



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - DCJ
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JOSIVAN COURAS BEZERRA SILVA

**ASPECTOS CONTROVERTIDOS ENVOLVENDO A BASE DE CÁLCULO DO ITBI
NAS TRANSAÇÕES DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS**

SANTA RITA – PB

2024

JOSIVAN COURAS BEZERRA SILVA

**ASPECTOS CONTROVERTIDOS ENVOLVENDO A BASE DE CÁLCULO DO ITBI
NAS TRANSAÇÕES DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEIS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Curso de Direito do
Departamento 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

2024

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S586a Silva, Josivan Couras Bezerra.

Aspectos controvertidos envolvendo a base de cálculo do ITBI nas transações de compra e venda de imóveis / Josivan Couras Bezerra Silva. - Santa Rita, 2024. 68 f.

Orientação: Alex Taveira Dos Santos.
TCC (Graduação) - UFPB/CCJ/DCJ.

1. ITBI. 2. Base de cálculo. 3. Valor venal. 4. Valor de mercado. 5. Contribuinte. 6. Segurança jurídica. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/DCJ/CCJ-SANTARITA

CDU 34



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DIREÇÃO DO CENTRO
COORDENAÇÃO DE MONOGRAFIAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO



DISCIPLINA: TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – TCC

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

Ao décimo oitavo dia do mês de Outubro do ano de dois mil e vinte quatro, realizou-se a sessão de Defesa Pública do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito intitulado “Aspectos controvertidos envolvendo a base de cálculo do ITBI nas transações de compra e venda de imóveis”, 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) Josivan Couras Bezerra Silva com base na média final de 10,0 (DEZ). Após aprovada por todos os presentes, esta ata segue assinada pelos membros da Banca Examinadora.

Alex Taveira dos Santos

Ana Paula Basso

Valfredo de Andrade Aguiar Filho



Documento assinado digitalmente

VALFREDO DE ANDRADE AGUIAR FILHO

Data: 18/10/2024 17:13:39-0300

Verifique em <https://validar.itl.gov.br>

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente aos meus pais, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

A minha esposa, Rafaela Azevedo, por sua paciência, carinho, compreensão e incentivos nos momentos difíceis.

As minhas filha, Laís Couras e Isabela Couras, razão de tudo.

Ao meu orientador, professor Me. Alex Taveira dos Santos, por estar disposto a ajudar sempre.

Por fim, agradeço a todos os professores e amigos que contribuíram para a conclusão de mais uma etapa da minha vida.

“Onde há uma necessidade, nasce um direito”
(Evita Perón)

RESUMO

O presente trabalho apresenta uma análise dos aspectos controversos relacionados a da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis inter vivos (ITBI), que é um tributo de competência municipal que incide sobre as transferências onerosas de bens imóveis. A base de cálculo deste imposto, que é o valor sobre o qual o ITBI será calculado, é um dos pontos mais discutidos e controversos quando envolve transações de compra e venda de imóveis. Embora o artigo 38 do Código Tributário Nacional estabeleça as diretrizes para a definição dessa base de cálculo, diversas questões jurídicas e tributárias têm gerado divergências interpretativas entre doutrinadores, na jurisprudência e nas práticas dos fiscos municipais. Diante dessas controvérsias, torna-se essencial uma análise aprofundada para assegurar uma aplicação justa e eficiente do imposto, especialmente no que tange à correta aferição da base de cálculo do tributo. Este estudo visa explorar essas divergências e oferecer um entendimento mais claro sobre os critérios que devem orientar a aplicação do ITBI nas transações de compra e venda de imóveis, contribuindo, assim, para a uniformização e a justiça tributária no âmbito municipal.

Palavras-chave: ITBI; Base de Cálculo; Jurisprudência; Valor Venal; Valor de Mercado; Contribuinte; Segurança Jurídica.

ABSTRACT

The present work presents an analysis of the controversial aspects related to the calculation basis of the Inter vivos Real Estate Transfer Tax (ITBI), which is a municipal tax that applies to costly transfers of real estate. The calculation basis for this tax, which is the value on which the ITBI will be calculated, is one of the most discussed and controversial points when involving property purchase and sale transactions. Although article 38 of the National Tax Code establishes the guidelines for defining this calculation basis, several legal and tax issues have generated interpretative divergences among scholars, in jurisprudence and in the practices of municipal tax authorities. In view of these controversies, an in-depth analysis is essential to ensure a fair and efficient application of the tax, especially with regard to the correct assessment of the tax calculation basis. This study aims to explore these divergences and offer a clearer understanding of the criteria that should guide the application of ITBI in property purchase and sale transactions, thus contributing to uniformity and tax justice at the municipal level.

Keywords: ITBI; Calculation Basis; Jurisprudence; Market Value; Taxpayer; Legal Security.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 ASPECTOS GERAIS SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	11
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	12
2.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	13
2.3 ESTRUTURA E FUNÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	23
3 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS	31
3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA	31
3.2 O ITBI NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	32
3.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICAS DO ITBI	33
3.4 ASPECTO OBJETIVO DO FATO GERADOR DO ITBI	38
3.5 MUNICÍPIO COMPETENTE PARA INSTITUIR.....	46
3.6 CONTRIBUINTE.....	47
3.7 ALÍQUOTA	47
4 BASE DE CÁLCULO DO ITBI: ASPECTOS CONTROVERTIDOS	49
4.1 ASPECTOS DOUTRINÁRIOS.....	50
4.2 ASPECTOS LEGAIS	51
4.3 ASPECTOS JURISPRUDENCIAIS	54
5 CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS.....	63

1 INTRODUÇÃO

O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é um tributo de competência dos Municípios, com grande relevância no cenário tributário brasileiro, especialmente devido às suas implicações diretas sobre as transações imobiliárias. Este imposto está previsto no artigo 156, inciso II da Constituição Federal e incide sobre a transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão de direitos à sua aquisição. A base de cálculo do ITBI, conforme determinado pelo artigo 38 do Código Tributário Nacional (CTN), deve corresponder ao valor venal dos bens ou direitos transmitidos, entendido este como o valor de mercado do imóvel.

No entanto, a determinação da base de cálculo do ITBI tem sido um ponto de intensa controvérsia, pois muitos Municípios têm adotado critérios próprios, ignorando os valores declarados pelos contribuintes e criando suas próprias tabelas de valor venal, o que, na prática, eleva de maneira significativa a base de cálculo do imposto utilizado nas transações imobiliárias. Este procedimento tem sido criticado por elevar indevidamente a carga tributária dessas transações, o que provoca, por conseguinte, uma série de disputas judiciais entre a Administração Tributária Municipal e o Sujeito Passivo da operação.

Sendo assim, a correta definição da base de cálculo do ITBI é crucial, pois impacta diretamente o valor a ser recolhido pelo contribuinte. Vários Municípios brasileiros têm adotado práticas que desconsideram o valor declarado pelos contribuintes nas transações imobiliárias, impondo valores arbitrados unilateralmente, sem o devido respaldo técnico ou jurídico. Tal situação gera insegurança jurídica e abre caminho para uma série de litígios, sobrecarregando o Judiciário e prejudicando o equilíbrio nas relações entre os Fiscos e contribuintes.

Neste contexto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) foi chamado para se manifestar sobre tema, sendo proferida no Recurso Especial Repetitivo (RESP 1.937.821/SP) relevante decisão sobre a matéria, em que foi definido importantes diretrizes para a composição da base de cálculo do ITBI. De acordo com o STJ, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor de mercado do imóvel, presunção esta que só pode ser afastada pelo fisco se houver evidências claras de que o valor não reflete a realidade de mercado,

devendo, neste caso, ser instaurado um procedimento administrativo para o arbitramento da base de cálculo, com o devido direito ao contraditório.

Além disso, o STJ decidiu que as tabelas de valores utilizadas pelos Municípios para determinar a base de cálculo do ITBI são ilegais, pois configuram um lançamento de ofício por estimativa, em violação ao artigo 148 do CTN. A Corte firmou o entendimento de que a base de cálculo do ITBI deve ser o valor de mercado do imóvel transmitido, e que os Municípios não podem unilateralmente arbitrar este valor com base em tabelas preestabelecidas.

Mesmo diante desta decisão, muitos Municípios têm resistido a aplicá-la, argumentando que a decisão do STJ se aplicaria apenas a casos específicos de arrematação de imóveis em hasta pública. Esta resistência tem gerado impasse jurídico e colocado em questão a autoridade das decisões do STJ, além de continuar a alimentar a insegurança jurídica em torno da base de cálculo do ITBI utilizada nas transações imobiliárias.

Diante disto, este trabalho pretende discutir, à luz da doutrina e da jurisprudência, a questão da base de cálculo do ITBI nas transações de compra e venda de imóveis e a validade da resistência dos Municípios em aplicar a decisão do STJ. Serão analisados os argumentos levantados tanto pelos entes municipais quanto pela doutrina tributária, buscando-se, assim, compreender as implicações desta controvérsia para o sistema tributário nacional e para os contribuintes. Para tanto, o trabalho será dividido em capítulos que abordarão, primeiramente, a definição do sistema tributário nacional, o conceito e as funções do ITBI com base na legislação vigente e entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, até chegar à discussão dos principais conflitos judiciais decorrentes da aplicação da base de cálculo arbitrada pelos Municípios.

2 ASPECTOS GERAIS SOBRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para discutir os aspectos teóricos relativos a tributação do ITBI, necessário se faz apresentar inicialmente o conceito de sistema tributário nacional, previsto no art. 2º do CTN, que define: “O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais”.

Portanto, o sistema tributário nacional corresponde a um conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que regulam a atividade tributária. Ele resulta principalmente da combinação de três níveis normativos distintos: a Constituição Federal, que estabelece as diretrizes gerais; a lei complementar, que define as normas gerais sobre questões tributárias; e a lei ordinária, que é o principal mecanismo de instituição de tributos.

Para Harada (2021, p. 357):

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Nesse sentido, e por constituir a principal fonte do Direito Tributário no Brasil, a Constituição Federal, no Título VI, Capítulo I, dedicou 18 artigos (arts. 145 a 162) sob o título de Sistema Tributário Nacional.

Por oportuno, destaca-se, as lições de Schoueri (2024. p. 26), que afirma que um bom sistema tributário deve ter as seguintes características:

- ▶ eficiência econômica: o sistema tributário não deve interferir na alocação econômica de recursos;
- ▶ simplicidade administrativa: o sistema tributário deve ser de administração fácil e relativamente pouco custosa;
- ▶ flexibilidade: o sistema tributário deve ser capaz de reagir facilmente (em alguns casos automaticamente) a mudanças nas circunstâncias econômicas;
- ▶ responsabilidade política: o sistema tributário deve ser transparente;
- ▶ equidade: o sistema tributário deve ser equitativo, diante das diferenças individuais.

De acordo com o autor, essas características se relacionam à teoria da tributação ótima, que defende que o sistema tributário deve permitir ao governo arrecadar a receita necessária enquanto busca alcançar objetivos distributivos, causando a menor perda possível de eficiência econômica.

Diante do exposto, o sistema tributário nacional é composto por normas e princípios que definem as obrigações tributárias, influenciando a vida dos cidadãos e a economia do Brasil. Ele é um dos pilares da estrutura fiscal, essencial para financiar políticas públicas e sustentar o aparato estatal. Nesse contexto, é crucial destacar dois conceitos fundamentais: a competência tributária, que delimita quem pode instituir tributos, e as limitações ao poder de tributar, que impõem restrições para evitar abusos e proteger os direitos dos contribuintes.

2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária é a prerrogativa atribuída aos entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) para instituir, modificar e extinguir tributos. Essa competência está pautada na Constituição Federal de 1988, que delimita as competências de cada nível de governo, estabelecendo uma distribuição de receitas entre os entes federativos.

De acordo com Harada (2021), na competência tributária o sujeito ativo do tributo nem sempre coincide com o titular da competência. Isso ocorre porque, conforme o art. 7º do Código Tributário Nacional (CTN), é possível haver delegação das funções de arrecadação ou fiscalização de tributos, bem como da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, de uma pessoa jurídica de direito público para outra, conforme o § 3º do art. 18 da Constituição Federal. Um exemplo disso é o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), que, embora seja um imposto de competência da União, pode ser fiscalizado e arrecadado pelo Município. Nesse caso, o Município poderá ficar com 100% do valor arrecadado, conforme estabelecido em convênio firmado com a União, de acordo com o art. 153, § 4º, III, combinado com o art. 158, II, da Constituição Federal.

É evidente que a distribuição das competências tributárias busca assegurar a autonomia financeira de cada esfera de governo para cumprir suas funções constitucionais. Compreender a competência tributária é essencial para entender a

organização do sistema tributário nacional, assim como a hierarquia normativa que regula o direito tributário no Brasil.

2.2 LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

As limitações ao poder de tributar, por sua vez, consistem em um conjunto de princípios e normas que regulam tanto a definição quanto o exercício da competência tributária. Essas limitações incluem a repartição de competências entre as esferas federativas, os princípios constitucionais tributários e as imunidades fiscais. A repartição de competências, conforme discutido, funciona como uma limitação, ao determinar que apenas um ente federativo está autorizado a instituir certos tributos, excluindo, assim, os demais entes da competência específica prevista na Constituição.

Já os princípios constitucionais garantem que a arrecadação seja feita dentro de parâmetros que protejam o contribuinte, estabelecendo limites para evitar excessos, como a vedação ao confisco, por exemplo. Assim, essas normas orientam o poder de tributar de forma justa e equilibrada, respeitando direitos fundamentais. Conforme leciona Harada (2021, p. 440), “a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais”.

Por outro lado, as imunidades diferenciam-se dos princípios por serem normas aplicáveis a situações específicas, como no caso de determinadas entidades e atividades em que a tributação é vedada.

Deste modo, enquanto os princípios orientam o exercício da competência tributária existente, as imunidades, por sua vez, negam a própria competência, pois ao estabelecerem hipóteses impedem a tributação. Essa distinção torna-se importante para compreender os limites da atuação tributária e a proteção assegurada a certas situações previstas pela Constituição.

