legislação supramencionada, vemos que em casos de transmissão que envolvam as partes sendo elas vivas, que tenham por objeto de transmissão um bem imóvel, e que a transação envolva ônus entre as partes, estamos diante de uma relação de transmissão *intervivos* de um bem imóvel, na qual deverá ser tributado determinado valor de acordo com os critérios da proporcionalidade e razoabilidade, que será arrecadado pela Fazenda Municipal.

7.2 DIFERENCIAÇÃO DO ITBI EM RELAÇÃO AO ITCD

Faz-se necessário por parte do ITBI cumprir determinado requisito de ser um ato oneroso bem como ser *intervivos* para que haja a devida diferenciação para com o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD ou ITCMD), a depender da sigla que o Estado-membro aderir. Pois este se trata de um imposto de competência estadual e que terá por característica ser um ato gratuito (doação) e/ou transmitido via *causa mortis*, através de ação judicial ou mesmo realização de escritura pública de inventário/sobrepilha e adjudicação ou partilha. Leiamos o artigo 155, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (BRASIL, 1988).

Vale salientar que o ITBI antes da promulgação da CF/88, tinha seu conceito e disposições marcados no Código Tributário Nacional, como sendo um imposto de competência estadual ao lado do ITCD. Tendo o referido significado de ITBI como sendo “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”. Em que podem ser verificadas as normas gerais que compõem o mencionado tributo nos artigos 35 ao 42, que sob a ótica de nossa constituição ainda por ser aplicado.

Logo, o ITBI observado apenas sob a leitura do texto contido no CTN, quando não interpretado sob a ótica da Constituição Federal, leva-nos ao erro como é notável em seu artigo 35: “O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:”. Dessa maneira, devemos nos atentar em fazer a leitura das normas contidas no já mencionado CTN atreladas ao texto constitucional.

7.3 FATO GERADOR DO ITBI

Segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) no Tema 1.124 da repercussão geral, o fato gerador do ITBI só ocorre mediante a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro no cartório de registro de imóveis, na cidade na qual o bem esteja localizado. Vejamos o entendimento do STF sobre a matéria:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. **IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. FATO GERADOR.** COBRANÇA DO TRIBUTO SOBRE CESSÃO DE DIREITOS. IMPOSSIBILIDADE. **EXIGÊNCIA DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA MEDIANTE REGISTRO EM CARTÓRIO.** PRECEDENTES. MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONTROVÉRSIA CONSTITUCIONAL DOTADA DE REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AGRAVO CONHECIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. **(Grifos nossos)**
(ARE 1294969 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 11/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-031 DIVULG 18-02-2021 PUBLIC 19-02-2021)

Entretanto, é imperioso denotar que apesar da jurisprudência permanecer desfavorável a afirmação de que o fato gerador se dá também pela cessão de direitos em nosso cenário atual, fato é que em conformidade com o **DJe-185 DIVULG 15-09-2022 PUBLIC 16-09-2022**, o Supremo acolheu os embargos de declaração proferidos pela embargante no tocante ao tema, restando os autos conclusos ao relator no dia 02/06/2023.

7.4 ITBI E INCORPORAÇÃO DE PATRIMÔNIO À PESSOA JURÍDICA

Falando-se acerca da incorporação de patrimônio à Pessoa Jurídica, seja ele relacionado à transmissão de bens ou direitos, ou mesmo quando se trata de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, não será efetuada a tributação inerente ao ITBI. Contudo, deverá ser verificada se a determinada pessoa jurídica explora a atividade de compra e venda desses direitos ou bens, além de explorar atividades de locação de bens imóveis, bem como promove arrendamento mercantil, pois estas atividades compõem a exceção à regra do artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

§ 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).

No caso, se um determinado sócio deseja integrar um dado bem imóvel a sua parcela do capital social a sua pessoa jurídica “X”, e a citada PJ não tem como objeto central do seu contrato social a exploração de atividade de compra e venda de bens imóveis, assim como os demais itens contidos no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, não deverá incidir o tributo sobre transmissão de bens imóveis. Por mais que estejamos trabalhando em um exemplo que versa sobre uma transmissão onerosa e *intervivos*.

Como afirmado pelo ministro do Supremo Tribunal Federal, Alexandre de Moraes no RE 796.376/SC:

Em outras palavras, a segunda oração contida no inciso I - “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” - revela uma imunidade condicionada à não exploração, pela adquirente, de forma preponderante, da atividade de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis ou de arrendamento mercantil. Isso fica muito claro quando se observa que a expressão “nesses casos” não alcança o “outro caso” referido na primeira oração do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF.

(STF - RE 796376/SC. Ministro Relator: Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Alexandre De Moraes. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de Publicação: 25/08/2020. TJSP).

E com vistas a finalizarmos este presente tópico, devemos nos atentar sobre a questão da “não incidência” relatada no parágrafo anterior, pois isso se deve em obediência as imunidades tributárias (artigo 146, inciso II, da CF/88). Tal regra de não incidência pode ser verificada com a leitura do artigo 37 e seus parágrafos seguintes do CTN.

7.5 BASE DE CÁLCULO E LANÇAMENTO DO ITBI

Importante apresentarmos a base de cálculo e o lançamento do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), uma vez que o objeto do estudo é este imposto e a real problemática em torno dele quanto a detecção do *bis in idem* sobre ele. A base de cálculo e o lançamento vão ao final impor uma obrigação tributária através da existência do crédito tributário.

7.5.1 Base de Cálculo

A fim de estabelecermos a base de cálculo incidida no Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), devemos antes avaliar qual o valor venal aludido ao bem ou direitos transmitidos. Sendo a expressão “valor venal”, o valor estimado ao imóvel em obediência a determinados parâmetros, tais como: o valor médio do metro quadrado avaliado na localidade onde se encontra o terreno ou a propriedade ali construída.

