

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

ALICE PILON MORAES

**IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS:
Análise crítica sobre a hipótese de incidência à luz da Constituição Federal**

São Paulo

2016

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ALICE PILON MORAES

IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS:
Análise crítica sobre a hipótese de incidência à luz da Constituição Federal

Trabalho apresentado à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito para a conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Ms. Daniela de Andrade Braghetta.

São Paulo

2016

RESUMO

Este trabalho aborda o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) com enfoque no estudo do fato tributado e no momento em que se torna possível o exercício do direito do Fisco à cobrança, à luz da Constituição Federal e do ordenamento jurídico vigente. O ITBI é imposto de competência dos Municípios, que incide sobre a transmissão *inter vivos* de bens imóveis, por ato oneroso e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, e sobre a cessão de direitos à sua aquisição, nos termos do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal. Em grande parte, as legislações municipais preveem o recolhimento do ITBI como condição prévia à escrituração pública da compra e venda de bens imóveis e, por consequência, para a realização do registro translativo no Registro de Imóveis. Ao mesmo tempo, houve uma padronização de decisões judiciais no sentido de que é inconstitucional a exigência do ITBI anteriormente ao registro. Ante a incompatibilidade entre o que determinam legislações infraconstitucionais e a jurisprudência, foi feito um estudo envolvendo uma abordagem histórica, doutrina, a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, o Código Civil com institutos de Direito Privado que se aplicassem ao tema, a jurisprudência, bem como exemplos de normas municipais.

Palavras-chave: ITBI – Transmissão – Propriedade

ABSTRACT

This work approaches the Tax levied upon the transmission of real estate (ITBI) focused in the study of the taxed act and the moment when the tax collection is allowed in benefit of Tax Authority, as defined by the Brazilian Federal Constitution and the current legal system. ITBI is a tax under the jurisdiction of the cities, which is levied upon the remunerable transmission of real estate by and between individuals, as well as the transmission of real property rights in general (except those transfer made for warranty purposes), as defined in the article 156, II, of the Brazilian Federal Constitution. In general, the local legislations state the collection of ITBI as a previous condition to the registration of the public purchase and sale notary deed as its consequential registration before the Real Estate Registration Notary. At the same time, there has been a standardization in the jurisprudence in the sense ITBI is not due until the registration of the public purchase and sale notary deed before the Real Estate Registration Notary. Due to the mismatching between the local legislation and the jurisprudence, a study has been developed involving an historical analysis, the doctrine, the Brazilian Federal Constitution, the Brazilian Tax Code, the Civil Code, specially the legal institutes of private law connected to the theme of this work, the jurisprudence, as well as examples of local legislations.

Key words: ITBI – transmission – property

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. BREVE HISTÓRICO.....	7
3. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA APLICADA AO ITBI.....	12
3.1 Critério Material.....	13
3.1.1 <i>Transmitir</i>	15
3.1.2 <i>Bem imóvel por natureza ou acessão física</i>	18
3.1.3 <i>Direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia</i>	19
3.1.4 <i>Ceder direitos à sua aquisição</i>	20
3.2 Critério Temporal.....	23
3.3 Critério Espacial.....	24
3.4 Critério Pessoal.....	25
3.4.1 <i>Sujeito ativo</i>	25
3.4.2 <i>Sujeito passivo</i>	26
3.5 Critério Quantitativo.....	28
4. CASUÍSTICA RELACIONADA AO ITBI.....	29
4.1 O pagamento do ITBI e o ato sobre o qual incide.....	29
4.2 Responsabilidade do tabelião, escrivão, demais serventuários de ofício sobre o recolhimento do ITBI.....	32
4.3 A (im)possibilidade de incidência do ITBI sobre a promessa de venda e compra de bens imóveis.....	34
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
REFERÊNCIAS.....	41

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho acadêmico se propõe a estudar o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), com enfoque na controvérsia existente sobre a cobrança do imposto anteriormente à transmissão ou cessão do bem imóvel.