Há de se destacar, nesse momento, os principais princípios e normas relacionadas as limitações ao poder de tributar, que funcionam como diretrizes para o exercício da competência tributária e atuação do poder estatal.

O primeiro princípio a ser apresentado é o princípio da legalidade, previsto no art. 150, I da Constituição Federal. É considerado um dos pilares fundamentais do

sistema tributário brasileiro, uma vez que determina que nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem que uma lei específica o estabeleça.

Conforme leciona Segundo (2024, p. 47):

Para que o tributo se considere “criado” pela lei, é preciso que, partindo apenas do texto legal, seja possível determinar em quais circunstâncias será devido (hipótese de incidência), por quem (sujeito passivo), em que montante (base de cálculo e alíquota) e a qual ente tributante (sujeito ativo). Não basta que a lei lhe anuncie o nome e transfira para o decreto, ou para outro ato normativo inferior, a definição de tais elementos essenciais.

Isso significa que todos os aspectos relacionados à obrigação tributária devem ser explicitamente regulamentados por lei, tais como fatos geradores, contribuintes, bases de cálculo e alíquotas. Portanto, o objetivo deste princípio é garantir segurança jurídica aos contribuintes que só podem ser obrigados a pagar determinado tributo de acordo com regras predeterminadas pelo legislador.

É importante destacar, que existem exceções ao princípio da legalidade, como por exemplo a fixação de alíquotas de impostos como o IPI, IOF, e da CIDE sobre combustíveis, que podem ser alteradas por decreto (ato infralegal) do Poder Executivo.

Ainda com relação ao princípio da legalidade, é importante destacar a medida provisória, que é considerado um instrumento normativo com força de lei. A medida provisória é utilizada para tratar de temas de relevância e urgência, inclusive a criação de tributos, conforme previsto na Constituição Federal. No entanto, algumas matérias privativas de lei complementar, previstas no art. 62, § 1º, III, da CF/88, bem como a regulamentação de empréstimos compulsórios (CF/88, art. 148) e impostos ou contribuições residuais destinadas à seguridade social (CF/88, art. 154, I, e 195, § 4º), são excluídas de seu alcance.

Ressalta-se, nos termos do parágrafo 2º do artigo 62 da Constituição Federal, que para uma medida provisória que institui impostos tenha validade, é necessário a sua conversão em lei até o final do exercício financeiro em que foi editada, para que possa produzir efeitos no exercício seguinte. Essa exigência torna o uso de medidas provisórias para questões tributárias menos eficiente, pois, mesmo que aprovada, sua aplicação só ocorrerá no exercício fiscal subsequente.

Na sequência, temos o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º da Constituição Federal, que estabelece que os impostos, sempre que possível, serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte,

garantindo assim uma tributação mais justa e equitativa. Essa norma se aplica especialmente aos impostos, que não têm uma contraprestação direta do Estado, e visa a assegurar que a carga tributária seja suportada de acordo com as condições financeiras do contribuinte, preservando o princípio da igualdade. Costa (2024, p. 70), ressalta que “a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito”.

Destaca-se, também, que a capacidade contributiva pode ser compreendida em dois sentidos distintos, sendo, conforme ensinamentos da autora retromencionada dividida em absoluta e relativa. A capacidade contributiva absoluta, conforme autora, relaciona-se à manifestação de riqueza, como a posse de bens ou renda, que indicam a aptidão de uma pessoa para contribuir com os tributos. Já a capacidade contributiva relativa está associada à situação particular de cada indivíduo, levando em consideração suas possibilidades econômicas, sendo a tributação aplicada de maneira mais específica e proporcional às condições de cada sujeito passivo.

Ademais, além de servir como critério para a graduação dos impostos, a capacidade contributiva também atua como um limite para a tributação, impedindo que o sistema tributário se torne excessivamente oneroso ou chegue a níveis de confisco. Assim, o princípio da capacidade contributiva busca manter o equilíbrio entre a arrecadação estatal e o bem-estar individual, de modo a garantir que a progressividade dos impostos não comprometa direitos fundamentais do contribuinte, como saúde e educação, por exemplo.

Nesta mesma direção, temos o princípio da isonomia, que assegura que todos os contribuintes, que estejam em situações equivalentes, recebam o mesmo tratamento jurídico por parte do Estado. Previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, esse princípio impede que o legislador crie distinções entre contribuintes com base em características como ocupação profissional ou função exercida, conforme se observa:

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;

Outra importante garantia ao contribuinte em matéria tributária é o princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal de 1988. Ele determina que a cobrança de tributos só pode ocorrer após o exercício financeiro seguinte à publicação da lei que os instituiu ou aumentou. Isso significa que uma lei aprovada e publicada em um determinado ano só poderá ser aplicada no ano seguinte, de modo a evitar que o contribuinte seja surpreendido por mudanças repentinas na legislação tributária.

No entanto, apesar de ser uma proteção importante, o princípio da anterioridade não impediu alguns abusos por parte do Poder Público, que publicava leis tributárias em 31 de dezembro, no final do ano, para começar a cobrança no início de janeiro do ano seguinte. Embora formalmente correta, essa prática não era condizente com o espírito da norma, pois diminuía o período de adaptação do contribuinte. Sendo assim, buscando corrigir esses abusos e reforçar a segurança jurídica dos contribuintes, a Emenda Constitucional nº 42 de 2003, introduziu a regra da anterioridade nonagesimal, prevista na alínea "c" do artigo 150, que exige que, além de respeitar o exercício seguinte, deve-se aguardar o prazo de 90 dias após a publicação da lei para que a cobrança possa ser efetuada.

Deste modo, conforme ensinamentos de Segundo (2024, p. 57), para atendimento ao princípio da anterioridade, “são dois prazos que devem ser cumpridos paralela e cumulativamente: a espera pelo exercício seguinte e o transcurso de 90 dias (CF/88, art. 150, III, c)”.

Contudo, é importante ressaltar que alguns tributos são exceção à regra da anterioridade, conforme previsto no § 1º, art. 150 da CF/88, como por exemplo: o imposto de importação (II), o imposto de exportação (IE) e o empréstimo compulsório cobrado para atender despesas extraordinárias com guerra ou calamidade pública.

Ademais, importante trazer à baila a manifestação do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema, em que foi consolidado o entendimento de que a alteração do prazo de pagamento de tributos não se submete ao princípio da anterioridade, uma vez que não interfere diretamente na incidência da obrigação tributária, nos termos da Súmula 669: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

O princípio da irretroatividade da lei tributária, por sua vez, é outro princípio que garante a segurança jurídica no Brasil. Tem previsão na alínea “a”, inciso III, artigo 150 da CF/88, que veda:

III - cobrar tributos:

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

Observa-se que esse princípio está em total harmonia com o artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que estabelece que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Isso impede que tributos sejam cobrados sobre fatos geradores ocorridos antes da publicação da lei que os instituíram ou aumentaram, de forma que o aumento e a instituição de tributos só podem ter efeitos para o futuro.

Outro importante princípio tributário é aquele previsto no art. 150, IV, da CF/88, que veda “utilizar tributo com efeito de confisco”. Esse princípio visa proteger o contribuinte contra a tributação excessiva. Essa proteção está intimamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, o que garante que os tributos sejam graduados conforme à condição econômica do contribuinte, de modo a evitar que o Estado, ao exercer sua competência tributária, ultrapasse os limites econômicos e onere de forma demasiada o sujeito passivo.

Também temos o princípio da não limitação ao tráfego de pessoas e bens, que é uma garantia constitucional prevista no artigo 150, inciso V, da Constituição Federal. Esse dispositivo impede que os entes federativos estabeleçam tributos que restringem ou dificultam o trânsito de pessoas e mercadorias entre municípios e estados. A norma tem como objetivo garantir a liberdade de locomoção em todo o território nacional, conforme consagrado no artigo 5º, inciso XV, da Constituição, que reconhece o direito fundamental de ir e para os cidadãos brasileiros.

Portanto, qualquer tentativa de onerar ou dificultar tráfego de pessoas e bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais seria uma violação direta desse princípio constitucional. No entanto, a Constituição Federal (inciso V do art. 150) faz uma ressalva importante com relação à cobrança de pedágio, que é permitida, desde que seja pela utilização de vias mantidas pelo Poder Público. Deste modo, ainda que o pedágio restrinja, em certa medida, o trânsito de pessoas e bens, ele não fere o princípio da não restrições ao trânsito, uma vez que se justifica pela

necessidade de financiar uma infraestrutura rodoviária, essencial para manter o livre trânsito em condições adequadas.

No art. 151 da Constituição Federal, é possível identificar três outras vedações impostas à União, voltadas para resguardar o pacto federativo. A primeira está associada ao princípio da uniformidade geográfica, que estabelece no inciso I do art. 151 da CF/88:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Isso significa que qualquer tributo federal deve ser uniforme em todo o território nacional, sem favorecer um estado ou município em detrimento de outro. No entanto, no mesmo dispositivo retromencionado é possível observar a possibilidade de concessão de incentivos fiscais, cujo o objetivo é promover o desenvolvimento socioeconômico das regiões mais carentes do país. Esses incentivos podem incluir, por exemplo, a redução ou autorização de isenções de tributos em regiões que enfrentam maiores desafios econômicos, como o Norte e o Nordeste, sendo a principal intenção dessas medidas o fomento e a atração de investimentos, bem como a geração de empregos, de modo a contribuir para a redução das desigualdades regionais do país.

Além disso, temos a segunda limitação ao poder de tributar prevista no mesmo artigo, que estabelece no seu inciso II:

Art. 151. É vedado à União:

[...]

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

Da leitura, observa-se outra restrição imposta à União, que veda a tributação diferenciada da renda das obrigações da dívida pública e das remunerações dos servidores públicos dos estados, Distrito Federal e municípios. Esse dispositivo busca evitar que a União tribute esses rendimentos de forma mais onerosos do que tributa suas próprias obrigações ou os vencimentos de seus servidores. Tal medida

protege a autonomia financeira dos entes federados e evita interferências indevidas que possam desestabilizar a administração pública.

Por fim, e como terceira limitação imposta à União decorrente do art. 151 da CF/88, destaca-se o inciso III do mesmo dispositivo retrotranscrito, que veda à União a instituição de isenções relativas aos tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa proibição impede o que é conhecido como isenção heterônoma, ou seja, a concessão de autorizada por um ente político em relação a tributos que não estão sob sua competência. Caso fosse permitido, isso representaria uma violação da autonomia fiscal dos estados e municípios, comprometendo, assim, a integridade do pacto federativo e a harmonia entre os entes federados.

Art. 151. É vedado à União:

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Temos ainda as limitações ao poder de tributar dirigidas aos Estados, Municípios e Distrito Federal, previstas no art. 152 da Constituição Federal, que preceitua:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Essa norma estabelece limites ao poder de tributar dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, proibindo que estes imponham diferenças tributárias entre bens e serviços com base em sua procedência ou destino. Busca-se, portanto, evitar a criação de barreiras fiscais dentro do território nacional, que poderiam interferir na livre circulação de bens e serviços entre as unidades federativas.

Ademais, cabe destacar, que o Supremo Tribunal Federal, com base nesse dispositivo, declarou inconstitucionais as leis estaduais que estabeleciam alíquotas diferenciadas de IPVA para veículos importados, em comparação com os veículos de fabricação nacional, conforme se observa:

Agravo 203.845, Rel. Min. Néri da Silveira, decisão monocrática publicada no DJ de 26/09/1997:

Se o artigo 152 da Constituição Federal estabelece a isonomia tributária, impedindo tratamento diferenciado dos contribuintes em razão da procedência e destino de bens e serviços, vinculando Estados e Municípios, não se pode conceber que a alíquota do IPVA seja uma para os veículos de procedência nacional e outra, maior, para os importados. Na verdade, o tratamento desigual apenas significa uma nova tributação pelo fato gerador do imposto de importação, já que nenhuma diferença se pode admitir em relação aos atos de conservação de vias entre veículos de nacionalidades distintas.

O entendimento do STF é de que essa prática configura tratamento discriminatório, infringindo a isonomia tributária, uma vez que a procedência do bem não deve ser seletiva para a diferenciação fiscal.

Para finalizar, e considerando que o objetivo deste trabalho não é esgotar todas as normas e princípios relacionados as limitações ao poder de tributar, passamos a tratar das imunidades tributárias, outro importante meio limitador do poder de tributar.

Inicialmente, cabe apresentar a diferença entre imunidade, isenção e não incidência, que são conceitos distintos no direito tributário, apesar de resultarem no mesmo efeito prático, neste caso, a não obrigatoriedade do pagamento de tributos. A imunidade é uma vedação constitucional, que exclui certos fatos ou sujeitos da possibilidade de tributação, como ocorre com templos religiosos. É uma garantia fundamental, com status constitucional, que protege direitos considerados essenciais, não podendo ser revogada por lei ordinária, tampouco por emendas constitucionais, uma vez que visa resguardar princípios superiores do ordenamento jurídico.

A isenção, por sua vez, decorre de uma norma infraconstitucional, sendo uma exceção prevista em lei que desobriga determinados fatos ou sujeitos da incidência de um tributo que, normalmente, seria devido. Diferente da imunidade, a isenção pode ser revogada a qualquer momento pelo legislador, desde que respeitada a legalidade e os direitos adquiridos. A isenção exige uma lei que explicitamente descreva os casos em que o tributo não será cobrado, como ocorre em certas situações previstas para o IPVA e IPTU.

Já a não incidência ocorre quando determinada situação ou fato não está previsto em lei como passível de tributação. Nesse caso, não há necessidade de isenção, pois o fato em questão simplesmente não está sujeito ao tributo, por exclusão legal. Conforme ensina Mazza (2024, p. 191) “a diferença para a

imunidade é que o fenômeno da não incidência tributária dispensa a existência de norma constitucional específica protegendo o contribuinte contra a ação do Fisco”.