Vale salientar que compete aos Municípios estabelecerem suas respectivas alíquotas com base em suas próprias legislações. Entretanto, conforme RE 234.105-3/SP – DJU-e 1 31/3/2000, pág. 61, não poderão os municípios aplicarem alíquotas mais elevadas para imóveis de maior valor que sejam objetos de transação imobiliária, em decorrência do princípio da capacidade contributiva.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, *INTER VIVOS* - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP. I. - Imposto de transmissão de imóveis, *inter vivos* - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II. - R.E. conhecido e provido. (STF - RE: 234.105-3 SP, Relator: CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 08/04/1999, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 31-03-2000 PP-00061 EMENT VOL-01985-04 PP-00823)

Tendo ainda decidido pelo Supremo Tribunal Federal acerca da matéria tratada que é inconstitucional a majoração das alíquotas em decorrência do maior valor do imóvel.

Súmula 656-STF: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *intervivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel.

7.5.2 Lançamento do ITBI

O lançamento do ITBI será feito mediante declaração. Portanto, é de dever do contribuinte levar a conhecimento da autoridade tributante, no caso, o Município, a transação do objeto bem imóvel ou seu direito, com o fulcro de ser recolhido o citado imposto, nos termos dos artigos 145 ao 148 do CTN. Porém, faz-se mister ressaltar que poderá o imposto ser lançado de ofício caso haja necessidade de se corrigir determinada irregularidade em recolhimentos anteriores.

De modo prático, o contribuinte do imposto, que pode ser qualquer das partes a depender do que dispuser a legislação municipal, com base no artigo 42 do CTN, comparecerá à prefeitura ou ao órgão responsável para fazer o registro da transação, e esta entidade calculará e recolherá o imposto inerente à transação.

8. DAS ESCRITURAS PÚBLICAS

Como forma de assegurar a vontade das partes, sejam elas uma pessoa ou o um negócio envolvendo várias pessoas ou empresas, com base nos princípios que regem o direito privado e público, bem como a legislação competente, instituída na lei nº 7.433/85, que versa sobre “os requisitos para a lavratura de escrituras públicas e dá outras providências” e seu Decreto regulamentador n.93.240/86.

Falado isso, temos que a escritura pública é o documento legal específico para formalizar a sua vontade. Ato esse que é praticado por um tabelião/notário, em que este é legitimado pelo Estado para desempenhar suas funções. Leiamos, para tanto, o que diz a lei nº 8.935/94 sobre os atos notariais:

Art. 6º Aos notários compete:

I - formalizar juridicamente a vontade das partes;

II - intervir nos atos e negócios jurídicos a que as partes devam ou queiram dar forma legal ou autenticidade, autorizando a redação ou redigindo os instrumentos adequados, conservando os originais e expedindo cópias fidedignas de seu conteúdo;

III - autenticar fatos. (BRASIL, 1994)

Assim sendo, o tabelião atesta por meio de documentos públicos a autenticidade da vontade das partes, atentando-se ao seu caráter probatório com o fim de formalizar acordos, contratos, testamentos, entre outros atos jurídicos em que as partes o declaram, concedendo ao referido instrumento público a máxima força probante.

Art. 1º Serviços notariais e de registro são os de organização técnica e administrativa destinados a garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos. (BRASIL, 1994)

Logo, o notário transmite ao instrumento público por meio de sua redação com o necessário amparo nos preceitos e instruções legais, lendo para as partes em alta voz e de forma compreensível para que a manifestação das vontades seja plenamente atingida.

Com isso, com a concordância entre as partes, vemos a satisfação da vontade e a garantia dos direitos e deveres daqueles envolvidos. Firmando a escritura pública com as suas devidas formalidades legais em sua matéria, efetivando-se plenamente a vontade das partes.

Além disso, vemos que tal instrumento público, como citado anteriormente, transmite diversos benefícios tais como: a segurança jurídica, pois recaem as partes os direitos e obrigações referentes ao negócio em questão; ela é exigível a terceiros, de modo que poderá ser invocada e provada perante qualquer instância judicial em caso de litígio.

Além de que a escritura pública é dotada de presunção de veracidade, todavia, ela admite provas em contrário quando caracterizada a má-fé. Dessa maneira, essa característica é relativa, e não absoluta. Pois as declarações manifestadas pelas partes podem ser irreais. E isso nos leva a uma outra característica acerca da escritura pública que é a “Fé Pública”.

A fé pública, por sua vez, como dito pelo ministro Marco Buzzi, ministro da quarta turma do STJ, através da REsp nº 1288552 / MT (2011/0251084-3) autuado em 19/10/2011, refere-se a característica disposta pelo poder estatal em conferir

legitimidade ao instrumento público produzido ao notário, tabelião ou oficial de registro, conferindo-lhe fé pública por previsão do artigo 3º da Lei 8.935/1994. Leiamos o artigo:

Art. 3º Notário, ou tabelião, e oficial de registro, ou registrador, são profissionais do direito, dotados de fé pública, a quem é delegado o exercício da atividade notarial e de registro. (BRASIL, 1994)

Por fim, a escritura pública tem a característica de ser plenamente executável, assim sendo, não se julga necessário recorrer a juízo para se ter efeito o seu conteúdo. Tendo, dessa maneira, a escritura pública efeito imediato, pois os atos que as partes realizam possuem uma validade completa como prova e têm força executiva, dispensando qualquer outra formalidade e ajudando a evitar disputas legais.

Por exemplo, uma escritura pública lavrada em um tabelionato de notas, este que detém exclusividade em lavrar escrituras (vide artigo 7º, da lei 8.935/94), em que seu objeto da determinada escritura seja a venda e compra de um bem imóvel, poderá ser encaminhada ao cartório de registro de imóveis do seu município sem necessitar previamente de ser julgado o seu conteúdo da escritura nela escrito. Tendo em vista, que ela cumpre os requisitos formais anteriormente explicados.