A escolha do tema não foi aleatória. Atualmente, existem várias leis municipais estabelecendo o recolhimento do ITBI antes que se efetive o ato sobre o qual incide, exigindo-se o pagamento do imposto como condição para a efetuação do registro imobiliário, ou mesmo como requisito para a efetivação da escritura pública da venda e compra. Basta percorrer as normas aplicáveis ao ITBI das capitais do sudeste para verificar que todos esses municípios determinaram o recolhimento do imposto anteriormente ao registro do imóvel. Ao mesmo tempo, uma grande quantidade de ações se acumulou nos tribunais brasileiros, discutindo a constitucionalidade desta forma de cobrança do ITBI. Inúmeros julgados a respeito do tema são no sentido de que “cobrança de ITBI é devida no momento do registro da compra e venda na matrícula do imóvel”¹ e consideram ilegítima a cobrança do imposto em momento anterior ao registro do título de transferência da propriedade do bem, incluindo-se aí jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e de Tribunais Estaduais.

Com a legislação municipal e a jurisprudência em direcionamentos opostos, resta a dúvida: qual raciocínio se sustenta do ponto de vista científico jurídico? A ocorrência de que evento autoriza a cobrança do ITBI? O que efetiva a transmissão do bem?

Estes são alguns dos pontos a serem analisados no decurso deste trabalho, o qual também passará obrigatoriamente, por uma análise doutrinária, bem como de normas legais, constitucionais e da norma regulamentadora do fenômeno da incidência, que é a regra-matriz de incidência. Para tanto, a regra-matriz funciona como importante instrumento à investigação científica no campo do direito tributário, uma vez que fornece ao estudioso, premissas corretas no desenvolvimento de uma linha de raciocínio verdadeira, do ponto de vista lógico.

Nosso estudo envolve ainda, institutos que pertencem a outras áreas do Direito. Embora o foco seja o Direito Tributário, o tema eleito se irradia para o Direito Civil, cujos princípios gerais, serão, neste caso, relevantes para a definição de conteúdo e alcance de alguns de seus institutos, a exemplo da propriedade e do registro.

¹ AG.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 759.964, Rio de Janeiro, rel. Min. Edson Fachin, j. 15 set. 2015, STF.

Vale lembrar que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 109, autoriza a utilização dos princípios gerais de direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, ressalvando que não se utilizam tais conceitos para a definição dos respectivos efeitos tributários. E ainda, o artigo 110, do CTN, determina que 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.

Iniciaremos com uma breve abordagem histórica do tema. Entender as raízes históricas dos institutos jurídicos nos ajudam a compreender sua origem, bem como o motivo pelo qual determinados institutos foram construídos desta ou daquela maneira. Nos capítulos que se seguem serão abordados a regra-matriz de incidência, quanto ao ITBI, o entendimento dos tribunais sobre o tema proposto e exemplos de situações concretas. Dada a grande quantidade de conteúdo envolvendo o tema eleito, seria infactível propor-se neste trabalho o seu esgotamento, de modo que o esforço será empreendido no sentido de reunir-se a maior quantidade de informações possíveis e, sobretudo, aquelas que se mostrarem mais relevantes ao esclarecimento das questões inicialmente propostas.

2. BREVE HISTÓRICO

O atual Imposto sobre Transmissão *inter vivos* (ITBI) foi introduzido no Direito brasileiro pelo Alvará de 3 de junho de 1809, que criava o “imposto do siza da compra e venda dos bens de raiz e meia siza dos escravos ladinos”². À época, diziam-se bens de raiz, os imóveis de qualquer natureza e escravos ladinos, aqueles que falavam português e que por tal motivo, alcançavam alto preço nas vendas para o Brasil³.

O Alvará de 1890 determinava que sobre o valor da compra de imóveis, deveria ser recolhido dez por cento à Real Fazenda e estabelecia alíquota de cinco por cento, sobre o valor da compra de escravos ladinos. Assim, o imposto que hoje recebe a sigla de “ITBI”, no passado era recolhido pela Coroa e incidia também sobre a transmissão da propriedade de escravos.