Dito isto, importante destacar neste momento as principais imunidades previstas no inciso IV, art. 150 da Constituição Federal, que dispõe:

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

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;
- 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;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Observa-se, que o dispositivo retrotranscrito estabelece as imunidades tributárias que vedam a instituição de impostos sobre determinadas entidades e bens. Uma das imunidades mais relevantes é a imunidade recíproca entre os entes federativos, que impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios cobrem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Essa imunidade visa preservar o pacto federativo e garantir a autonomia dos entes da federação, evitando, assim, que se utilizem da tributação como forma de prejudicar uns aos outros. Importante destacar, que a imunidade recíproca também se estende às autarquias e fundações públicas, desde que seus serviços estejam vinculados a suas finalidades essenciais.

Outro ponto relevante é a imunidade concedida às entidades religiosas e aos templos de qualquer culto. A intenção dessa imunidade é garantir a liberdade religiosa e impedir que o Estado interfira na prática de crenças por meio da tributação. Essa imunidade abrange não apenas os imóveis onde ocorrem os cultos, mas também outros bens, rendimentos e serviços que sejam vinculados às finalidades essenciais da entidade religiosa. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF) já consolidou o entendimento de que, até mesmo imóveis alugados a terceiros são beneficiados com a imunidade, desde que a receita obtida com o

aluguel reverta para o financiamento das finalidades essenciais da entidade religiosa (STF – RE 325.822/SP – DJ de 14/5/2004, p. 33).

Além das entidades religiosas, os partidos políticos, suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, bem como instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, também são contemplados pela imunidade prevista no artigo 150, VI. Esse conjunto de entidades desempenha papéis importantes na sociedade, promovendo o bem-estar social, a liberdade política e sindical, o que valida a imunidade tributária garantida na alínea c do dispositivo retromencionado.

Nesta diapasão, é bom destacar a Súmula Vinculante 52, que assegura a essas entidades:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da CF, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Já a imunidade relacionada à produção e circulação de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão é outra importante garantia pois, de acordo com Segundo (2024, p. 68), “trata-se de forma de garantia do direito à liberdade de manifestação do pensamento, que evita a utilização do imposto como forma de censura”. O STF, por sua vez, já expandiu essa imunidade para incluir não apenas os meios tradicionais de impressão, mas também os livros eletrônicos e seus dispositivos de leitura, como os e-readers, assegurando que a evolução tecnológica não limite o alcance desse direito fundamental, conforme se observa na Súmula Vinculante 57, com a seguinte redação:

A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias.

Por oportuno, destaca-se a inovação trazida pela Emenda Constitucional 75/2013, que incluiu a imunidade para fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras de autores ou intérpretes brasileiros. Essa imunidade visa fomentar a produção cultural nacional, embora tenha gerado críticas sobre possível violação ao princípio da igualdade, por restringir o benefício a produtos brasileiros, em possível desacordo com tratados internacionais que

garantem a não discriminação entre produtos nacionais e estrangeiros, conforme leciona Segundo (2024, p. 72), ao afirmar que essa discriminação “esbarra em tratados internacionais firmados pelo Brasil (p.ex., no âmbito da OMC), em face dos quais se garante a não discriminação entre o produto nacional e o estrangeiro, no que tange aos tributos incidentes no mercado interno”. Entretanto, o viés indutor dessa imunidade, nas palavras de Schoueri (2024, p. 531) é que a norma de imunidade “trata-se de decisão do constituinte derivado de incentivar a produção cultural”, de modo a privilegiar artistas nacionais na seara musical.

Em conclusão, as imunidades previstas no inciso VI, art. 150 da Constituição Federal refletem a proteção a direitos fundamentais e a promoção de valores sociais, políticos e culturais, pois garantem que certas entidades e bens estejam livres da tributação, de modo a evitar a interferência estatal indevida e preservar a liberdade religiosa, política, sindical e o acesso à cultura e à informação. Contudo, cabe ressaltar que essas imunidades estão sujeitas a interpretações e ajustes jurisprudenciais que visam conciliar sua aplicação com o ordenamento tributário vigente.

2.3 ESTRUTURA E FUNÇÕES DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Quanto a estrutura e funções do sistema tributário nacional, é importante destacar que o mesmo é composto por uma série de tributos que podem ser classificados em impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios. Cada um desses possui características específicas que determinam sua aplicação e finalidade, como veremos.

Os impostos são exações desvinculadas de qualquer atuação específica do Estado, cujo o fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal direcionada ao contribuinte, sendo, portanto, um dos tributos mais importantes do ponto de vista da arrecadação, uma vez que, sua receita está, em regra, desvinculada de determinada despesa, conforme determinado pelo art. 167, IV, da CF/88.

Relativo as classificação, os impostos podem ser classificados de diferentes maneiras, incluindo sua distinção entre diretos e indiretos. Impostos diretos são aqueles em que o contribuinte que pratica o fato gerador arca diretamente com o ônus fiscal, sem repassar o custo a terceiros. Já os impostos indiretos permitem a

transferência do encargo tributário ao consumidor final, através do mecanismo de repercussão econômica, que, nas palavras de Costa (2024, p. 113), “o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, o consumidor final”. Essa classificação é fundamental para entender como a carga tributária afeta diferentes setores da sociedade e como se distribui entre os diversos agentes econômicos.

Conforme leciona Mazza (2024, p. 97), outra importante distinção dos impostos ocorre entre os de natureza pessoal e real. Nas palavras do autor, os impostos de natureza pessoal “são sopesadas as qualidades individuais dos sujeitos passivos para a graduação do tributo”, sendo levado em consideração as características individuais do contribuinte, como sua capacidade contributiva, para determinar o valor a ser pago. Já os impostos de natureza real, para o autor, “não consideram as condições particulares dos contribuintes”, mas apenas o bem ou fato tributável.

Há de se destacar, que no Brasil, a competência para instituir impostos é distribuída entre os entes federados, sendo que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possuem diferentes atribuições. A União, por exemplo, é responsável por instituir o imposto sobre a renda (IR), imposto sobre o comércio exterior (II e IE) e em determinadas situações o imposto sobre o patrimônio (ITR). Os Estados, por sua vez, podem instituir impostos como o ICMS, que incide sobre a circulação de mercadorias e serviços, e o IPVA, sobre a propriedade de veículos automotores. Já os Municípios, têm competência para instituir o ITBI, IPTU e o ISS, que são tributos essenciais para a arrecadação local.

As taxas, por sua vez, são tributos cobrados em função de uma atuação estatal diretamente relacionada ao sujeito passivo, como o exercício do poder de polícia ou a prestação de um serviço público específico e divisível. De acordo com o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal, as taxas podem ser instituídas em razão da utilização efetiva ou potencial de serviços públicos colocados à disposição do contribuinte. Esse dispositivo é reforçado pelas palavras de Harada (2021, p. 362), que afirma: “Basta que o serviço público esteja à disposição do contribuinte para o surgimento da obrigação tributária, por ser compulsória sua utilização”. Sendo assim, diferentemente dos impostos, percebe-se claramente que as taxas estão sempre vinculadas a uma contraprestação específica por parte do Estado.

Relativo a competência, é possível extrair do art. 145, inciso II da Constituição Federal, que as taxas poderão ser instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Quanto a divisão, as taxas podem ser categorizadas em duas principais modalidades: taxa de polícia e taxa de serviço. A taxa de polícia está relacionada ao exercício do poder de fiscalização do Estado, que regula ou limita a atuação de indivíduos ou empresas em prol do interesse público, como no caso de licenciamento de atividades econômicas e inspeções sanitárias. Já a taxa de serviço é cobrada pela utilização de serviços públicos específicos, como coleta de lixo ou fornecimento de água, desde que sejam serviços divisíveis, ou seja, mensuráveis individualmente por cada usuário.

Importante ressaltar, que a Constituição Federal (§ 2º do art. 145) e o Código Tributário Nacional (parágrafo único do art. 77) são claros ao estabelecer que a base de cálculo das taxas não pode coincidir com a de impostos. Isso significa que a taxa deve ser calculada com base no custo da atividade ou serviço prestado ao contribuinte, enquanto os impostos incidem sobre uma riqueza ou fato gerador desvinculado de qualquer contraprestação estatal específica. Essa distinção é fundamental para garantir que os tributos sejam cobrados de forma justa e dentro dos princípios constitucionais.

Portanto, as taxas, como tributos vinculados, são instrumentos importantes para financiar determinadas atividades estatais, garantindo que aqueles que se beneficiam de serviços ou atividades de fiscalização contribuam diretamente para o seu custo. No entanto, é necessário que essas cobranças sejam feitas de forma proporcional e adequada, respeitando os limites constitucionais e a real prestação de serviços, evitando a cobrança indevida ou a mera presunção de fiscalização.

Já a contribuição de melhoria é um tributo vinculado à atuação estatal que beneficia diretamente o contribuinte, especialmente por meio da valorização de imóveis decorrente de obras públicas. Essa contribuição está prevista no artigo 145, inciso III, da Constituição Federal, e sua aplicação se dá em situações em que o proprietário de um imóvel experimenta um aumento no valor de sua propriedade em virtude de uma obra realizada pelo Estado. O objetivo é recuperar, ao menos parcialmente, o custo da obra junto aos que foram beneficiados por ela, promovendo assim a justiça fiscal.

Esse tributo segue o princípio da proporcionalidade, o que significa que o montante cobrado deve ser equivalente ao benefício especial recebido pelo proprietário do imóvel. Nas palavras de Costa (2024, p. 123), a “contribuição de melhoria, prestigia-se a ideia de isonomia, impedindo seja onerada toda a coletividade quando da obra pública resultar benefício especial para alguns”.

Costa (2024, p. 123) ainda afirma que “as teorias fundadas na isonomia e no enriquecimento sem causa sejam idôneas a justificar a instituição da contribuição de melhoria”. Os ensinamentos da autora reforça a ideia de que a contribuição de melhoria se justifica como uma forma de impedir o enriquecimento sem causa dos proprietários de imóveis valorizados.

O Código Tributário Nacional (CTN), nos artigos 81 e 82, estabelece os limites e o procedimento para a cobrança da contribuição de melhoria. O valor total arrecadado não pode exceder o custo da obra, e o montante individual a ser pago por cada proprietário deve ser proporcional ao acréscimo de valor que seu imóvel experimentou. Além disso, a lei exige que a administração pública siga um processo rigoroso de divulgação e transparência, que inclui a publicação de um memorial descritivo da obra, o orçamento, e a delimitação da área beneficiada, além de conceder aos contribuintes a oportunidade de impugnar os valores e cálculos apresentados.

De acordo com Costa (2024, p. 126):

Na prática, porém, raramente é instituída contribuição de melhoria, quer pela mencionada complexidade de seu procedimento de instituição, quer por não considerarem as autoridades públicas politicamente conveniente fazê-lo, já que se trata de mais um ônus aos administrados.

No entanto, apesar de raramente se instituída, sua aplicação correta seria um meio eficaz de financiar obras públicas e garantir que aqueles que se beneficiam diretamente delas contribuam de forma justa para seus custos.

O empréstimo compulsório, por seu turno, é uma espécie tributária prevista no artigo 148 da Constituição Federal, que pode ser instituído pela União mediante lei complementar em situações excepcionais.

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.

Observa-se, que o empréstimo compulsório pode ser decretado em duas hipóteses principais: para cobrir despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e para financiamento de investimentos públicos de caráter urgente e relevante interesse nacional.

A primeira modalidade de empréstimo compulsório visa arrecadar recursos rapidamente para enfrentar situações de emergência, como desastres naturais ou conflitos armados. Nesses casos, a urgência justifica a não aplicação do princípio da anterioridade tributária, conforme previsto no art. 150, § 1º, permitindo, assim, que o tributo seja cobrado imediatamente. Já na segunda modalidade, voltada para investimentos públicos urgentes, o princípio da anterioridade é respeitado, o que pode gerar dificuldades práticas, uma vez que a arrecadação só poderia ser feita no exercício financeiro seguinte, comprometendo a agilidade necessária para responder à urgência do investimento.

Outro aspecto importante é que o valor arrecadado por meio do empréstimo compulsório deve ser devolvido aos contribuintes. O art. 15, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que a lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate.

Há de se destacar, conforme Segundo (2024, p. 279), que a “aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”, deste modo, se o empréstimo compulsório, por exemplo, foi instituído para cobrir despesas com guerra externa, os recursos arrecadados devem ser obrigatoriamente utilizados para cobrir as despesas relacionadas à referida guerra, não podendo, assim, serem utilizados para atender outras necessidades.

Por derradeiro, apresentamos às contribuições, espécie tributária prevista no art. 149 da Constituição Federal, que preceitua:

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

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.

§ 1º-A Quando houver déficit atuarial, a contribuição ordinária dos aposentados e pensionistas poderá incidir sobre o valor dos proventos de aposentadoria e de pensões que supere o salário mínimo.

§ 1º-B Demonstrada a insuficiência da medida prevista no § 1º para equacionar o déficit atuarial, é facultada a instituição de contribuição extraordinária, no âmbito da União, dos servidores públicos ativos, dos aposentados e dos pensionistas.

§ 1º-C A contribuição extraordinária de que trata o § 1º-B deverá ser instituída simultaneamente com outras medidas para equacionamento do déficit e vigorará por período determinado, contado da data de sua instituição.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III – poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Da análise da norma retrotranscrita, podemos definir as contribuições como tributos vinculados a uma atuação estatal indireta, cuja finalidade está relacionada a uma circunstância intermediária que gera a obrigação de pagamento. Difere dos impostos e das taxas, pois possuem uma natureza específica, sendo classificadas em três tipos principais: sociais, de intervenção no domínio econômico e corporativas. Cabe ressaltar, que essas contribuições são de competência exclusiva da União e têm suas bases jurídicas fundamentadas nos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade, o que confirma sua natureza tributária e a necessidade de observância das normas gerais de direito tributário.