8.1. ESCRITURA PÚBLICA E SUA IMPORTÂNCIA NA RELAÇÃO DA VENDA E COMPRA DO BEM IMÓVEL

Para finalizarmos este tópico referente à escritura pública, explicaremos agora o porquê da imprescindibilidade da escritura na negociação entre as partes quando se refere a venda e compra do imóvel.

Com fulcro na legislação contida no nosso Código Civil vigente, bem como nas legislações esparsas, vemos que a escritura pública é o meio formal ao qual o nosso ordenamento jurídico determinou como sendo único para a formalização na negociação jurídica entre as partes com o fim de venda e compra de bem imóvel.

Dessa maneira, além do fato de no ato notarial ser evidenciada a devida segurança jurídica essencial aos negócios jurídicos para serem estabelecidos os direitos e obrigações inerentes entre o vínculo obrigacional dos indivíduos que

almejam transacionar um bem imóvel, analisamos que também é o instrumento público que proporciona celeridade e tributos aos cofres públicos.

Pois como medida de celeridade vemos que com a escritura pública evitaríamos diversos litígios acerca da transação de bens imóveis no judiciário. Que, como sabemos, é lotado de diversas demandas processuais. O que iria desencadear numa morosidade desnecessária em efetivar o direito de terceiro em dispor livremente de sua propriedade e/ou adquiri-la.

E, como dito em linhas passadas, a escritura pública serve como meio de estabelecer a obrigação entre o indivíduo e o Estado em sua relação tributária. Tendo em vista que, como estamos em uma relação entre indivíduos que compram e/ou vendem determinado bem imóvel, computa-se o fato gerador do tributo já estudado, o ITBI.

Criando dessa maneira a obrigação entre os indivíduos em formalizar a sua negociação com o intuito de o município em que se apresenta o bem imóvel possa recolher seu devido tributo com base em seu valor de venda, atentando-se claramente aos requisitos oriundos da legislação, seja em relação a competência nacional, assim como municipal.

8.2.DA RESPONSABILIDADE DO NOTÁRIO NA FISCALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS

Ainda falando sobre o quesito da tributação nas escrituras de venda e compra é primordial salientar a responsabilidade acometida ao tabelião ao que tange a fiscalização dos tributos, no contexto em que há a impossibilidade do contribuinte em cumprir com a sua obrigação tributária, seja nas esferas: federal, estadual ou municipal.

Com leitura atenciosa ao Código Tributário Nacional, vemos que o não cumprimento da função da fiscalização dos tributos pelo notário poderá acarretá-lhe responsabilidade solidária nos atos em que tenha se omitido ou àqueles que intervierem. Desse modo, estando sujeito às penalidades moratórias. Observamos o que diz o artigo 134 do CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

VI - 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 (BRASIL, 1966).

Poderá ainda, o contribuinte, deixar de cumprir com a obrigação tributária em razão de sua insuficiência de recursos, entretanto como sabemos que o notário responde solidariamente quando não há a devida fiscalização, o contribuinte deverá providenciar a autoridade tributária a isenção do pagamento do tributo. Desse modo, com a declaração em mãos, o tabelião poderá proceder com a dispensa do citado tributo.

Dessa feita, o notário tem a obrigação de se atentar nos atos notariais em que praticam os devidos tributos a serem recolhidos. Citaremos, como exemplo, os tributos da União que são: ITR (Imposto Territorial Rural); Laudêmio ou foro devido à União quanto aos seus imóveis, que é destinado a Secretaria do Patrimônio da União (SPU).

Há que se falar ainda dos tributos estaduais, tal qual o ITCMD (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis ou Doação) incidente em atos notariais como inventário e doação. Bem como os tributos municipais, como o caso do já dito ITBI, imposto sobre o valor venal, cerne deste presente trabalho, que incide em operações de negócios imobiliários onerosos.

9. DIREITO DE PROPRIEDADE E DIREITOS AQUISITIVOS

Para darmos continuidade ao nosso trabalho se faz necessário esclarecer a diferença essencial entre o direito de propriedade e o direito aquisitivo de um bem. Portanto, iniciemos falando do direito de propriedade, e logo mais falaremos sobre os três tipos de direitos aquisitivos.

9.1. DIREITO DE PROPRIEDADE

O direito de propriedade é um direito fundamental estabelecido em nossa Carta Magna, que é acobertado através do artigo 5º, inciso XXII, no que tange da função social em benefício da coletividade. Para isso, vale salientar que deverão ser cumpridos requisitos indispensáveis para a garantia da propriedade, que estão

estabelecidos em nosso Código Civil de 2002, mais especificamente no artigo 1.228 que possui a seguinte redação:

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha (BRASIL, 2002).

Dessa forma, devemos observar as características essenciais para que tenhamos o direito à propriedade: 1) Uso: refere-se ao fato de você ter a coisa disponível e dela também poder utilizar quando bem entender; 2) Gozar/fruir: seguindo o princípio da gravitação jurídica que afirma que o bem acessório deverá ter o mesmo destino do bem principal conforme artigo 92 do Código Civil, os frutos oriundos da coisa poderão ser fruídos como bem entender o titular do direito de propriedade; 3) Dispor: poderá ser alienado o bem de forma gratuita ou onerosa, exemplos: doação, venda e compra, etc.; 4) Reaver: o bem poderá ser reavido pelo titular através de ação petítória, a exemplo da ação reivindicatória de posse a partir da comprovação do documento de um determinado imóvel devidamente registrado.

9.2.DIREITOS AQUISITIVOS

Antes de tratarmos sobre direitos aquisitivos, devemos primariamente associar o tema à transmissão das obrigações que regem os direitos pessoais no sentido patrimonial. Logo, ao falarmos sobre tais direitos é fulcral a noção de que na estrutura obrigacional, que contém sujeitos ativo e passivo, possui caráter dinâmico de circulação. Obedecendo-se, portanto, os princípios sociais obrigacionais e contratuais, particularmente a boa-fé objetiva e a função social, presentes no ramo do direito civil.