² Alvará de 3 de junho, de 1809: “Crêa o imposto do siza da compra e venda dos bens de raiz e meia siza dos escravos ladinos. [...] I. De todas as compras, vendas e arrematações de bens de raiz, que se fizerem em todo este Estado e Dominios Ultramarinos, se pagará siza para a minha Real Fazenda, que será de dez por cento do preço da compra, sem que desta contribuição se entenda ser isenta pessoa ou corporação alguma, por mais caracterizada ou privilegiada que seja a que intervier em semelhantes contratos; em conformidade do que se acha estabelecido nos Alvarás de 24 de Outubro de 1796 e 8 de Julho de 1800. II. Pagar-se-ha também em todo este Estado do Brazil para a minha Real Fazenda meia siza, ou cinco por cento do preço das compras e vendas dos escravos ladinos, que se entenderão todos aquelles que não são havidos por compra feita aos negociantes de negros novos, e que entram pela primeira vez no paiz, transportados da Costa de Africa. III. Para a arrecadação da siza dos bens de raiz proporão as Camaras tres pessoas das mais abonadas que houver, para se escolher uma para Recebedor ou Thesoureiro nesta Corte e Districto da Capitania do Rio de Janeiro pelo Conselho da minha Real Fazenda, e nas demais Capitánias pelas Juntas da Administração e Arrecadação della; por maneira que haja um em cada Cidade e Villa, em que houver Camaras; e os Officiaes dellas ficarão e os seus herdeiros responsaveis pelas faltas das pessoas, que propuzerem e que forem approvadas. [...] VI. A meia siza, que se deve pagar na venda dos escravos ladinos, se arrendará a quem mais der, fazendo-se arrematações na fôrma dos mais Contratos nesta Côrte e Provincia, no Conselho da minha Real Fazenda, e nas referidas Capitánias nas Juntas da Administração e Arrecadação della. [...] VIII. Todas as compras e vendas de bens de raiz, de que se não houver pago a respectiva siza, serão nullas e de nehum effeito e vigor, e as proprias partes contratantes, ou seus herdeiros poderão desfazer-as em qualquer tempo, e os Escrivães ou Tabelliães que fizerem as escripturas sem certidão do pagamento da siza, com as clausulas determinadas no cap. 20 do Regimento dos encabeçamentos das sizas, e do § 14 da Ord. Liv. I tit. 78 incorrerão na pena do perdimento do Officio, na forma da mesma Lei e Regimento. IX. Na mesma pena de nullidade incorrerão as vendas dos escravos ladinos que se fizerem sem o pagamento da meia siza, e serão além disto multados os vendedores e compradores em igual parte na perda do valor do escravo, sendo a metade para o denunciante, se o houver, e a outra, ou toda, não o havendo, para a minha Real Fazenda. E além de admitirem os Juizes das sizas e os Ouvidores das Comarcas denuncias das vendas que assim se fizerem sem o pagamento da siza, ou com a diminuição do verdadeiro preço, perguntarão nas devassas geraes e nas de correição de cada de cada um anno por este artigo. E isto se entenderá nas vendas, que forem feitas da data deste Alvará em diante, admittindo-se as provas legaes dos que se quizerem escusar com esta defesa, e decidindo os Juizes das sizas com assistencia do Procurador da Fazenda respectivo, e podendo as partes interpor o competente recurso nesta Corte e Provincia do Rio de Janeiro para o conselho da minha Real Fazenda, e nos mais logares para a Relação do Districto. E nesta mesma pena incorrerão os que fizerem vendas de bens de raiz, ou os arrematarem sem pagamento da siza, ou com diminuição do preço, guardando-se e praticando-se em tudo as mesmas disposições acima decretadas. [...]”

Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40064-3-junho-1809-571706-publicacaooriginal-94843-pe.html>. Acesso em 10, nov., 2015.

³ <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/alvara/antioresa1824/alvara-40064-3-junho-1809-571706-norma-pe.html>. Acesso em 10, nov., 2015.

O diploma normativo impunha ainda, penalidades para o não recolhimento do imposto: o contrato de compra e venda seria nulo e os escrivães ou tabeliães que efetuassem escrituras sem o recolhimento do imposto incorreriam na pena de “perdimento do ofício”, ou seja, seriam exonerados. Da redação referido Alvará nota-se ainda, que não se utilizavam palavras como transmissão, ou transferência de bens, mas sim “compras, vendas e arrematações”. A explicação histórica para a escolha em tributar tais fatos (compras, vendas e arrematações) pode se confundir com a história do registro de imóveis e da propriedade privada no direito brasileiro.

Até meados do século XIX não havia no Brasil nenhum tipo de título que legitimasse o domínio de bens imóveis. Não havia propriedade imobiliária privada, todo o território nacional pertencia à Coroa Portuguesa, que realizou concessões de sesmarias⁴ a colonos que tivessem condições de cultivá-las. No Brasil colonial, como se sabe, a Coroa facilitou empreendimentos para a monocultura latifundiária da cana-de-açúcar, sob as concessões de sesmarias, porém o sistema fracassou. Quando ocorreu o declínio da produção açucareira no Nordeste brasileiro e o início da prosperidade da cafeicultura no Sudeste, grande parte da ocupação de terras no Brasil era irregular. Ademais, o País se tornou independente e esta importante alteração no contexto histórico do Brasil tornou imperiosa a adoção de várias medidas, tais como a regulamentação de terras.

Assim, foi aprovada a Lei de Terras, Lei nº 601, de 18 de setembro de 1850, que, dentre outras disposições, separou o domínio público do particular e legitimou as “posses mansas e pacíficas, adquiridas por ocupação primária, ou havidas do primeiro ocupante, que se acharem cultivadas, ou com principio de cultura, e morada, habitual do respectivo posseiro, ou de quem o represente.”⁵

Posteriormente, a Lei de Terras foi regulamentada pelo Decreto nº 1.318, de 30 de janeiro de 1854, cujo artigo 91 obrigava todos os possuidores de terras a qualquer título, a registrarem suas terras. As declarações para os registros deveriam ser recebidas pelos vigários de cada uma das “Freguezias do Impérios”, nos termos do artigo 97 do referido Decreto⁶.

⁴ Por sesmaria entende-se o instituto previsto pelas Ordenações do Reino de Portugal, que constituíam dotações fundiárias de origem feudal, que se destinavam ao controle do uso da terra regida pela Coroa Portuguesa.

⁵ Redação original do artigo 5º, da Lei 601, de 1850. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L0601-1850.htm. Acesso em 10, nov., 2015.

⁶ Decreto nº 1.318, de 30 de janeiro de 1854, Art. 97: “Os Vigários de cada huma das Freguezias do Imperio são os encarregados de receber as declarações para o registro das terras, e os incumbidos de proceder á esse registro dentro de suas Freguezias, fazendo-o por si, ou por escreventes, que poderão nomear, e ter sob sua responsabilidade”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Historicos/DIM/DIM1318.htm. Acesso em 10, nov., 2015.

Entretanto, a regulamentação mais próxima com o que temos atualmente, veio apenas com o Decreto nº 1.237, de 24 de setembro de 1864, que tratava sobre as hipotecas e condicionava (artigo 8º, do Decreto nº1.237/64) a transmissão entre vivos por título oneroso dos bens suscetíveis a hipoteca, assim como a instituição dos ônus reais, à transcrição. Esta “transcrição” mencionada pelo Decreto deveria conter seu número de ordem e em sua margem, o Tabelião referiria o número, ou números posteriores relativos ao mesmo imóvel, o que se aproximava do registro do ordenamento jurídico atual.