Ademais, é importante destacar que a Constituição Federal (§ 1º, art. 149) atribuiu aos Estados, Municípios e Distrito Federal a competência para instituir contribuições voltadas ao custeio de sistemas de assistência e previdência de seus servidores, como também para a manutenção de serviços de iluminação pública, no caso dos Municípios e Distrito Federal, conforme se observa no art. 149-A, abaixo apresentado:

Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.

Conforme se observa, o texto constitucional não detalha com precisão os fatos geradores das contribuições, deixando essa definição atrelada aos objetivos específicos que elas visam alcançar. Isso confere uma ampla margem de ação à União para instituir contribuições conforme sua atuação em áreas prioritárias.

Quanto aos tipos de contribuições, é relevante apresentar:

- a) As contribuições sociais, previstas no art. 149 da Constituição Federal, são tributos cuja finalidade principal é financiar ações sociais promovidas pelo Estado, envolvendo áreas como a seguridade social, saúde, educação e assistência social. Um exemplo dessas contribuições são aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, como o PIS, COFINS e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que incidem sobre o faturamento e o lucro das empresas. Essas contribuições seguem um regime jurídico diferenciado, incluindo a anterioridade nonagesimal, o que significa que sua exigência só pode ocorrer após 90 dias da publicação da lei que as institui.
- b) As contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs) são tributos que permitem a intervenção do Estado em setores específicos da economia. De acordo com Costa (2024, p. 133) essas contribuições “destinam-se ao custeio da atividade interventiva da União no domínio econômico, regido pelos arts. 170 a 192, CR”. Deste modo, o objetivo principal das CIDEs é regular o mercado, promovendo ajustes e incentivando setores estratégicos. Elas possuem um caráter extrafiscal, ou seja, sua função vai além da arrecadação de recursos, sendo um instrumento de política econômica utilizado para direcionar o

comportamento de agentes econômicos e garantir o desenvolvimento de determinados setores.

- c) As contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, também previstas no art. 149 da Constituição Federal, “são tributos federais instituídos para custear entidades de classe e outras instituições representativas de interesses profissionais”, conforme ensina Mazza (2024, p.124). Deste modo, estão voltadas para o financiamento de autarquias corporativas, como os Conselhos Profissionais. Essas entidades, como a Ordem dos Advogados do Brasil e os Conselhos de Contabilidade e Engenharia, por exemplo, utilizam os recursos arrecadados para fiscalizar e regulamentar o exercício das respectivas profissões. Essas contribuições são de natureza parafiscal, o que significa que, embora sejam tributos instituídos pela União, a arrecadação é delegada às autarquias.
- d) A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (COSIP), por sua vez, é um tributo peculiar, autorizado pela Constituição Federal, art. 149-A, com nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Conforme dispositivo, pode ser instituída pelos Municípios e pelo Distrito Federal, tendo como objetivo financiar a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos. Embora tenha sido alvo de questionamentos sobre sua constitucionalidade, especialmente por se tratar de um serviço de natureza geral, o “STF veio a entender pela constitucionalidade da COSIP, a qual classificou como tributo de caráter sui generis”, afirma Costa (2024, p. 140).

Diante do todo o exposto, observa-se que esses diferentes tipos de tributos permitem ao Estado atuar de forma diversificada na economia e na sociedade, utilizando a tributação não apenas como meio de arrecadação, mas também como instrumento de política econômica e social. A estrutura do sistema tributário, portanto, não apenas sustenta financeiramente o Estado, mas também desempenha um papel estratégico na promoção do desenvolvimento econômico, na redução das desigualdades sociais e no equilíbrio das contas públicas.

3 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) tem suas raízes na história do Brasil desde o início do século XIX. De acordo com os ensinamentos de Harada (2021) o ITBI surgiu em 1809 sob a denominação siza, por meio do Alvará de 3 de junho de D. João VI, que criou a meia siza, equivalente a 5%, que incidia sobre o tráfico de escravos ladinos e também sobre a transação de bens de raiz. Segundo o autor, a meia siza era um imposto geral, cuja aplicação perdurou até a abolição da escravatura em 1888.

A evolução deste imposto está intrinsecamente ligada ao desenvolvimento do sistema tributário brasileiro. A Carta Outorgada de 1824 não trouxe menções específicas ao ITBI, porém com o Ato Adicional de 1834 a siza sobre transações com bens de raiz passou dos Estados-membros (Províncias) para os Municípios, com exceção do município do Rio de Janeiro. Posteriormente, a Constituição Republicana de 1891 transferiu para os Estados-membros a competência para instituir impostos sobre a transmissão de propriedade, demonstrando o crescimento do federalismo que começava a moldar o país:

Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:
3 º) sobre transmissão de propriedade;

Na Constituição de 1934, o ITBI foi mantido na competência estadual, mas já apresentava uma importante distinção: a divisão entre causa mortis e inter vivos, que indicava a separação entre heranças e transferências durante a vida:

Art. 8º Também compete privativamente aos Estados:
[...]
b) transmissão de propriedade causa mortis;
c) transmissão de propriedade imobiliária inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade;

Na Constituição de 1937 e na de 1946 nada foi modificado com relação a competência desse imposto. Já a Emenda Constitucional n.º 5 de 1961 houve uma ruptura nesse sistema. A partir desse momento, a transmissão inter vivos passou a ser competência dos municípios, enquanto a transmissão causa mortis permaneceu sob a jurisdição dos Estados-membros, conforme se observa no teor do dispositivo abaixo transcrito:

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

I - Transmissão de propriedade causa mortis ;

[...]

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos municípios os impostos:

[...]

III - sobre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades;

Com a Constituição Federal de 1967, novamente a competência para decretar o ITBI foi atribuída aos Estados-membros, incidindo esse imposto, nos termos do dispositivo constitucional, sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis.

Esse cenário foi mantido até a Constituição de 1988, quando um novo regime foi formalizado.

3.2 O ITBI NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 156, voltou a dividir os impostos de transmissão causa mortis e inter vivos. Estabelecendo competência exclusiva aos municípios para instituir o ITBI sobre a transmissão de bens imóveis inter vivos, a qualquer título e por ato oneroso, dispondo:

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;

Por outro lado, o art. 155 da mesma Constituição atribuiu aos Estados a competência para tributar a transmissão causa mortis e as doações de quaisquer bens ou direitos, consolidando, portanto, essa importante diferenciação entre as duas naturezas de tributação (causa mortis e inter vivos).

Em conclusão, observa-se que essa separação buscou fortalecer a autonomia municipal no que tange às transferências imobiliárias, criando uma distinção jurídica e tributária que ainda vigora no sistema tributário brasileiro. Com isso, o ITBI, no contexto municipal, tornou-se um imposto fundamental para a

arrecadação local, principalmente nas grandes cidades, onde o mercado imobiliário exerce um papel econômico de destaque.

3.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS ESPECÍFICAS DO ITBI

No primeiro capítulo deste trabalho foi abordado de forma geral as limitações ao poder de tributar, que representam, por sua vez, um conjunto de princípios e normas que regulam a definição e o exercício da competência tributária dos entes federados, funcionando como verdadeiras diretrizes para a atuação do poder estatal.

Na sequência, a fim de compreender esse assunto no contexto do ITBI, será analisada as limitações constitucionais específicas desse tributo aplicada ao poder público.

Inicialmente, informa-se que as limitações constitucionais ao Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) estão claramente delineadas no art. 156, II da Constituição Federal (CF), o qual estabelece a competência dos municípios para instituir esse imposto:

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;

Dá leitura do dispositivo, há de se destacar, a primeira limitação, que se refere as restrições quanto à tributação de direitos reais que recai sobre imóveis que sirvam como garantia, uma vez que o próprio texto constitucional exclui expressamente a tributação de direitos reais de garantia, tais como hipoteca, anticrese e penhor.

Essa intributabilidade dos direitos reais de garantia baseia-se na distinção fundamental entre os direitos reais de gozo e os de garantia. Enquanto os primeiros, como a propriedade e o usufruto, conferem ao titular a fruição direta do bem, os direitos reais de garantia visam apenas assegurar o cumprimento de uma obrigação, sem que o credor goze da posse ou uso do imóvel. Por essa razão, a Constituição (art. 156, inciso III) veda a incidência do ITBI sobre esses direitos, pois não se configuram como transmissão de propriedade.

A hipoteca, por exemplo, é um direito real de garantia amplamente utilizado para garantir o cumprimento de obrigações financeiras. Embora o credor tenha um

direito sobre o imóvel, esse direito é meramente acessório à obrigação principal, de modo que o bem permanece na posse do devedor até que se cumpra a dívida ou se execute uma garantia.

Além da hipoteca, outros direitos reais de garantia, como a anticrese e o penhor, também estão isentos de tributação pelo ITBI. Na anticrese, o credor recebe os frutos da propriedade como forma de pagamento de uma dívida, mas não adquire a propriedade do bem. O penhor, por sua vez, recai geralmente sobre bens móveis, mas em casos específicos, pode envolver bens imobiliários, como no caso do penhor rural. No entanto, assim como na hipoteca, a finalidade do penhor é garantir o cumprimento de uma obrigação, e não a transmissão de propriedade, o que justifica a sua intributabilidade.

Outra importante limitação ao poder de tributar relacionada ao ITBI é a imunidade tributária prevista no artigo inciso I, § 2º do art. 156 da Constituição Federal de 1988, que configura-se como um importante mecanismo de incentivo empresarial, relacionado a integralização de capital social com bens ou direitos, conforme se observa:

§ 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;

É possível inferir, nas palavras de Harada (2021, p.136) que a primeira parte do dispositivo “refere-se à imunidade autoaplicável, no caso de transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”, e a segunda parte, que decorre da transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, corresponde à “imunidade condicionada, pois para sua fruição o adquirente não poderá ter como atividade preponderante a compra e venda desses bens e direitos”.

Com essa diferenciação, verifica-se claramente que a imunidade autoaplicável ocorre quando há a transmissão de bens ou direitos ao patrimônio de uma pessoa jurídica como forma de integralizar o capital social subscrito. Sua

aplicação se dá de maneira automática, desde que a operação de transferência ocorra para pagamento de capital subscrito, sem a necessidade de verificação de requisitos adicionais.

Há de se destacar, que o STF, por maioria dos votos, resolvendo o Tema nº 796 da repercussão geral, na sessão virtual do dia 05/08/2020, firmou a tese de que o valor excedente do bem incorporado na pessoa jurídica na operação de integralização do capital subscrito sujeita-se à tributação do ITBI, bem como, que as restrições à imunidade referem-se apenas aos casos de incorporação, fusão, cisão ou extinção da pessoa jurídica, conforme se observa no voto do Ministro Alexandre de Moraes, abaixo transcrito:

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, em que se debate o Tema 796 da repercussão geral, assim descrito:

[...]

É o essencial a ser relatado.

Na questão com repercussão geral reconhecida, debate-se o alcance da imunidade tributária do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis – ITBI, prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição, sobre imóveis incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, quando o valor desses bens excede o limite do capital social a ser integralizado. A Constituição Federal confere imunidade em relação ao ITBI da seguinte forma:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

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

A CARTA MAGNA de 1988 imuniza a integralização do capital por meio de bens imóveis. Do teor do inciso I acima, extrai-se que não incide o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica.

O inciso I do art. 36 do Código Tributário Nacional reflete esse mandamento constitucional, ao dispor que:

"Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;"

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Por outro lado, a imunidade condicionada, igualmente prevista no inciso I, § 2º do art. 156 da Constituição Federal, estabelece que, nas operações de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoas jurídicas, a imunidade não será concedida automaticamente, sendo estabelecida como condição para a empresa adquirente à não exploração de atividade preponderante de compra e venda de bens imóveis, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil. Essa ressalva visa evitar que empresas voltadas ao mercado imobiliário utilizem-se da imunidade como forma de obter benefícios fiscais em operações que não atendem à função social proposta pelo dispositivo constitucional.

Quanto a preponderância da atividade, o art. 37, § 1º, do CTN dispõe que considera-se como atividade preponderante de pessoa jurídica quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional dessa empresa nos dois últimos anos anteriores e nos dois anos subsequentes à aquisição do imóvel decorrer da incorporação e revenda imobiliária.

Importante destacar, que o controle sobre a atividade preponderante da pessoa jurídica é um ponto crucial na análise da imunidade condicionada. A legislação tributária, conforme visto, impõe a necessidade de verificar, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes à operação, se mais de 50% da receita da empresa provém de atividades imobiliárias. Caso se comprove que a atividade preponderante é a compra e venda de imóveis ou atividades correlatas, a imunidade não será aplicável, e o ITBI deverá ser recolhido.

Do exposto, infere-se que a imunidade tributária estabelecida no inciso I, § 2º do art. 156 da Constituição Federal, é um importante instrumento de fomento econômico as empresas, mas sua aplicabilidade depende de uma análise cuidadosa do tipo de operação e da atividade preponderante da empresa. A imunidade autoaplicável garante uma facilidade para a integralização de capital sem restrições adicionais, enquanto a imunidade condicionada impõe barreiras que visam evitar o uso indevido do benefício em operações ligadas ao mercado imobiliário.

Também não haverá incidência de ITBI no caso de extinção de pessoa jurídica que, nos termos da lei 6.404/76, art. 219, pode decorrer pelo encerramento da liquidação, pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades. Porém, para aplicação dessa imunidade, cabe ressaltar o parágrafo único do art. 36, que estabelece:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Assim sendo, percebe-se que, quando há extinção da pessoa jurídica, não há incidência de ITBI na hipótese de transferência de bens para a mesma pessoa que promoveu a incorporação, neste caso para o mesmo sócio subscritor do capital.