Dessa maneira, o envolvido na relação jurídica obrigacional, atendo-se às normas e princípios do ordenamento jurídico, poderá ceder sua condição na relação obrigacional, seja a título gratuito ou oneroso. Seja se tratando de um direito ou de um dever. Admitindo-se três maneiras de se promover a transmissão de obrigações: Cessão de Crédito, Cessão de débito e Cessão de Contrato. (TARTUCE, 2021, pág.706).

9.2.1. Cessão de Crédito

Trata-se de um negócio jurídico bilateral, que pode se apresentar de forma gratuita ou onerosa, no qual o sujeito ativo da obrigação denominado credor transferirá (no todo ou em parte) a outrem a sua posição na estrutura obrigacional. Sendo chamado cedente aquele que comete a cessão, e cessionário aquele que recebe o direito do credor. Enquanto que o devedor será designado como cedido.

Neste tocante, transferem-se os elementos contidos na obrigação, assim como os acessórios e as garantias da dívida, salvo disposição em contrário. Sendo prescindível o consentimento da transmissão ao devedor. Não havendo a extinção do vínculo obrigacional. Desta forma cessão de crédito é “um negócio jurídico pelo qual o Credor transfere a um terceiro seu direito” (VENOSA, 2021).

Leiamos a seguir o artigo 236 do Código Civil:

Art. 286. O credor pode ceder o seu crédito, se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o devedor; a cláusula proibitiva da cessão não poderá ser oposta ao cessionário de boa-fé, se não constar do instrumento da obrigação. (BRASIL, 2002).

Com a leitura do artigo citado, vemos que há determinados créditos que não são permitidas as cessões, não sendo um direito absoluto. Como, por exemplo: direitos alimentícios e previdenciários. Além de que existem duas espécies na cessão de crédito: Pro soluto é a modalidade de cessão de crédito na qual, após a transferência do crédito do cedente para o cessionário, o vínculo entre as partes é interrompido, e toda a responsabilidade recai sobre o cessionário, exceto pela própria existência do crédito (fraude). Por outro lado, pro solvendo é a modalidade de cessão de crédito na qual, após a transferência do crédito, o cedente permanece responsável pelo pagamento do crédito, caso o devedor não cumpra com a obrigação.

9.2.2. Cessão de Débito

No que se refere à cessão de débito, também conhecida como assunção de dívida, é um acordo legal bilateral pelo qual o devedor, com a concordância do credor, de forma explícita ou implícita, transfere a um terceiro a posição de sujeito responsável na relação de obrigação. Tendo por base legal o texto contido no artigo 299 do Código Civil vemos que: “É facultado a terceiro assumir a obrigação do devedor, com o consentimento expresso do credor, ficando exonerado o devedor primitivo, salvo se aquele, ao tempo da assunção, era insolvente e o credor o ignorava.”. Sendo, neste tipo de cessão, em contrapartida a cessão elencada no tópico anterior imprescindível a anuência do Credor da relação obrigacional.

9.2.3. Cessão de Contrato

A este último tipo de cessão devemos prestar mais atenção porque o entendimento deste é central para prosseguirmos neste trabalho. *A priori*, é mister dizer que apesar de não ser tratado/regulamentado em lei, porém em razão do princípio da autonomia da vontade das partes, e sua previsão legal que se encontra elencado no artigo 425 do Código Civil, o qual veremos o seu texto mais adiante, versa sobre a transferência da posição (por inteiro) da relação jurídica obrigacional, seja na condição de ativa ou passiva. Sendo cedidos os direitos e deveres inerentes à pessoa titular do direito.

Art. 425. É lícito às partes estipular contratos atípicos, observadas as normas gerais fixadas neste Código. (BRASIL, 2002).

Valendo mencionar que esse tipo de cessão contratual, via de regra ocorrerá quando o contrato ainda não estiver concluído. Devendo, ainda, ter a expressa autorização da outra parte contratante para a sua eficácia. Não obstante, podendo admitir que um estranho possa ocupar na relação contratual em questão, exercendo nos limites da função social do contrato, como nos é informado no artigo 421 do já supracitado código.

Assim sendo, vemos a relevância que tal cessão nos tem a oferecer. Segundo Ignacio da Silva (2022), “observa-se que é possível o instrumento utilizado para consumação da obrigação, percebido como o próprio contrato, proibir, impedir, limitar essa cessão, aos cessionários de boa e má-fé.”. Relembrando que o que está

sendo cedido aqui não é o objeto de forma exclusiva, ou o débito/crédito presente no contrato, antes nos referimos a todo o conteúdo descrito no instrumento. No qual no presente instrumento reside a vontade das partes em estabelecer um vínculo obrigacional. E, conseqüentemente, o negócio jurídico.

10. DA ESCRITURA PÚBLICA DE VENDA E COMPRA DE BEM IMÓVEL COM INTERVENIÊNCIA E A ILEGALIDADE NA COBRANÇA DO ITBI

Após termos explicado exaustivamente acerca de cada um dos tópicos anteriores, caminhamos agora para a conclusão deste presente trabalho de conclusão de curso apresentando a Escritura Pública de Venda e Compra de Bem Imóvel com Interveniência. Escritura esta realizada em Tabelionatos de Notas, os quais através do cumprimento das leis que compõem o ordenamento jurídico brasileiro, o notário precisa cobrar, em função de sua responsabilidade notarial, documentos que compõem a feitura do título.

Comumente, a título exemplificativo, vemos tal negociação se desenvolvendo quando nos deparamos com determinado bem imóvel (seja um terreno, uma casa, ou mesmo um apartamento) pertencente a uma imobiliária “Z”, que o indivíduo “X” compra esse bem de sua propriedade, mas não chega a transacioná-lo através do efetivo registro no cartório de registro de imóveis, e este por sua vez, já o vende para o indivíduo “Y”, através de um contrato de promessa de venda e compra. Como aprendemos, através de sua autonomia da vontade, o indivíduo “X”, pode transacionar esse bem que lhe tem por direito aquisitivo, desde que haja a devida comunicação à imobiliária.