A todas essas mudanças sociais e jurídicas acerca da aquisição de bem imóvel, do surgimento de uma preocupação de registrar e conferir publicidade à propriedade imobiliária seguiram-se ainda, a transição do governo monárquico para a República, e a consequente promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891. A nova Constituição previa em seu artigo 9º: “É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: [...] sobre transmissão de propriedade”.⁷

Destaca-se que esta redação já trazia o verbo “transmitir”, remetendo à transmissão do bem imóvel com a formalidade do registro, e não mais mencionava “compra e venda”, que se reportava ao negócio jurídico realizado entre entes privados. Cumpre acentuar também, que aqui ainda não se falava na distinção entre a transmissão e de propriedade *causa mortis* ou *inter vivos*, o que apenas foi previsto pela Constituição seguinte.

Em 1917, entrou em vigor o Código Civil Brasileiro (Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 2016), que revogou todas as Ordenações, Alvarás, Decretos e demais normas atinentes às matérias por ele regulamentadas. No campo do registro imobiliário, dentre outros pontos, incluiu no sistema registral brasileiro princípios importantes como o da publicidade e o da inscrição, além de acrescentar a obrigatoriedade da transcrição do título para aquisição de imóvel decorrente de do direito hereditário e de atos judiciais.

Com efeito, após a Revolução de 1930, a extinção da República Velha e a eleição de Getúlio Vargas, a Constituição de 1934 estabeleceu a atual divisão que se verifica quanto aos impostos sobre transmissão da propriedade de bem imóvel. Foram criados o imposto de transmissão de propriedade *causa mortis* e o imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, ambos de competência dos Estados:

⁷ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso: 11, nov., 2015.

Art. 8º - Também compete privativamente aos Estados:

I - decretar impostos sobre:

[...]

b) transmissão de propriedade causa mortis;

c) transmissão de propriedade imobiliária inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade;

Esta redação foi mantida no art. 23, da Constituição de 1937, outorgada por Getúlio Vargas na implantação do Estado Novo.

Com o fim da ditadura de Vargas, o General Eurico Gaspar Dutra assumiu a presidência e convocou a Assembleia Nacional Constituinte que promulgou a Constituição de 1946. Foi com a Emenda Constitucional nº 5 de 1961, que instituiu “discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros”, que se transferiu a competência de instituir o imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, aos Municípios:

Art. 29. Além da renda que lhes é atribuída por força dos §§ 2º, 4º, 5º e 9º do art. 15, e dos impostos que, no todo ou em parte, lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem ao Municípios os impostos:

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

Posteriormente, no período da ditadura militar, a Emenda Constitucional 18, de 1965 reformou o Sistema Tributário Nacional, e dispunha sobre o imposto em questão da seguinte forma:

Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 1º O impôsto incide sôbre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.

Esta alteração retomava a ideia da Constituição de 1891, que não distinguia entre o imposto de transmissão de propriedade *causa mortis* e o imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*. Além disso, devolveu-se aos Estados, a competência atinente ao imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis. Ainda durante a ditadura militar, foi outorgada a Constituição de 1967, que praticamente manteve mesma redação da carta anterior, quanto ao imposto sobre transmissão de bens imóveis.

Até os dias atuais, o Código Tributário Nacional vigente, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, prevê o imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, a qualquer título, como tributo de competência dos Estados:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos 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.

O dispositivo acima transcrito permanece no Código Tributário Nacional por razões históricas, pois traz um texto coerente com a Constituição anterior, mas foi derogado. Assim, a norma autorizadora para a instituição do tributo ora trabalhado é o dispositivo constitucional.

A atual Constituição promulgada em 5 de outubro de 1988, em seu Título VI, “Da Tributação e do Orçamento”, Capítulo I “Do Sistema Tributário Nacional”, Seção V “Dos Impostos dos Municípios”, atribuiu a competência para instituir o imposto sobre a transmissão de bens imóveis *inter vivos*, aos Municípios.