Em conclusão, destaca-se ainda, o §5º do art. 184 da Constituição Federal, que dispõe da imunidade tributária em relação ao ITBI nas operações de transferência de bens imóveis, nos seguintes termos:

§ 5º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Conforme se observa, essa imunidade se aplica a casos específicos, que envolvem a desapropriação de imóveis para fins de reforma agrária. Essa proteção constitucional tem como principal objetivo facilitar o procedimento expropriatório sem dificultar ou criar obstáculos fiscais à sua realização, conforme se verifica na ementa a seguir, do RE nº 169.628-DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 19-4-2002:

EMENTA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. DESAPROPRIAÇÃO. TÍTULO DA DÍVIDA AGRÁRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EXTENSÃO AO TERCEIRO POSSUIDOR. IMPOSSIBILIDADE.

1. A isenção de tributos de que trata o § 5º, do art. 184 da Constituição Federal, deferida às operações de transferência de imóveis desapropriados, há de ser entendida como imunidade e tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, de competência exclusiva da União Federal.
2. Os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados.
3. Terceiro adquirente de títulos da dívida agrária. Imunidade. Extensão. Impossibilidade. O benefício alcança tão somente o expropriando. O terceiro adquirente, que com ele realiza ato mercantil, em negócio estranho à reforma agrária, não é destinatário da norma constitucional.

Contudo, é importante ressaltar que o sentido da norma não é imunizar qualquer transferência de domínio relacionada a reforma agrária, pois, conforme se observa no RE nº 169.628-DF acima transcrito, a imunidade de impostos não alcança os títulos da dívida agrária adquiridos por terceiros.

3.4 ASPECTO OBJETIVO DO FATO GERADOR DO ITBI

Nos termos do art. 35 do Código Tributário Nacional (CTN), o ITBI tem como fato gerador:

- I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
- II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
- III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Conforme já mencionado, o ITBI incide sobre as transmissões inter vivos, por ato oneroso e, conforme se observa nos incisos retrotranscrito, esse imposto abrange três aspectos objetivos, que incidem sobre: a transmissão de propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física; a transmissão de direitos reais sobre imóveis, com exceção de direitos reais de garantia; e a cessão de direitos relativos a transmissão de propriedade e de direitos reais sobre imóveis. Deste modo, conhecendo o núcleo do fato gerador desse imposto, e para uma melhor compreensão e entendimento do alcance do fato gerador do ITBI, necessário se faz examinar os institutos e conceitos de direito privado citados nos respectivos incisos, em consonância com o art. 110 do CTN, que assim estabelece:

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

Logo se observa que os institutos, conceitos e formas de direito privado (as definições de propriedade e transmissão previstas no atual Código Civil, por exemplo) não podem ser alterados pela legislação tributária, o que impede, por conseguinte, a ampliação de forma indevida do alcance da tributação por parte dos entes.

Na sequência, apresenta-se o conceito de transmissão inter vivos da propriedade imobiliária, que configura uma das formas mais relevantes de incidência do ITBI, prevista no art. 156 da Constituição Federal (CF) e no art. 35 do Código Tributário Nacional (CTN), conforme já mencionados e discutidos. Portanto, essa operação está relacionada a uma transferência de propriedade de bens imóveis por

ato oneroso entre vivos, sendo formalizada mediante registro de título translativo no Cartório de Registro de Imóveis, nos termos do artigo 1.245 do Código Civil, que prescreve:

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

Sendo assim, a essência do fato gerador do ITBI é a efetiva transferência de propriedade imobiliária, que somente se concretiza com o registro do título no cartório competente. Deste modo, a simples assinatura de um contrato de compra e venda não caracteriza o fato gerador desse imposto, uma vez que, o bem imóvel só é transferido após a formalização do registro, conforme reforça o § 1º do artigo retromencionado:

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

Isso é reforçado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que firmou o entendimento de que a promessa de compra e venda, por si só, não é fato gerador do ITBI, o que torna inconstitucional as leis municipais que incluem o compromisso de compra e venda como fato gerador do ITBI, conforme se observa nas ementas abaixo:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONTRATO DE COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA. NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI.

1. Controvérsia decidida à luz de normas infraconstitucionais. Ofensa indireta à Constituição do Brasil.
2. A celebração de contrato de compromisso de compra e venda não gera obrigação ao pagamento do ITBI. Agravo regimental a que se nega provimento (STF, AI nº 603309 AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 23-2-2007, p. 30).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. RESILIÇÃO CONTRATUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A jurisprudência do STJ assentou o entendimento de que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade de bem imóvel. Somente após o registro, incide a exação.
2. Não incide o ITBI sobre o registro imobiliário de escritura de resilição de promessa de compra e venda, contrato preliminar que poderá ou não se concretizar em contrato definitivo.
3. Agravo regimental desprovido (STJ, AgRg nº 448245, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 9-12-2002, p. 309).

EMENTA: TRIBUTÁRIO – ITBI – PROMESSA DE COMPRA E VENDA – FATO GERADOR NÃO CARACTERIZADO.

Promessa de compra e venda de imóvel, sem registro, não transfere a propriedade e não constitui fato gerador do ITBI (precedentes do STF e do STJ). Recurso improvido (STJ, REsp nº 264064, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ de 11-12-2000, p. 180).

EMENTA: TRIBUTÁRIO – IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI – FATO GERADOR – ART. 35 DO CTN E ART. 156, II DA CF/88 – CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA – NÃO INCIDÊNCIA.

1. O fato gerador do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI é a transmissão do domínio de bem imóvel, nos termos do art. 35, II do CTN e art. 156, II da CF/88.

2. Não incidência do ITBI em promessa de compra e venda, contrato preliminar que poderá ou não se concretizar em título translativo definitivo, sem ensejar a cobrança do aludido tributo – Precedentes do STF.

3. Recurso especial não conhecido (STJ, REsp nº 57641, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 22-5-2000, p. 91).

Por oportuno, é importante destacar que além de incidir sobre a transmissão de propriedade, o ITBI também incide sobre a cessão de direitos reais relativos a bens imóveis. Igualmente, o compromisso de cessão de direitos, sem que ocorra a transferência efetiva no registro do cartório competente, não configura o fato gerador do ITBI, conforme já decidido pelo STJ no AgRg no REsp nº 327188:

EMENTA: TRIBUTÁRIO – ITBI – PROMESSA DE CESSÃO – NÃO INCIDÊNCIA.

Promessa de cessão de direitos à aquisição de imóvel não é fato gerador de ITBI (AgRg no REsp nº 327188/DF, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 24-6-2002, p. 203).

Destaca-se, ainda, que na definição do fato gerador à legislação tributária desconsidera a validade jurídica dos atos (lícitos ou ilícitos), o que significa para efeitos de ITBI que mesmo após o registro da transmissão imobiliária e sendo este posteriormente anulado ou declarado nulo, o imposto permanece devido, conforme afirma Harada (2021, p. 211):

Pergunta-se, decretada a nulidade do título de transferência (compra e venda, doação em pagamento etc.) e cancelado o registro, devolve-se o imposto pago? A resposta é negativa, pois o fato gerador do ITBI ocorreu nos termos da lei tributária, combinada com a legislação civil. A nulidade ou a ilicitude do ato não tem nada a ver com o dever de pagar o tributo.

Sobre o tema, dispõe o CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Assim, a incidência do ITBI está vinculada ao efeito econômico gerado pela transmissão de direitos, independentemente de eventuais nulidades jurídicas que possam ocorrer.

Seguindo com o estudo do núcleo do fato gerador do ITBI, oportuno revisitar o art. 678 do Código Civil anterior (1916), a fim de apresentar o conceito de domínio útil empregado pela norma:

Art. 678. Dá-se a enfiteuse, aforamento, ou empraçamento, quando por ato entre vivos, ou de última vontade, o proprietário atribui à outro o domínio útil do imóvel, pagando a pessoa, que o adquire, e assim se constitui enfiteuta, ao senhorio direto uma pensão, ou foro, anual, certo e invariável.

Conforme disposto, o domínio útil refere-se à atribuição de direitos de uso e gozo de um imóvel ao adquirente, que pagava ao proprietário uma pensão anual. Esse conceito estava diretamente ligado ao instituto da enfiteuse, que, nas palavras de Venosa (2024, p. 366), o objetivo desse instituto “era permitir ao proprietário que não desejasse ou não pudesse usar o imóvel diretamente cedê-lo a outro seu respectivo uso e gozo, mediante a obrigação de pagamento de um foro para utilização do fundo”. Deste modo, o proprietário cedia o domínio útil do bem imóvel, enquanto mantinha o domínio direto, ou seja, a posse indireta e o direito ao recebimento de um valor anual do enfiteuta.

Ocorre que, o art. 2.038 do atual Código Civil extinguiu novas enfiteuses, eliminando, assim, a necessidade de tributar a cessão do domínio útil do bem imóvel. Sendo assim, o fato gerador do ITBI, em casos envolvendo esse tipo de direito, tornou-se praticamente inexistente com a vedação da transmissão do domínio útil por meio de novas enfiteuses, conforme se observa:

Art. 2.038. Fica proibida a constituição de enfiteuses e subenfiteuses, subordinando-se as existentes, até sua extinção, às disposições do Código Civil anterior, 1916, e leis posteriores.

Outro importante conceito para compreender o fato gerador do ITBI é a definição dos bens imóveis por natureza e por acessão física. Cabe lembrar, conforme já mencionado, que a definição e conceitos de muitos institutos utilizados

pela legislação tributária são encontrados e amparados pelo direito privado, em especial pelo atual Código Civil. Deste modo, o art. 79 do atual Código Civil define:

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

É possível extrair do dispositivo retrotranscrito e de acordo com os ensinamentos de Costa (2024, p. 389), que “bem imóvel por natureza é o solo; bem imóvel por acessão física é tudo que a ele se incorpora, natural ou artificialmente, como plantações e construções”.

Por oportuno, é importante destacar que os bens móveis como tijolos, telhas, e canos, uma vez incorporados ao solo como parte integrante de uma construção, por exemplo, tornam-se, de fato, bens imóveis, isso porque, após a sua incorporação, não é possível a sua retirada sem destruição, modificação ou dano.

Portanto, essa categoria de bens imóveis (por natureza e por acessão física) integram a definição do fato gerador do ITBI.

Em conclusão a análise dos aspectos objetivos do núcleo do fato gerador do ITBI, importante destacar e comentar o art. 1.227 do atual Código Civil, que trata dos direitos reais sobre imóveis, que são:

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;
- XII - a concessão de direito real de uso;
- XIII - a laje;
- XIV - os direitos oriundos da imissão provisória na posse, quando concedida à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios ou às suas entidades delegadas e a respectiva cessão e promessa de cessão.

O artigo 1.228 do Código Civil atribui ao proprietário a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possuir ou detenha. Nesse sentido, Diniz (2024, p. 119) define propriedade como sendo “o direito que a pessoa natural ou jurídica tem, dentro dos

limites normativos, de usar, gozar e dispor de um bem, corpóreo ou incorpóreo, bem como de reivindicá-lo de quem injustamente o detenha”.

Deste modo, conforme leciona o referido autor a propriedade caracteriza-se como um direito exclusivo e absoluto, sendo colocada em uma posição privilegiada com relação aos demais direitos reais sobre coisas alheias, pois, conforme definição, apresenta-se como unidade de poder exclusivo sobre determinada coisa ou bem.

O direito de superfície, por sua vez, é disciplinado pelos artigos 1.369 a 1.377 no Código Civil. Esse instituto permite que o proprietário de um imóvel urbano conceda a outrem o direito de utilizar o solo, subsolo ou espaço aéreo relacionado ao terreno, por meio de escritura pública devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis, e na forma prevista em contrato e legislação urbanística aplicável.

Do ponto de vista tributário, é importante destacar que ITBI incide apenas sobre a concessão onerosa do direito de superfície, excluindo, assim, as concessões gratuitas da tributação desse imposto.

Já as servidões são regidos pelos artigos 1.378 a 1.389 do Código Civil, e consistem em direitos reais que beneficiam um imóvel, denominado prédio dominante, ao permitir o uso de uma parte de outro imóvel, denominado prédio serviente, pertencente a proprietário diverso. Sendo assim, “a servidão é um direito real de fruição ou gozo de coisa imóvel alheia, limitado e imediato, que impõe um encargo ao prédio serviente em proveito do dominante, pertencente a outro dono” conforme leciona Diniz (2024, p. 447).

O usufruto, regulamentado pelos artigos 1.390 a 1.411 do Código Civil, é um direito real que confere ao usufrutuário o poder de utilizar e retirar os frutos de um bem pertencente a outra pessoa, durante um período determinado ou vitalício, sem que sua substância ou destinação seja alterado.

Nesse contexto, o proprietário do bem, que cede os direitos de uso e frutos ao usufrutuário, mantém apenas a posse indireta do imóvel, sendo denominado nu-proprietário. Enquanto perdura o usufruto, o proprietário original não tem o direito de gozar ou dispor das utilidades e rendimentos do bem.

O direito real de uso, por sua vez, está previsto nos artigos 1.412 e 1.413 do Código Civil, sendo considerado uma modalidade de usufruto, porém com características distintas. Enquanto o usufruto confere ao usufrutuário a possibilidade

de utilizar e auferir os frutos de um bem, o direito de uso é mais restrito, limitando-se a permitir que o usuário utilize o bem de acordo com suas necessidades e de sua família. Corroborando com essa definição as lições de Tartuce (2023, p. 495), ao afirmar que a fruição da coisa “somente é possível para atender às necessidades básicas da família, o que está em sintonia com a ideia de patrimônio mínimo”.

O direito real de habitação, previsto nos artigos 1.414 a 1.416 do Código Civil, é um direito que permite ao titular residir gratuitamente em imóvel alheio. Este direito é ainda mais restrito do que o direito de uso, uma vez que é indispensável que o titular e sua família residam no imóvel. Além disso, o titular do direito de habitação não pode ceder, alugar ou emprestar o imóvel a terceiros, sendo o seu uso limitado exclusivamente à moradia.

Em virtude do caráter gratuito, infere-se que não incide ITBI sobre o direito real de habitação, uma vez que a cobrança desse tributo ocorre apenas quando há uma transferência onerosa, conforme disciplinado no inciso II do art. 35 do CTN, que trata das transmissões de direitos reais sobre imóveis.