Vale dizer que, para que isso ocorra, deverá ser comprovado que tal propriedade é de direito da pessoa alienante por meio da certidão de registro de imóvel (ou certidão de inteiro teor do imóvel) para que assim seja transacionado o referido bem com a devida segurança jurídica entre as partes. Vejamos o que diz o artigo 19 da Lei n.6.015/73 no que tange aos registros públicos e outras providências:

Art. 19. A certidão será lavrada em inteiro teor, em resumo, ou em relatório, conforme quesitos, e devidamente autenticada pelo oficial ou seus substitutos legais, não podendo ser retardada por mais de 5 (cinco) dias. (...)

§ 9º A certidão da situação jurídica atualizada do imóvel compreende as informações vigentes de sua descrição, número de contribuinte, proprietário, direitos, ônus e restrições, judiciais e administrativas, incidentes sobre o imóvel e o respectivo titular, além das demais informações necessárias à

comprovação da propriedade e à transmissão e à constituição de outros direitos reais. (BRASIL, 1973).

E para que seja formalizada a negociação relatada acima, as partes se dirigem a um cartório que tenha a delegação de Tabelionato de Notas e resolvem transacionar através de uma escritura pública de venda e compra com interveniência, meio este indispensável, salvo quando a lei não dispuser em contrário, para que seja efetivada a supracitada negociação jurídica por meio da transferência de direitos reais, conforme artigo 108 do Código Civil:

Art. 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País. (BRASIL, 2002).

Logo, para que seja confeccionado determinado instrumento público a validação do negócio jurídico, o notário deverá atender determinados requisitos da lei, dentre eles, a tributação relativa ao Imposto sobre transmissão de bens imóveis, com base no artigo 1º, em seu parágrafo segundo e terceiro, da Lei n.7.433/85, que versa sobre os requisitos para a lavratura de escrituras públicas e dá outras providências.

Art 1º - Na lavratura de atos notariais, inclusive os relativos a imóveis, além dos documentos de identificação das partes, somente serão apresentados os documentos expressamente determinados nesta Lei. (...)

§ 2º - O Tabelião consignará no ato notarial a apresentação do documento comprobatório do pagamento do Imposto de Transmissão *inter vivos*, as certidões fiscais e as certidões de propriedade e de ônus reais, ficando dispensada sua transcrição.

§ 3º - Obriga-se o Tabelião a manter, em Cartório, os documentos e certidões de que trata o parágrafo anterior, no original ou em cópias autenticadas. (BRASIL, 1985).

Dessa maneira podemos observar a exigibilidade legal com vistas a realizar a devida tributação do mencionado Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). Valendo salientar que caso não haja observância, ocasionado o não cumprimento por parte do notário acerca das exigências legais e fiscais inerentes à legitimidade do ato já mencionadas, incorrerá em sua responsabilidade solidária.

Destarte, podemos observar no texto legal disposto na Lei Complementar nº10/2008 que institui o novo código tributário e de rendas do Município de Santa Rita,

Estado Paraíba e dá outras providências, em seu artigo 106, inciso III, da Lei Complementar n. 10/2008, em que é dito:

Art. 106. São solidariamente responsáveis pelo Imposto Sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos:
III – o responsável por lavrar, registrar ou averbar ato que importe incidência do imposto sem a exigência de comprovação do seu recolhimento ou da dispensa por isenção, não incidência ou imunidade. (SANTA RITA, 2008).

11. SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE DO INCISO III, DO ARTIGO 100, DA LEI COMPLEMENTAR N. 10/2008

Neste caso, falaremos sobre a cobrança indevida do Imposto de Transmissão de Bem Imóvel (ITBI) de modo duplicado, que em razão de uma má redação legislativa na nomenclatura do imposto através do texto contido no Código Tributário Nacional, incorre em muitas leis orgânicas municipais adotarem textos equivocados quanto à obrigação de pagar duplicadamente o mencionado imposto.

Portanto, anteriormente à elaboração de nossa Constituição Federal de 1988, o Código Tributário Nacional trazia em seu texto o termo ITBI como sendo “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos”, que além de resultar no erro em relação à competência do ente tributário responsável por tal, também resultou em uma má interpretação, e conseqüentemente uma má elaboração em algumas leis orgânicas. Cobrando-se, por conseguinte, tributo sobre os direitos aquisitivos entre o cessionário dos direitos aquisitivos da relação obrigacional executada anterior ao negócio jurídico firmado com o comprador de seus respectivos direitos. Assim, implicando numa dupla cobrança do imposto na Escritura Pública de Venda e Compra de Bem Imóvel com Interveniência.

Como vimos em tópicos passados, o fato gerador do ITBI, conforme entendimento do STF, apenas ocorrerá com o devido registro imobiliário no cartório de registro de imóveis, então por qual motivo deverá ser cobrado o tributo em relação aos direitos aquisitivos do determinado bem imóvel que ora está sendo transacionado?

Quando analisamos o texto legal contido no Código Tributário do Município de Santa Rita, Estado Paraíba, em seu artigo 100, incisos I ao III, da Lei Complementar n. 10/2008, em que é dito:

Art. 100. O Imposto Sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis e de Direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão *inter-vivos*, a qualquer título por ato oneroso, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza ou acessão física, como definidos na lei civil, entre outras em consequência de:

- a) compra e venda pura ou com cláusulas especiais;
- b) arrematação ou adjudicação;
- c) mandato em causa própria e seus subestabelecimentos, quando o instrumento contiver os requisitos essenciais à compra e venda;
- d) permuta ou dação em pagamento;
- e) o excesso em bens imóveis sobre o valor do quinhão da meação, partilhado ou adjudicado nas separações judiciais, a cada um dos cônjuges, independente de outros valores partilhados ou adjudicados, ou ainda dívida do casal;
- f) a diferença entre o valor da quota-parte material recebido por um ou mais condôminos, na divisão para extinção de condomínios, e o valor de sua quota-parte ideal;
- g) o excesso em bens o valor do quinhão hereditário ou da meação, partilhado ou adjudicado a herdeiros ou meeiros;
- h) a transferência de direitos sobre construções existentes em terreno alheio, ainda que feito ao proprietário do solo.