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;

Neste ponto chegamos ao texto atual, em que o imposto sobre transmissão *inter vivos* recai sobre a transmissão onerosa de bens imóveis e sobre a cessão de direitos a sua aquisição, e é de competência dos Municípios. Nota-se que percorremos um longo trajeto até chegarmos a este texto. Muitas redações foram construídas, alteradas e revogadas, de modo que a escolha de cada palavra possui uma justificativa, porque precisa revelar um sentido ou outro. Para isto serve a interpretação histórica: para que o estudioso conheça a origem de cada instituto e não realize distorções jurídicas.

No presente capítulo, vimos que a escolha do verbo “transmitir” ocorreu após um movimento para que se registrassem as terras. Portanto, existe uma razão histórica para a escolha do fato tributado, que não deve ser desconsiderada. Uma análise mais aprofundada da norma do ITBI será realizada nos próximos tópicos, através do estudo da regra-matriz.

3. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA APLICADA AO ITBI

A regra-matriz de incidência tributária pode ser compreendida como uma norma jurídica tributária *strictu sensu*, regulamentadora do fenômeno da incidência, que difere das normas tributárias *lato sensu*, que são disciplinadoras do tributo. Trata-se de uma norma primária e dispositiva que regula a obrigação tributária, trazendo em seu antecedente descritor, os critérios material, temporal e espacial, que regulam o fato social relevante para a incidência; e em seu conseqüente prescritor, os critérios pessoal e quantitativo, que remetem ao vínculo obrigacional tributário.

O antecedente da norma apresenta uma linguagem descritiva, em que se reúnem os elementos da realidade fática qualificados como fatos jurídicos e se determinam os limites de espaço e tempo a que ficam condicionados tais fatos. O conseqüente da norma traz uma linguagem prescritiva, porque regula os direitos e obrigações oriundos da subsunção do fato à norma. Trata-se do surgimento de uma relação jurídica tributária, formada pelo sujeito ativo, detentor do crédito tributário, pelo sujeito passivo, que tem o débito tributário e pela prestação pecuniária, cujo montante é obtido a partir de uma base de cálculo e de uma alíquota determinada.

Esta norma funciona como um instrumento de interpretação do direito positivo, para que seja verificado o âmbito de incidência da norma tributária, além de auxiliar no controle de constitucionalidade e legalidade dos atos administrativos.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho,

Dentre os recursos epistemológicos mais úteis e operativos para a compreensão do fenômeno jurídico tributário, segundo penso, inscreve-se o esquema de regra matriz de incidência. Além de oferecer ao analista um ponto de partida rigorosamente correto, sob o ângulo formal, favorece o trabalho subsequente do ingresso nos planos semântico e pragmático, tendo em vista a substituição de suas variáveis lógicas pelos conteúdos da linguagem do direito positivo. (2008, p. 147)

Dessa forma, a regra- matriz auxilia na escolha de premissas corretas para o desenvolvimento do raciocínio jurídico, mesmo porque, permite ao estudioso ater-se ao que é essencial no âmbito tributário.

Para José Alberto de Oliveira Macedo,

A regra-matriz de incidência tributária apresenta a utilidade de sua esquematização formal (reduzidora de complexidades) conferir operatividade e praticidade ao estudo e à construção das normas jurídicas tributárias *strictu sensu* desvelando-se o, às vezes, complexo conjunto de enunciados prescritivos dos textos normativos reverentes à instituição dos tributos. (2010, p. 169)

Assim, a regra-matriz é representada por um esquema formal que pode ser obtido a partir de uma norma instituidora de tributo, a exemplo de uma lei tributária material de um município, como também de uma norma que preveja a competência para instituir determinado tributo, tal qual o artigo 156, inciso II, da Constituição Federal. Isto porque a Constituição e as Leis Complementares, ao disporem sobre os impostos municipais, apresentam a importante função de conferir os limites a serem observados pelas leis dos Municípios que os instituirão. Assim, se não fosse possível construir uma norma geral de incidência tributária a partir do conteúdo trazido pela Constituição, de nada valeria a preocupação do Constituinte estabelecer tal determinação e cada município poderia instituir e cobrar seus impostos da forma como melhor lhe conviesse.