Outro importante direito real sobre imóveis é o direito do promitente comprador do imóvel, previsto no artigo 1.417 do Código Civil. Esse direito estabelece que, uma vez registrada a promessa irrevogável de venda no Cartório de Registro de Imóveis, o promitente-comprador adquire um direito real sobre o imóvel objeto do compromisso de compra e venda. Nesse sentido leciona Diniz (2024, p. 692) sobre os promitentes compradores de imóveis que têm atualmente “direito real sobre o imóvel comprado, direito a adjudicação compulsória desde que adimplentes e desde que tenham os seus contratos registrados no Cartório de Registro de Imóveis, na forma da lei”.

A concessão de uso especial para fins de moradia é outro direito real previsto no inciso XI ao artigo 1.225 do Código Civil. Esse instituto jurídico tem como objetivo a regularização da ocupação de imóveis que pertençam ao patrimônio público, especificamente os bens dominicais, ou seja, bens que não são destinados ao uso comum do povo, nem ao uso especial da administração pública. Conforme leciona Tartuce (2024, p. 502), vale ressaltar que esse direito se aplica aos imóveis que “até 22 de dezembro de 2016, estiverem ocupados por população de baixa renda para sua moradia, por cinco anos, ininterruptamente e sem oposição, cuja área total dividida pelo número de possuidores seja inferior a 250 m² por possuidor”.

Por sua vez, a concessão de direito real de uso tem previsão legal no Decreto-lei 271/1967, que estabelece:

Art. 7º É instituída a concessão de uso de terrenos públicos ou particulares remunerada ou gratuita, por tempo certo ou indeterminado, como direito real resolúvel, para fins específicos de regularização fundiária de interesse social, urbanização, industrialização, edificação, cultivo da terra, aproveitamento sustentável das várzeas, preservação das comunidades tradicionais e seus meios de subsistência ou outras modalidades de interesse social em áreas urbanas.

Conforme se observa, essa concessão pode ser estabelecida a título gratuito ou oneroso, conforme as condições do contrato, podendo ser por tempo certo ou indeterminado. Sua finalidade é permitir que o bem público seja utilizado para um fim específico, sem que haja a transferência de propriedade.

O direito real de laje, conforme previsto nos artigos 1.225, 1.510-A a 1.510-E do Código Civil, trata-se de um direito real de fruição. Ele permite que uma pessoa construa uma unidade autônoma na superfície superior ou inferior de uma base de construção pertencente a outro proprietário, desde que haja autorização expressa do titular da unidade original edificada sobre o solo. Corrobora com essa explicação Diniz (2024, p. 533) que leciona: “...ter-se-á a coexistência de unidades imobiliárias autônomas de titularidades distintas situadas numa mesma área: a do lajeiro e a do dono da construção-base”.

No rol de direitos reais temos ainda os direitos decorrentes da imissão provisória na posse, que foi acrescentado ao Código Civil pela Medida Provisória nº 700, de 8 de dezembro de 2015, por meio da inclusão do inciso XIII ao artigo 1.225.

Este instituto está relacionado as situações em que a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, ou suas entidades delegadas, adquirem a posse temporária de um imóvel para fins de desapropriação, com o devido registro da imissão provisória no Cartório de Registro de Imóveis, o que possibilita a regularização dessa posse de forma antecipada.

Com relação aos demais direitos reais previstos no art. 1.227 do Código Civil, neste caso o penhor, a hipoteca e a anticrese, importante reforçar que esses institutos foram expressamente excluídos do campo de incidência do ITBI, seja por força do próprio texto constitucional (art. 156, inciso II) ou do Código Tributário Nacional (art. 35, inciso II). Cabe informar que esses direitos já foram amplamente discutidos no tópico anterior relacionado as limitações constitucionais específicas do ITBI (3.1.3).

Em conclusão, é bom ressaltar novamente, que de acordo com o art. 1.227 do Código Civil, a aquisição de direitos reais sobre imóveis, seja por sua constituição ou transmissão por ato inter vivos, só se concretiza com o devido registro no Cartório de Registro de Imóveis, pois essa formalidade é obrigatória para a efetivação desses direitos, salvo as exceções previstas no próprio Código Civil.

3.5 MUNICÍPIO COMPETENTE PARA INSTITUIR

O art. 41 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe sobre a competência para a instituição do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI):

Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

É importante contextualizar que o CTN foi promulgado em 1966, quando o ITBI ainda era de competência estadual. Nesse período, não existia uma diferenciação entre transmissão onerosa ou gratuita, e inter vivos ou decorrentes de sucessão aberta.

De toda forma, observa-se que o art. 41 está relacionado ao aspecto espacial do fato gerador do ITBI, pois estabelece que o imposto deve ser recolhido no local em que o imóvel está situado. Sendo assim, percebe-se que o disposto neste artigo está diretamente ligado à territorialidade da norma tributária, pois define a competência do sujeito ativo do tributo de modo a indicar o local e o ente federativo responsável pela sua arrecadação.

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, em seu inciso II, § 2º do art. 156, tratou de inserir no âmbito da competência dos Municípios a cobrança do ITBI, conforme se observa:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

[...]

II - compete ao Município da situação do bem.

Deste modo, se o bem estiver situado em Santa Rita-PB, por exemplo, a competência para instituir e arrecadar o ITBI é atribuída ao referido ente.

3.6 CONTRIBUINTE

O sujeito passivo da obrigação tributária em matéria de ITBI pode ser o adquirente ou o transmitente do bem imóvel, conforme dispõe o art. 42 do CTN:

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Deste modo, o município da situação do bem, eleito para instituir e arrecadar o ITBI, será o responsável para escolher qualquer das partes envolvidas na operação tributária.

De acordo com Harada (2021, p. 227) “a maioria das legislações municipais optou pela eleição do comprador como contribuinte do ITBI nas operações de compra e venda de bens imóveis”. Tal situação pode ser percebida na legislação tributária das três maiores cidades do estado da Paraíba, que elegeram o adquirente como contribuinte do imposto, conforme se observa:

JOÃO PESSOA-PB - LEI COMPLEMENTAR N.º 053, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2008

Art. 203 São contribuintes do ITBI:

I - o adquirente, nos casos de transmissão da propriedade ou de direitos reais sobre bens imóveis;

CAMPINA GRANDE-PB - LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2016

Art. 40. É contribuinte do imposto:

I - nas transferências, por ato oneroso, o adquirente;

SANTA RITA-PB - LEI COMPLEMENTAR Nº 10, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2008

Art. 105. São contribuintes do imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis e de direitos a eles relativos:

I – o adquirente, nos casos de transmissão da propriedade ou de direitos reais sobre bens imóveis;

3.7 ALÍQUOTA

Assim como na definição do contribuinte desse imposto, a fixação da alíquota do ITBI também será determinada pela lei tributária de cada município.

Quanto ao limite, importante destacar que a atual Constituição Federal não impõe restrições quanto à sua fixação pelos municípios, diferentemente do que ocorre, por exemplo, com o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), que terá alíquotas máximas fixadas por resolução do Senado Federal.

Portanto, os municípios possuem autonomia para determinar o valor do ITBI, desde que respeitado o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, já mencionado e discutido no tópico 2.2 (limitações ao poder de tributar) do presente trabalho.

Outro ponto relevante é com relação a progressividade da alíquota do ITBI, uma vez que o STF por meio da Súmula 656 declarou inconstitucional a “lei que estabelece alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão Inter Vivos de bens Imóveis - ITBI - com base no valor venal”. Sendo assim, os Municípios não podem aplicar alíquotas mais altas para aumentar a tributação sobre a transferência de imóveis de maior valor.

4 BASE DE CÁLCULO DO ITBI: ASPECTOS CONTROVERTIDOS

A base de cálculo do Imposto de Transmissão Inter Vivos de bens Imóveis (ITBI) vem se tornando um dos aspectos mais discutido e controverso quando envolve transações de compra e venda de imóveis. Apesar do artigo 38 do Código Tributário Nacional (CTN) apontar as diretrizes para a definição dessa base de cálculo, diversas questões jurídicas e tributárias têm gerado divergências interpretativas entre doutrinadores, na jurisprudência e nas práticas dos fiscos municipais.

As discussões consistem na definição do valor venal do bem, pois muitos defendem que o valor venal do imóvel é aquele inscrito no cadastro da prefeitura com base em “pesquisas de mercado”; outros afirmam que o valor venal está relacionado ao valor acertado e praticado pelas partes na transação imobiliária; e alguns sugerem, ainda, que o valor venal deve ser aquele definido em lei municipal, com base em critérios objetivos como localização, valor unitário do metro quadrado, padrões de construções, e outros.

Sendo assim, diante dessas controvérsias, é oportuno destacar, inicialmente, o inciso IV, art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN), que preceitua:

Art. 97. Sòmente a lei pode estabelecer:

[...]

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

Como se observa, a definição da base de cálculo é matéria submetida a reserva legal, e requer definição previa em lei complementar, em caráter de norma geral, nos termos do art. 146, III, a, da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Nesse sentido, e para atender o mandamento constitucional, o Código Tributário Nacional (CTN), que foi recepcionado pela atual Constituição como lei complementar e trata das normas gerais de legislação tributária, estabelece no seu art. 38 que a base de cálculo do ITBI “é valor venal dos bens ou direitos

transmitidos”, sendo este, portando, o parâmetro a ser utilizado pelo legislador municipal na definição da base de cálculo desse tributo.

No entanto, essa definição de base de cálculo apresentada pelo art. 38 do CTN exige uma discursão mais ampla envolvendo os diversos posicionamentos doutrinários, jurisprudenciais e legais quanto aos critérios utilizados na determinação da base de cálculo do Imposto de Transmissão Inter Vivos de bens Imóveis (ITBI).

4.1 ASPECTOS DOUTRINÁRIOS

Conforme já mencionado, alguns autores divergem quanto a definição da base de cálculo do ITBI. Para Harada (2021, p. 600), por exemplo, a base de cálculo do ITBI “é o valor venal do imóvel que outra coisa não é senão aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário admitindo-se a diferença de até 10% para mais ou para menos”. Deste modo, o renomado autor, sinaliza que a base de cálculo é o valor de mercado, ou seja, o valor provável da venda do imóvel em transações à vista, em condições estáveis do mercado imobiliário.

Para o autor, admite-se, ainda, uma variação de até 10% para mais ou para menos sobre o valor do mercado. Por exemplo, se o valor venal estimado de um imóvel é R\$ 500.000,00, o preço final de negociação pode variar entre R\$ 450.000,00 e R\$ 550.000,00, dependendo das situações da transação.

Corroborando com esse entendimento Costa (2024) e Segundo (2024) que afirmam que a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, para pagamento à vista, ou seja, o valor pelo qual esses poderiam ser negociados em condições normais de mercado.

Doutra banda, se posiciona Paulsen e Melo (2022), que entende que o valor da base de cálculo do ITBI corresponde ao valor real de venda do imóvel ou ao valor de mercado, que, existindo divergências de valores (valor declarado pelo contribuinte vs valor de mercado), o valor do ITBI pode ser arbitrado por meio de procedimento administrativo fiscal nos termos da legislação aplicável.

Com esse entendimento, concorda Alexandre (2022, p. 829), que leciona:

Em regra, adota-se como base de cálculo do ITBI o valor da transação conforme indicado pelo contribuinte. Verificando-se, contudo, que o valor informado notoriamente não corresponde à realidade do mercado – e, no Brasil, é prática bastante comum a declaração de valor inferior –, o Fisco

poderá arbitrar o valor do imposto, nos termos do art. 148 do CTN (STJ, 1ª T., REsp 1.057.493/SP).

Cabe ressaltar, ainda, que Harada, já citado, além de indicar o valor de mercado como base de cálculo do ITBI, leciona, também, a importância da utilização de critérios objetivos previamente definidos em lei (em obediência ao princípio da legalidade) para definição do valor venal do bem, como valor unitário do metro quadrado, localização, padrões de construções, e outros. Sendo assim, e por analogia, o autor sugere a adoção de uma norma específica nos moldes da lei que homologa a Planta Genérica de Valores (PGD) na aferição da base de cálculo do Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Porém, não existindo lei específica nesse sentido, o renomado autor aponta como alternativa para aferição da base de cálculo do ITBI a utilização da PGV editada para fins de lançamento do IPTU. Diante da relevância do tema, cabe transcrever as palavras de Harada (2021, p.229):

Por conseguinte, na ausência de PGV específica para lançamento de ITBI por homologação cabe ao contribuinte valer-se da PGV editada para fins de lançamento do IPTU. Aliás, seria até estranho que cada imóvel tivesse dois valores distintos: um para lançamento do IPTU e outro para lançamento do ITBI. A base de cálculo, que é um dado objetivo e real, não deve variar em função deste ou daquele imposto; o quantum do tributo desejado pelo sujeito ativo deve, no caso, ser mensurado pela dosagem da alíquota incidente sobre a base de cálculo. Tanto para o ITBI, como para o IPTU o Município deve buscar o exato valor da base de cálculo (valor venal) na sua lei de regência, não sendo permitido o apego ao conceito doutrinário de valor venal para, por meio de uma interpretação canhestra, exigir o recolhimento do ITBI com base em valores de mercado fixados concretamente para todos os imóveis cadastrados, com fundamento em 'pesquisas de mercado', o que é um verdadeiro absurdo jurídico.

4.2 ASPECTOS LEGAIS

Como já tratado em tópicos anteriores, o parâmetro para definição da base de cálculo do ITBI está presente no art. 38 do Código Tributário Nacional (CTN), que assim prescreve:

Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Assim sendo, e por se tratar de norma geral em matéria tributária, muitos municípios, como forma de aumentar a arrecadação tributária, vêm definindo de forma diversa o valor venal dos bens para efeitos de ITBI, extrapolando, deste modo, os limites definidos pelo Código Tributário Nacional (CTN) e pela própria Constituição Federal.