II – a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre bens imóveis por natureza ou acessão física, exceto os de garantia;

III – a cessão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos relativos às transmissões descritas no inciso anterior. (SANTA RITA, 2008).

Assim sendo, estamos flagrantemente diante de uma cobrança indevida pelo órgão municipal tributante competente, caracterizando um caso de *bis in idem* que, como explicado em tópicos passados, ocorre quando o ente tributante cobra indevidamente o mesmo tributo mais de uma vez sobre o mesmo fato gerador.

A partir da leitura do texto constitucional, ao verificarmos a redação contida no artigo 100, inciso III, do Código Tributário Municipal de Santa Rita-PB, vemos uma incongruência ao que se diz respeito a cominação do fato gerador do ITBI. Tendo em vista que na norma, mostra que incidirá a cobrança do imposto a partir da cessão do direito real de propriedade. Sendo que diverge acerca do que condiz o ordenamento jurídico do ramo do direito privado, pois vemos a cobrança indevida de um imposto ao que se refere a um direito que não é real.

Art. 1.225. São direitos reais:

- I - a propriedade;
- II - a superfície;
- 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; (Incluído pela Lei nº 11.481, de 2007)
- XII - a concessão de direito real de uso; e (Redação dada pela Lei nº 13.465, de 2017)
- XIII - a laje. (BRASIL, 2002).

Por fim, leiamos ainda o artigo 1.245 do Código Civil:

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. (BRASIL, 2002)

Vemos neste tocante, que a norma municipal foi infeliz ao compararmos à luz da constituição. Uma vez que nossa constituição federal vigente afirma que o ITBI incidirá quando se referir aos direitos reais relativos ao bem imóvel. Fora que, seria necessária a devida publicidade no que tange o direito real. Logo seria imprescindível que o direito real fosse publicizado à margem da matrícula do imóvel por meio de comunicação no cartório de registro de imóveis competente. Vejamos o artigo 1º, §3º, inciso I, da Lei 6.015 que dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências.

Art. 1º Os serviços concernentes aos Registros Públicos, estabelecidos pela legislação civil para autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos, ficam sujeitos ao regime estabelecido nesta Lei.

§ 3º Os registros serão escriturados, publicizados e conservados em meio eletrônico, nos termos estabelecidos pela Corregedoria Nacional de Justiça do Conselho Nacional de Justiça, em especial quanto aos: (Redação dada pela Lei nº 14.382, de 2022)

I - padrões tecnológicos de escrituração, indexação, publicidade, segurança, redundância e conservação; e (Incluído pela Lei nº 14.382, de 2022)

12. ANÁLISE DOUTRINÁRIA DO LIVRO “DA INCIDÊNCIA DO ITBI NAS CESSÕES DE DIREITOS IMOBILIÁRIOS” DE WALDEMAR DE ALBUQUERQUE ARANHA NETO ACERCA DOS TEMAS MATERIALIDADE UNITÁRIA E A MATERIALIDADE BINÁRIA

É notório que, com tamanhas e grandiosas atribuições que desencadeiam na esfera municipal através da legislação vigente, tais quais a promoção de saúde e educação de qualidade, transportes públicos que sejam eficientes aliado a uma infraestrutura que possibilite o seu tráfego, bem como podemos elencar os projetos habitacionais, a fim de tudo isso ser propiciado para o conjunto populacional; a cobrança do imposto de transmissão dos bens imóveis e direitos a eles relativos torna-

se um meio de arrecadação extremamente essencial para a promoção desses serviços anteriormente elencados.

Sendo tal afirmação acima aludida preservada por alguns doutrinadores que defendem a tese da possibilidade da exação pela fazenda dos municípios competentes aos direitos pretendidos pelo já mencionado ITBI. Portanto, é de sobremaneira imprescindível colocar em xeque que a arrecadação municipal em relação às arrecadações de outras esferas do poder público, citamos: poder federal e poder estatal, é definitivamente irrisória.

Assim sendo, é fulcral a cobrança do citado imposto com o viés de alcançar os objetivos compreendidos na esfera municipal de maneira que possibilite a conquista dos seus objetivos que precisam ser atingidos pela gestão que a administra. Com isso, estaríamos falando em uma maior autonomia e/ou garantia mais fortalecida do poder municipal.

Logo, tendo em vista que se tornaria improvável e inviável e desproporcional o mantimento e atendimento das contas públicas de competência da prefeitura municipal, pois não haveria receita suficiente para tanto. Possibilitando e gerando uma má gestão que não cumpriria para com os seus deveres de servir aos cidadãos garantidos pelos seus direitos legalmente estabelecidos.

Comentado isso, citaremos a doutrina do professor Waldemar de Albuquerque Aranha Neto, em seu livro de matéria tributária que alude sobre o tema do ITBI com o respectivo título: “Da incidência do ITBI nas cessões de direitos imobiliários”, sendo que nesta obra iremos explicitar apenas alguns dos conceitos trazidos pelo citado doutrinador no aspecto da legitimidade da exação do já citado imposto de transmissão dos bens imóveis e direitos a eles relativos, bem como os argumentos que são conflituosos acerca dessa legitimidade.

Neste tocante, iremos agora trabalhar sobre os conceitos que versam sobre a interpretação do artigo 156, inciso II, de nossa Constituição Federal de 1988 com fundamento na doutrina acima exposta:

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 (grifo nosso) (BRASIL, 1988).

Com base na leitura do supracitado artigo pontuaremos acerca dos pontos que apresentam grifos acerca dos conceitos trazidos na já citada obra, os quais são: a materialidade unitária e a materialidade binária, esses que são fontes que delimitam as ocasiões as quais serão cabíveis a aplicação do imposto em questão. Os quais serão comentados de maneira resumida com a finalidade de sabermos a diferenciação entre eles.

Iniciando-se com o primeiro conceito no que se refere à corrente da materialidade unitária se faz imperioso comentar que o trecho descrito como sendo “cessão de direitos a sua aquisição”, conforme a leitura do artigo 156, inciso II, da nossa Carta Magna acima denotado, seria, portanto, um reforço semântico à ideia da palavra “transmissão” no início do artigo, como sendo a palavra núcleo que define a regra em que se deve cumprida o viés tributário (ARANHA NETO, 2019, pág.17).

Trabalhada de forma sucinta a definição do termo materialidade unitária. Insta salientar que ainda subdividirá tal fonte anteriormente mencionada em duas extensões, as quais serão denominadas materialidade unitária formal e materialidade unitária econômica.

Assim dito, discriminaremos primariamente a materialidade unitária em seu aspecto formal, ou seja: neste tipo de materialidade ela será caracterizada como sendo a única situação na qual poderá ser incidida a cobrança do susodito tributo na transmissão da propriedade do bem assim como o direito real acerca do determinado imóvel.

Assim sendo, podemos averiguar que a supradita materialidade unitária em seu sentido formal pode ser vislumbrada, por exemplo, quando estamos diante de uma operação de registro imobiliário de uma escritura pública lavrada em um cartório tabelionato de notas em que se tenha por natureza a compra e venda de um objeto que seria um bem imóvel, e que a dada escritura deverá ser encaminhada ao cartório de registro de imóveis competente a unidade imobiliária; pois nesta situação deverá ser tributado o imposto em decorrência da transmissão do direito real de propriedade sobre o bem imóvel.

Há que ser mencionada ainda, como tese que fortalece tal fonte, o embasamento sólido afirmado por doutrinadores a respeito dessa matéria tributária, fazendo-se menção à afirmação proferida por Pinto Junior:

Consequentemente, o tributo somente pode ser exigido após o tal registro. Tendo em vista a matriz constitucional do ITBI, pode-se afirmar que o seu fato gerador é a transmissão onerosa de bens imóveis, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, e de cessão de direitos à sua aquisição, efetuada entre pessoas vivas. [...] Nem promessa ou contrato de compra e venda, nem cessão de direito e nem mesmo escritura de compra e venda, ainda que quitados, irrevogáveis e irrevogáveis, constituem, per si, fato gerador do ITBI. Apenas o registro no cartório imobiliário de instrumento hábil à transmissão da propriedade de bem imóvel, de direitos reais sobre imóveis ou de cessão à sua aquisição constituem fatos geradores do ITBI. (2007, on-line)

Vejam, é importante ressaltar, a título de esclarecimento, que conforme o exemplo elencado em parágrafos anteriores acerca do registro imobiliário da escritura pública e com base na doutrina informada pelo doutrinador Pinto Junior, que o ITBI em sua regra matriz é cobrado com o ingresso do registro do bem imóvel onde é averiguável a transmissão do bem.

Entretanto, como já estudado em tópicos anteriores, o Tabelião de Notas tem o dever legal de exigir o tributo da transmissão do bem imóvel antes do registro. Ou seja, falar que o bem está sendo transacionado unicamente com a formalização da escritura pública é errôneo, pois nesse instrumento legal, a esse ponto, está apenas se formalizando a vontade das partes em um negócio jurídico de transmissão direitos com o intuito de garantir a almejada segurança jurídica às partes.

Tendo sido abordado o ponto da materialidade unitária em seu aspecto formal, partimos agora para explicar a materialidade unitária no tocante econômico, em que nesta ocasião temos aqui em contrapartida ao momento da cobrança do tributo como sendo na transmissão dos direitos no referido ato de registro imobiliário quando versamos ainda sobre os bens imóveis, aqui temos a cobrança do tributo na situação de fato (ARANHA NETO, 2019, pág.19).

Ou seja, se estamos diante de uma situação em que determinado imóvel de propriedade do vendedor será entregue ao comprador, vemos aqui uma situação de entrega do bem, que não seria uma situação de transmissão do bem por via formal no cartório de registro com a devida tributação do bem, mas que estaríamos diante de uma situação de entrega da posse do bem imóvel. Portanto, é devida a cobrança do bem mesmo sem o ato registral.

Para isso, essa doutrina pode ser entendida com a leitura do artigo 116 do Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (BRASIL, 1966)

Fato é que apesar da doutrina em sua maioria e tribunais defenderem a cobrança do tributo no momento do registro imobiliário competente em que é neste momento que nasce o fato gerador da obrigação tributária, é notável que ainda não está pacificada a decisão.

Pois apesar da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal através do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 1.294.969, tendo como ministro relator André Mendonça diversas são as ações para reconhecimentos de que situações que compreendem a transmissão do bem podem ser tributadas, como no caso dos cessionários de direitos.

Citamos, a título exemplificativo, a posição do Superior Tribunal de Justiça acerca da cobrança do ITBI após o devido registro do justo título no cartório de registro de imóveis:

TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL.

1. Rechaço a alegada violação do art.458 do CPC, pois o Tribunal a quo foi claro ao dispor que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. A partir daí, portanto, é que incide o tributo em comento.

2. O fato gerador do imposto de transmissão (art.35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente. Precedentes do STJ.

3. Agravo Regimental não provido.

STJ. Agravo regimental no agravo em recurso especial n.215.273-SP. Segunda Turma. Relator: Min. Herman Benjamin. Data de julgamento: 02/10/2012.