Mantendo o critério anterior adotado no tópico que trata dos contribuintes, cabe, neste momento, analisar a definição da base de cálculo do ITBI adotada pelos três maiores municípios do estado da Paraíba, neste caso, João Pessoa, Campina Grande e Santa Rita.

Antecipadamente, é oportuno destacar que esses entes mantêm o mesmo entendimento quanto a definição do valor venal do bem para efeitos de ITBI, conforme se observa nas legislações tributárias abaixo transcritas:

JOÃO PESSOA-PB - LEI COMPLEMENTAR N.º 053, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2008

Art. 205. A base de cálculo do ITBI é o valor venal do bem ou do direito transmitido ou cedido.

[...]

Art. 207. O lançamento do ITBI dar-se-á:

[...]

§2º O bem será objeto de avaliação oficial, individualizada ou conjunta, tendo como base os preços praticados no mercado imobiliário na data da ocorrência do fato gerador, se o valor mencionado no contrato não for superior.

CAMPINA GRANDE-PB - LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2016

Art. 43. A base de cálculo será determinada pela administração tributária, através de avaliação feita com base nos elementos de que dispuser e ainda nos declarados pelo sujeito passivo.

[...]

Art. 44. Quando a Administração Tributária não concordar com o valor declarado pelo contribuinte promoverá a avaliação de ofício buscando o valor efetivo de mercado do bem ou direito, ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória administrativa.

SANTA RITA-PB - LEI COMPLEMENTAR Nº 10, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2008

Art. 107. A base de cálculo do imposto é:

I – nas transmissões em geral, a título oneroso, o valor da transação pactuada no negócio jurídico ou o valor venal atribuído dos bens ou direitos transmitidos, desde que com eles concorde a autoridade administrativa tributária;

[...]

§ 2º O valor venal, excerto os casos expressamente consignados em lei e no Regulamento, será o decorrente de avaliação de iniciativa da autoridade administrativa tributária, ressalvado ao contribuinte o direito de requerer avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

§ 3º Ocorrendo diferença entre o valor do negócio declarado pelo contribuinte e aquele constante do Cadastro Imobiliário do Município, tomar-se-á para efeito do imposto, o maior valor.

Na ocasião, destaca-se, ainda, a instruções contidas no Portal do Contribuinte da Prefeitura de João Pessoa-PB, que, na parte de perguntas e respostas, orienta o contribuinte da seguinte forma:

11. A avaliação do ITBI poderá ser revisada?

Sim, após o atendente informar o valor da avaliação, se o contribuinte não concordar deverá solicitar a abertura do processo de revisão da avaliação, caso o lançamento do ITBI já tenha sido feito deve ser solicitada a impugnação do lançamento, através de abertura de processo no protocolo da Secretaria da Receita Municipal.

Diante desses fatos, constata-se que os referidos municípios nas suas práticas tributárias adotam como valor venal para efeitos de incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos de bens Imóveis (ITBI) o preço praticado no mercado imobiliário determinado pela administração tributária ou o valor da transação pactuado entre as partes com base no negócio jurídico firmado, sendo, dos dois, aquele que alcançar o maior valor.

Na prática, o que existe, é um “valor venal de referência” preestabelecido para cada imóvel cadastrado nessas prefeituras, cuja adoção é obrigatória para fins de emissão do documento de arrecadação do ITBI, sendo apenas dispensado no caso em que o valor da transmissão da propriedade imobiliária, que consta na escritura pública de compra e venda, for superior ao valor previamente arbitrado pelo ente.

Não parece legal e razoável a adoção dessa alternativa para definir a base de cálculo do ITBI, uma vez que a norma tributária deve ser interpretada pela própria lei (princípio da legalidade), abstendo-se, assim, de interpretações que favoreça a Fazenda Pública, como vem ocorrendo na prática tributária dos Municípios de João Pessoa-PB, Campina Grande-PB e Santa Rita-PB. Da mesma forma, e utilizando a interpretação da norma *pro lege*, como deve ser, também não estaria correto a opção pelo menor valor para favorecer o contribuinte.

Identifica-se, ainda, que as leis municipais em comento inverteram o ônus da prova, pois estabelecem, em caso de discordância do contribuinte sobre o valor adotado pela Fazenda Pública na definição da base de cálculo do ITBI, a abertura de processo administrativo pelo próprio sujeito passivo, que deve solicitar a

avaliação contraditória com base nos dados da transação imobiliária. Essas leis vão de encontro ao art. 148 do CTN, que prescreve:

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

Dá leitura, percebe-se claramente que as referidas legislações tributárias dos Municípios de João Pessoa-PB, Campina Grande-PB e Santa Rita-PB inverteram tudo, pois de acordo com o dispositivo retromencionado, e conforme o tipo de lançamento adotado pelos respectivos entes (por Declaração) - arts. 207, 46 e 109, respectivamente -, a instauração de procedimento administrativo fiscal próprio caberia inicialmente à Fazenda Pública, em caso de discordância com valor da transação declarado pelo próprio contribuinte, assegurando, ainda, o direito do contraditório por parte deste. Sendo assim, não compete inicialmente ao contribuinte contestar o valor venal da transação, pois este já foi declarado pelo sujeito passivo com base na escritura pública de compra e venda e deve ser adotado como valor venal da operação.

4.3 ASPECTOS JURISPRUDENCIAIS

Nos tribunais, há de se destacar decisões contrárias ao efeito vinculante do valor venal de cada imóvel cadastrado previamente pelas prefeituras com base em pesquisas de mercado para definir a base de cálculo do ITBI. No Município de São Paulo, por exemplo, a lei nº 11.154 de 30 de dezembro de 1991, estabelece que:

Art. 7º. Para fins de lançamento do Imposto, a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado.

[...]

Art. 7º-A. A Secretaria Municipal de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo.

Parágrafo único. A Secretaria Municipal de Finanças deverá estabelecer a forma de publicação dos valores venais a que se refere o "caput" deste artigo.

Art. 7º-B. Caso não concorde com a base de cálculo do imposto divulgada pela Secretaria Municipal de Finanças, nos termos de regulamentação própria, o contribuinte poderá requerer avaliação especial do imóvel,

apresentando os dados da transação e os fundamentos do pedido, na forma prevista em portaria da Secretaria Municipal de Finanças, que poderá, inclusive, viabilizar a formulação do pedido por meio eletrônico.

Conforme se observa, as disposições contidas na referida lei possui similaridade com o conteúdo normativo previsto nas legislações tributárias dos Municípios de João Pessoa-PB, Campina Grande-PB e Santa Rita-PB, vez que utilizam como base de cálculo do ITBI o valor de mercado previamente cadastrado para cada imóvel, cabendo ao contribuinte contestar o valor venal da transação, caso não concorde, o que configura, conforme já discutido, uma inversão do ônus da prova (art. 148 do CTN).

Nessa esteira, e considerando ainda que o fato gerador do ITBI se concretiza mediante o registro do título de transferência no cartório de Registro de Imóveis, conforme previsto no art. 1.245 do Código Civil, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo considerou inconstitucionais os artigos 7º-A e 7º-B da Lei nº 11.154/91, conforme decisão proferida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.000, abaixo apresentada:

EMENTA.

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE Artigo 7º da Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelas Leis nºs 14.125, de 29 de dezembro de 2005, e 14.256, de 29 de dezembro de 2006, todas do Município de São Paulo, que estabelece o valor pelo qual o bem ou direito é negociado à vista, em condições normais de mercado, como a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) Acórdão que, a despeito de não manifestar de forma expressa, implicitamente também questionou as disposições dos artigos 7º-A, 7º-B e 12 da mesma legislação municipal - Valor venal atribuído ao imóvel para apuração do ITBI que não se confunde necessariamente com aquele utilizado para lançamento do IPTU - Precedentes do STJ - Previsão contida no aludido artigo 7º que, nessa linha, não representa afronta ao princípio da legalidade, haja vista que, como regra, a apuração do imposto deve ser feita com base no valor do negócio jurídico realizado, tendo em consideração as declarações prestadas pelo próprio contribuinte, o que, em princípio, espelha o 'real valor de mercado do imóvel' 'Valor venal de referência', todavia, que deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI - Impossibilidade, outrossim, de se impor ao sujeito passivo do imposto, desde logo, a adoção da tabela realizada pelo Município - Imposto municipal em causa que está sujeito ao lançamento por homologação, cabendo ao próprio contribuinte antecipar o recolhimento - Arbitramento administrativo que é providência excepcional, da qual o Município somente pode lançar mão na hipótese de ser constatada a incorreção ou falsidade na documentação comprobatória do negócio jurídico tributável - Providência que, de toda sorte, depende sempre da prévia instauração do pertinente procedimento administrativo, na forma do artigo 148 do Código Tributário Nacional, sob pena de restar caracterizado o lançamento de ofício da exação, ao qual o ITBI não se submete - Artigos 7º-A e 7º-B que, nesse passo, subvertem o procedimento estabelecido na legislação complementar tributária, em afronta ao princípio da legalidade

estrita, inserido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal - Inadmissibilidade, ainda, de se exigir o recolhimento antecipado do tributo, nos moldes estabelecidos no artigo 12 da Lei Municipal nº 11.154/91, por representar violação ao preceito do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal - Registro imobiliário que é constitutivo da propriedade, não sendo ele mera regularizador e publicitário, razão pela qual deve ser tomado como fato gerador do ITBI - Regime especial de sujeição tributária, previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que em nenhum lugar na espécie, haja vista que não há espaço para a antecipação da exigibilidade do imposto antes do seu fato gerador - Arguição acolhida em parte para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º-B e 12 da Lei nº 11.154/91, nas redações dadas pelas Leis nºs 14.125/05 e 14.256/06, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000.

Fica claro para o Tribunal, que o valor venal do bem não pode ser previamente fixado pelo Município, nem utilizado de forma automática a partir de uma tabela de valores previamente arbitrada, devendo, portando, ser considerado no cálculo do ITBI o valor real da transação declarada pelo contribuinte, que, em regra, corresponde ao real valor de mercado do imóvel. Não concordando, e havendo inconsistências, o município pode questionar o valor declarado por meio de procedimento administrativo, instaurado na forma do art. 148 do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o Recurso Especial Repetitivo representativo da matéria (RESP 1.937.821/SP - DJe 3/3/22), sendo firmado as seguintes teses relacionada a controvérsia: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

Manteve-se nesse julgamento o entendimento anterior proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que decidiu pela adoção do valor declarado pelo contribuinte para definição da base de cálculo do ITBI, vez que a informação prestada tem presunção de veracidade e só pode ser contestado pela administração tributária através de um processo administrativo adequado, nos termos do art. 148 do Código Tributário Nacional.

Diante da relevância da matéria debatida, abaixo inteiro teor da ementa do RESP 1.937.821/SP - DJe 3/3/22, Tema 1.113 do STJ:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS (ITBI). BASE DE CÁLCULO. VINCULAÇÃO COM IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO (IPTU). INEXISTÊNCIA. VALOR VENAL DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE. REVISÃO PELO FISCO. INSTAURAÇÃO DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. POSSIBILIDADE. PRÉVIO VALOR DE REFERÊNCIA. ADOÇÃO. INVIABILIDADE.

1. A jurisprudência pacífica desta Corte Superior é no sentido de que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça como base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) o “valor venal”, a apuração desse elemento quantitativo faz-se de formas diversas, notadamente em razão da distinção existente entre os fatos geradores e a modalidade de lançamento desses impostos.

2. Os arts. 35 e 38 do CTN dispõem, respectivamente, que o fato gerador do ITBI é a transmissão da propriedade ou de direitos reais imobiliários ou a cessão de direitos relativos a tais transmissões e que a base de cálculo do tributo é o “valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, que corresponde ao valor considerado para as negociações de imóveis em condições normais de mercado.

3. A possibilidade de dimensionar o valor dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), não impede que a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado oscile dentro do parâmetro médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação e os interesses pessoais do vendedor e do comprador no ajuste do preço.

4. O ITBI comporta apenas duas modalidades de lançamento originário: por declaração, se a norma local exigir prévio exame das informações do contribuinte pela Administração para a constituição do crédito tributário, ou por homologação, se a legislação municipal disciplinar que caberá ao contribuinte apurar o valor do imposto e efetuar o seu pagamento antecipado sem prévio exame do ente tributante.

5. Os lançamentos por declaração ou por homologação se justificam pelas várias circunstâncias que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio, sendo essa a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido.

6. Em face do princípio da boa-fé objetiva, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, estando, nessa hipótese, justificada a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que deve ser assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que amparariam o quantum informado (art. 148 do CTN).

7. A prévia adoção de um valor de referência pela Administração configura indevido lançamento de ofício do ITBI por mera estimativa e subverte o procedimento instituído no art. 148 do CTN, pois representa arbitramento da

base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo.

8. Para o fim preconizado no art. 1.039 do CPC/2015, firmam-se as seguintes teses: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

9. Recurso especial parcialmente provido.

Apesar da importante decisão no âmbito do STJ, o Município de São Paulo segue tentando reverter a decisão desfavorável ao ente, sendo na ocasião impetrado recurso no Supremo Tribunal Federal (STF) - Recurso Extraordinário nº 1.412.419. Em uma primeira análise, a Ministra Carmen Lúcia, relatora da matéria, por meio de decisão monocrática, negou provimento ao recurso. Atualmente, o município apresentou Agravo Regimental com o objetivo de reverter a decisão que negou provimento ao Recurso Extraordinário supramencionado, estando, até a data do fechamento deste trabalho, pendente de decisão definitiva no Tribunal.

5 CONCLUSÃO

Este estudo pretendeu analisar os aspectos controvertidos relacionados a da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis inter vivos (ITBI) nas transações de compra e venda de imóveis.

Conforme definido no art. 38 do Código Tributário Nacional (CTN), a base de cálculo desse tributo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, todavia, a definição desse valor tem sido um ponto de intensa controvérsia, pois muitos Municípios têm adotado critérios próprios, ignorando os valores declarados pelos contribuintes e criando suas próprias tabelas de valor venal, o que, na prática, eleva de maneira significativa a base de cálculo do imposto.

Na elaboração deste trabalho, fora adotada uma abordagem qualitativa, com revisão bibliográfica, análise de legislações e jurisprudências específicas relacionadas ao tema. Foram consultadas fontes primárias, como legislações e decisões judiciais recentes, bem como obras doutrinárias de autores renomados no Direito Tributário.

Para atingir uma compreensão dos aspectos jurídicos e tributários que influenciam a determinação da base de cálculo do ITBI, este estudo definiu quatro objetivos específicos.

O primeiro objetivo está relacionado aos fundamentos legais da base de cálculo do ITBI. Nele, apresenta-se a previsão legal do tributo, conforme disposto no inciso II, art. 156 da Constituição Federal, bem como os parâmetros para a definição da base de cálculo previstos no art. 38 do Código Tributário Nacional.

Em seguida, aborda-se a identificação dos principais entendimentos doutrinários e jurisprudenciais. Foi constatada a existência de divergências entre os posicionamentos doutrinários, assim como a pacificação do tema pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ). Em resumo, o STJ decidiu pela adoção do valor declarado pelo contribuinte como base de cálculo do ITBI, partindo do princípio de que a informação prestada pelo sujeito passivo é presumida verdadeira e só pode ser contestada pela administração tributária através de processo administrativo fiscal específico, conforme o art. 148 do Código Tributário Nacional.

O terceiro objetivo trata das implicações tributárias e econômicas das diferentes abordagens na determinação da base de cálculo do ITBI. Foi

demonstrado que as práticas dos fiscos municipais têm favorecido os entes públicos, uma vez que esses vêm adotando, na definição da base de cálculo do imposto, o maior valor entre o preço do bem previamente arbitrado pela administração tributária e o valor da transação declarado pelo contribuinte.

Por fim, são apresentadas reflexões e possíveis soluções para as controvérsias relacionadas à base de cálculo do ITBI. Em especial, destaca-se o julgamento do RESP 1.937.821/SP, que, em respeito ao princípio da boa-fé objetiva, considera o valor da transação declarado pelo contribuinte como condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, servindo, portanto, como base de cálculo do imposto nas transações de compra e venda de imóveis.

Por meio dos estudos, direcionados pelos objetivos supracitados, ficou evidenciado que os Municípios de João Pessoa-PB, Campina Grande-PB, Santa Rita-PB e São Paulo-SP, em diversas situações, adotam valores venais superiores ao valor real das transações imobiliárias, ignorando, assim, as informações fornecidas pelo contribuinte. Em alguns casos, essas práticas são baseadas em tabelas preestabelecidas pelas referidas prefeituras, que impõem valores arbitrados unilateralmente e com efeito vinculante, o que configura ato ilegal e arbitrário conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça (RESP 1.937.821/SP).

Nesse sentido, vale reproduzir o enunciado do Tema 1.113 do STJ, que fixou a seguinte tese: a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

Diante disso, infere-se que valor venal do bem não pode ser previamente fixado pelos Municípios, nem utilizado de forma automática a partir de uma tabela de valores previamente arbitrada, devendo, portanto, ser considerado no cálculo do ITBI o valor real da transação declarada pelo contribuinte, que, em regra, corresponde ao real valor de mercado do imóvel. Não concordando, e havendo inconsistências, o município pode questionar o valor declarado por meio de

procedimento administrativo fiscal, instaurado na forma do art. 148 do Código Tributário Nacional.

Ante o exposto, percebe-se que a hipótese levantada no início deste trabalho, de que as práticas fiscais relacionadas a definição da base de cálculo do ITBI nas transações imobiliárias sobrecarregam os contribuintes, foi confirmada, pois muitas vezes são arbitrárias e contrárias aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva previsto no §1º, art. 145 da Constituição Federal.

Sendo assim, o problema central da pesquisa, que questionava se a base de cálculo do ITBI é aplicada de forma justa e de acordo com a legislação vigente, foi respondido, pois a aplicação da base de cálculo em muitos municípios não segue os parâmetros estabelecidos pelo CTN e pela atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o que gera insegurança jurídica em torno do tema e ao mesmo tempo abre caminho para uma série de litígios entre os Fiscos e contribuintes.

Por oportuno, há de se destacar, que os instrumentos de coleta de dados utilizados nesta pesquisa permitiram avaliações diversas relacionadas as práticas tributárias adotadas pelos municípios na apuração do ITBI, sendo percebido a adoção de um valor venal previamente arbitrado pelas prefeituras de João Pessoa-PB, Campina Grande-PB, Santa Rita-PB e São Paulo-SP. Também foi analisado diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, como por exemplo o julgamento do RESP 1.937.821/SP, que firmou entendimento de que o valor declarado pelo contribuinte deve ser considerado válido, a menos que o fisco, por meio de processo administrativo fiscal, prove o contrário. Esse posicionamento, conforme visto, é contrário às práticas de muitos municípios, que adotam um valor venal de referência, com tabelas preestabelecidas.

Em pesquisas futuras e visando uma aplicação mais justa do Imposto de Transmissão Inter Vivos de bens Imóveis (ITBI), pode-se discutir a definição de critérios mais objetivos e transparentes na apuração da base de cálculo desse imposto, como por exemplo, a utilização de métodos de avaliação imobiliária mais precisos, a adoção de uma Planta Genérica de Valores (PGD) específica para o ITBI (definida em lei, assim como a PGD utilizada para o IPTU) e a adoção de procedimentos administrativos claros para contestação de valores utilizados na composição da base de cálculo do ITBI. Isso tudo pode contribuir para que esse tributo seja cobrado de forma justa e equilibrada, de modo a aumentar a confiança dos contribuintes na apuração do imposto e reduzir, por conseguinte, o número de

litígios entre os Fiscos e os sujeitos passivos envolvidos nas operações de compra e venda de imóveis.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 16 ed. Salvador: JusPodivm, 2022. 944 p. ISBN 978-85-442-3620-8.

BRASIL. **Lei nº 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 17 mai. 2024

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 ago. 2024.

BRASIL. **Código Civil**. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL. Código Civil. **Decreto n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916**. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República [1916]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%203.071%2C%20DE%201%C2%BA%20DE%20JANEIRO%20DE%201916.&text=C%C3%B3digo%20Civil%20dos%20Estados%20Unidos%20do%20Brasil.&text=Art.,os%20princ%C3%ADpios%20e%20conven%C3%A7%C3%B5es%20internacionais. Acesso em: 09 set. 2024.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm: Acesso em: 02 set. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 271, de 28 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre o desdobramento de imóveis e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0271.htm. Acesso em: 02 set. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.937.821/SP**. Tributário. Recurso Especial representativo de controvérsia. Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). Base de cálculo. Vinculação com Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Inexistência. Valor venal declarado pelo contribuinte. Presunção de veracidade. Revisão pelo fisco. Instauração de processo administrativo. Possibilidade. Prévio valor de referência. Adoção. Inviabilidade. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Fortress Negócios Imobiliários. Relator: Ministro Gurgel de Faria, 24/02/2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=146418131®istro_numero=202000120791&peticao_numero=&publicacao_data=20220303&formato=PDF. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 796.376/SC**. Constitucional e tributário. Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI. Imunidade prevista no art. 156, § 2º, I da Constituição. Aplicabilidade até o limite do capital social a ser integralizado. Recurso Extraordinário improvido. Recorrente: Lusframa Participações Societárias Ltda. Recorrido: Município de São João Batista. Relator: Ministro Marco Aurélio, 05 agosto de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753582490>. Acesso em: 02 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 52**. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2015]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=2610>. Acesso em: 02 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 603309-MG**. Matéria Infraconstitucional. Ofensa indireta à constituição do Brasil. Contrato de compromisso de compra e venda. Não-incidência do ITBI. 1. Controvérsia decidida à luz de normas infraconstitucionais. Ofensa indireta à Constituição do Brasil. 2. A celebração de contrato de compromisso de compra e venda não gera obrigação ao pagamento do ITBI. Agravo regimental a que se nega provimento. Agravante: Município de Belo Horizonte. Agravado: Alyne de Matteo Vaz e Outro(a/s). Relator: Ministro Eros Grau, 18/12/2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur91048/false>. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial 264.064**. Tributário - ITBI - Promessa de compra e venda - Fato gerador não caracterizado. Promessa de compra e venda de imóvel, sem registro, não transfere a propriedade e não constitui fato gerador do ITBI (precedentes do STF e do STJ). Recurso improvido. Relator: Ministro Garcia Vieira, 14/11/2000. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/8094734>. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula nº 656**. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2003]. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2151#:~:text=%C3%89%20inconstitucional%20a%20lei%20que,no%20valor%20venal%20do%20im%C3%B3vel>. Acesso em: 02 set. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental 448.245-DF**. Tributário. ITBI. Fato gerador. Contrato de promessa de compra e venda. Resilição contratual. Não incidência. Agravante: Distrito Federal. Agravado: EJB - Centros Comerciais S/A e outros. Relator: Ministro Luiz Fux, 21/11/2002. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200200500668&dt_publicacao=09/12/2002. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Especial 327.188/DF**. TRIBUTÁRIO - ITBI - PROMESSA DE CESSÃO - NÃO INCIDÊNCIA. Promessa de cessão de direitos à aquisição de imóvel não é fato gerador de ITBI. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, 24/06/2002. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/289425>. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial 57.641**. Tributário – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI – Fato Gerador – art. 35 do CTN e art. 156, II da CF/88 – Contrato de Promessa de Compra e Venda – Não Incidência. Relatora: Ministra Eliana Calmon, 04/04/2000. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200501108866&dt_publicacao=12/04/2007. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento 203.845-RJ**. Trata-se de agravo de instrumento interposto contra despacho do Senhor Terceiro Vice-Presidente do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, que negou seguimento a recurso extraordinário interposto com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. 2. Na espécie, o v. acórdão teve em conta o que destacou, às fls.26/32, acerca da matéria, verbis: "Mandado de Segurança - IPVA - Art. 5º, I, da Lei Estadual nº 948/85 não recepcionado pela Constituição Federal de 1988 - O art. 152 da Constituição Federal torna impossível a distinção entre contribuintes pela prestação de serviços ou fornecimento de bens de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino ([...]) – Relator: Ministro Néri da Silveira, 28/09/1997. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14696264>. Acesso em: 20 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 169.628-DF**. Constitucional. Administrativo. Desapropriação. Título da dívida agrária. Imunidade tributária. Extensão ao terceiro possuidor. Impossibilidade. Relator: Ministro Maurício Corrêa, 28/09/1999. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/14696264>. Acesso em: 20 set. 2024.

CAMPINA GRANDE. **Lei Complementar n. 116, de 14 de dezembro de 2016.**

Institui o novo código tributário do município. Diário Oficial do Município, Campina Grande, PB, 14 dez. 2016. Disponível em: <https://campinagrande.pb.gov.br/codigo-tributario-municipal-lei-complementar-n-116-atualizada/>. Acesso em: 20 set. 2024.

COSTA, Regina H. **Curso de direito tributário.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9788553620937. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788553620937/>. Acesso em: 09 set. 2024.

DINIZ, Maria H. **Curso de direito civil brasileiro: direito das coisas.** v.4 . 38ª edição. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. pág.419. ISBN 9788553622429.

Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553622429/>. Acesso em: 10 set. 2024.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. E-book. ISBN 9786559770038. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559770038/>. Acesso em: 09 set. 2024.

JOÃO PESSOA. **Lei Complementar n. 053, de 23 de dezembro de 2008.** Institui o Código Tributário Municipal e dá outras Providências. Diário Oficial do Município, João Pessoa, PB: Prefeito do Município. Disponível em:

<https://leismunicipais.com.br/a/pb/j/joao-pessoa/lei-complementar/2008/6/53/lei-complementar-n-53-2008-institui-o-codigo-tributario-municipal-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 10 set. 2024.

MAZZA, Alexandre. **Curso de direito tributário.** 10ª edição. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2024. E-book. pág.191. ISBN 9788553620029. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553620029/>. Acesso em: 11 set. 2024.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786553620001. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786553620001/>. Acesso em: 09 set. 2024.

SANTA RITA. **Lei Complementar n. 10, de 19 de novembro de 2008.** Institui o novo código tributário do município. Santa Rita, PB: Prefeito do Município.

Disponível em: <https://santarita.pb.gov.br/codigo-tributario/>. Acesso em: 15 set. 2024.

SÃO PAULO. **Lei n. 11.154, de 30 de dezembro de 1991.** Dispõe sobre o Imposto sobre 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 à sua aquisição, e dá outras providências., São Paulo, SP: Governador do Estado. Disponível em: <http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-11154-de-30-de-dezembro-de-1991/detalhe#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Imposto%20sobre,aquisi%C3%A7%C3%A3o%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias.> Acesso em: 09 set. 2024.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça. **Arguição de Inconstitucionalidade 0056693-19.2014.8.26.0000.** INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE Artigo 7º da Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelas Leis nºs 14.125, de 29 de dezembro de 2005, e 14.256, de 29 de dezembro de 2006, todas do Município de São Paulo, que estabelece o valor pelo qual o bem ou direito é negociado à vista, em condições normais de mercado, como a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) Acórdão que, a despeito de não manifestar de forma expressa ([...]). Relator: Paulo Dimas Mascaretti, 25/03/2015. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-sp/183605584>. Acesso em: 11 set. 2024.

SEGUNDO, Hugo de Brito M. **Manual de Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9786559776177. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559776177/>. Acesso em: 09 set. 2024

SCHOUERI, Luis E. **Direito tributário.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9788553620586. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553620586/>. Acesso em: 09 set. 2024.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: Direito das Coisas.** V.4. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559647118. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559647118/>. Acesso em: 25 set. 2024.

VENOSA, Sílvio de S. **Direito Civil: Reais.** v.4. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9786559775859. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559775859/>. Acesso em: 15 set. 2024.