Explanadas as definições acima acerca da materialidade unitária, cabe a nós neste momento apresentarmos o conceito da materialidade binária. Dessa maneira, começamos, portanto, definindo que diferentemente a materialidade unitária que afirma o termo “transmissão” contido na redação do artigo 156, inciso II, da CF é o núcleo do que se entende o viés tributário, aqui temos que tanto a transmissão quanto a “cessão” são os núcleos da tributação.

Dessa forma, o que implica dizer que com a “transmissão” estaríamos diante da transferência da propriedade e, de igual forma, os direitos reais a eles inerentes.

Contudo sem que haja uma resposta definitiva ao que se diz respeito à fundamentação teórica no viés da materialidade unitária no sentido formal ou econômica como já abordados em linhas passadas. Já no campo da “cessão” estamos nos referindo a um direito de caráter obrigacional (ARANHA NETO, 2019 p.20-21).

13. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da leitura trazida ao decorrer deste presente trabalho vimos com a discussão da matéria tributária com embasamento em seus princípios, como também em suas normas, que estão previstos em nossa Constituição Federal, assim como os conceitos doutrinários que versam sobre o assunto, e que juntos se aplicam em nosso cotidiano que todo esses foram violados pela legislação municipal do município de Santa Rita, no Estado da Paraíba. Destarte, o texto contido em sua legislação tributária permeia a inconstitucionalidade da norma quando denotamos o inciso III, do artigo 100, da Lei Complementar n. 10/2008 da legislação municipal, em razão da incidência do imposto ITBI em um fato gerador que não lhe cabe, no caso na transferência de um direito oriundo de uma relação obrigacional. Assim, atribuindo ao contribuinte uma tributação incabível e ilógica, resultando-lhe em prejuízo financeiro.

Por fim, cabe mencionar que são de sobremaneira custosos os procedimentos para a devida transferência imobiliária de um bem imóvel, tendo em vista que o particular arcará com custas tributárias e cartorárias. E nada seria mais injusto que cobrar indevidamente um contribuinte com uma legislação eivada de inconstitucionalidade. Inviabilizando-o a adquirir seu direito real sobre o bem a qual visa transferir e regularizar para si ou para outrem.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**– 23. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ARANHA NETO, Waldemar de Albuquerque. **Da incidência do ITBI nas cessões de direitos imobiliários**. Curitiba: CRV, 2019.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União,

Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 07 Fev. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 6.015, de 31 de dezembro de 1973**. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1973]. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6015compilada.htm>. Acesso em: 07 Fev. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 7.433, de 18 de dezembro de 1985**. Dispõe sobre os requisitos para a lavratura de escrituras públicas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1985]. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7433.htm>. Acesso em: 07 Fev. 2023.

BRASIL. **Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2002]. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 07 Fev. 2023.

BRASIL. **Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [1988]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07 Fev. 2023.

BRASIL. **Dispõe sobre a Constituição Dos Estados Unidos Do Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [1946]. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm#art5xvb>. Acesso em: 07 Fev. 2023.

BRASIL. **Lei nº 8.935 de 18 de novembro de 1994**. Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. (Lei dos cartórios). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8935.htm. Acesso em: 02 ago 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 77, de 13 de julho de 1993**. Institui o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF) e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp77.htm. Acesso em: 02 ago 2023

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1288552 MT 2011/0251084-3**. Relator: Marco Buzzi – Quarta Turma. Diário de Justiça, Brasília, 24 nov. 2020. Disponível em :< https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=2007117&num_registro=201102510843&data=20201202&formato=PDF>. Acesso em: 22 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 939 /DF**. Relator. SYDNEY SANCHES Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 20 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 796376/SC**. Ministro Relator: Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Alexandre De Moraes. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Data de Publicação: 25/08/2020. TJSP. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br>. Acesso em: 02 ago 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal - **RE: 234.105-3/SP**, Relator: CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 08/04/1999, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 31-03-2000 PP-00061 EMENT VOL-01985-04 PP-00823). Disponível em: <https://redir.stf.jus.br> Acesso em: 02 de ago 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1294969 /RG**. Relator. MINISTRO PRESIDENTE Disponível em: <
<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1172281584/inteiro-teor-1172281585>
>. Acesso em: 20 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 656**. Disponível em: <
https://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 05 abr. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva Educação. 2018.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de Introdução à Ciência do Direito**. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2001.

IGNACIO DA SILVA, Luigi Luan. Cessão de Crédito, Débito e Posição Contratual. Jusbrasil, 2022. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/artigos/cessao-de-credito-debito-e-posicao-contratual/1679585549>>. Acesso em: 30 de abr. de 2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, 1978 - **Manual de direito tributário** – 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo : Atlas, 2018.

NOGUEIRA, Betina Alcoforado. **A regra-matriz de incidência tributária do ITBI e seu critério quantitativo**: a arbitrária avaliação do valor do imóvel pelo fisco. 2023. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/349027/a-regra-matriz-de-incidencia-tributaria-do-itbi>. Acesso em: 02 ago 2023.

PINTO JUNIOR, Moacyr. O Fato Gerador do ITBI. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n.43, jul. 2007. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/o-fato-gerador-do-itbi/>>. Acesso em: 02 ago 2023.

RIZZATTO NUNES, Luiz Antônio. **Manual de Introdução ao Estudo do Direito**. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

SANTA RITA. **Lei Complementar Nº 10/2008** - Institui o novo Código Tributário e de Rendas do Município de Santa Rita e dá outras providências. Santa Rita, PB: Prefeitura Municipal de Santa Rita-PB, [2008]. Disponível em: <
<https://www.santarita.pb.gov.br/codigo-tributario/>>. Acesso em: 07 Fev. 2023.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. Volume Único. 11 ed. Rio de Janeiro, FORENSE. 2021.

VENOSA, Sílvio de S. **Direito Civil - Obrigações e Responsabilidade Civil** - Vol. 2, (22nd edição). Grupo GEN, 2021.