Postas tais considerações, passemos à abordagem dos critérios da regra-matriz, com enfoque no imposto ora abordado.

3.1 Critério Material

O critério material da regra-matriz é aquele que descreve abstratamente a situação de fato ou estado de fato de cunho econômico (evento) que ocasionará o cabimento da aplicação, pelo ente competente dessa norma, bem como a produção de seu efeito jurídico-tributário, qual seja, a instauração do vínculo entre sujeito ativo e passivo existente no que se denomina obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho (2013, 149) descreve o critério material como o “núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa”, no qual há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, cingidas pelas circunstâncias de tempo e de espaço. A análise da materialidade, contudo, exige que este critério seja isolado das circunstâncias de espaço e de tempo, daí porque se qualifica o critério material como a “descrição abstrata da situação de fato”.

Vale destacar que o critério material não se confunde com a hipótese de incidência tributária. Esta é formada por dados de fato que o legislador entendeu como relevantes para o Direito Tributário, os quais são encontrados nos critérios material, espacial e temporal. Assim, é lícito afirmar que o critério material é uma das partes que compõem a hipótese de incidência.

Tampouco se confunde o critério material com o fato gerador. No Código Tributário Nacional, de acordo com o texto de seu artigo 114, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Esta terminologia é utilizada no direito posto, na doutrina e na jurisprudência, para designar a previsão legal do fato tributado, todavia recebeu críticas de estudiosos renomados, tais como Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho.

Segundo Geraldo Ataliba (1999, p. 68), a hipótese de incidência seria a descrição abstrata contida na lei, ao passo que o fato imponível, ou fato gerador, consistiria na “materialização da hipótese de incidência, representando o momento concreto de sua realização, que se opõe à abstração do paradigma legal que o antecede”. Logo, quando no plano fático se concretizar o fato previsto na norma (a hipótese de incidência), ocorrerá o fato gerador.

Como se nota, estes conceitos não se confundem com o do critério material, que, além das características já apontadas, vem sempre formado por um verbo mais seu complemento. No caso do ITBI, previsto pelo art. 156, inciso II, da Constituição, segundo o qual, compete aos Municípios instituir impostos 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 cessão de direitos a sua aquisição”, seu critério material conterà os verbos “transmitir” e “ceder”, com seus respectivos complementos, cujos núcleos são “bens imóveis”, “direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia” e “direitos a sua aquisição”.

3.1.1 Transmitir

O verbo transmitir é transitivo direto e indireto e significa “transportar, conduzir, fazer passar, propagar-se”⁸, “transferir oficialmente uma propriedade a outrem”⁹. Na situação ora analisada, temos como complemento, “bens imóveis, por natureza ou acessão física” e “direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia”.

Quando se relaciona o verbo “transmitir” aos complementos mencionados e ao contexto constitucional, é possível afirmar que “transmitir” é a conduta praticada no mundo físico, que transporta, conduz, faz passar um bem ou um direito, de uma pessoa a outra.

Em outras palavras, trata-se do ato realizado no mundo concreto que faz passar, no plano do Direito, um bem a outrem¹⁰. Não se fala, portanto, em um ato qualquer, mas sim em um ato jurídico, que tem o condão de transmitir a propriedade. Mas o que transmite a propriedade? Um ato, um negócio jurídico, ou ambos?

Parte da doutrina defende que a transmissão da propriedade é um processo que tem como seu átimo, o registro do imóvel perante o cartório de registro de imóveis. Por este raciocínio, a escritura do imóvel seria o fato que revela a probabilidade de que o registro ocorrerá e esta probabilidade seria suficiente para fundamentar a cobrança do ITBI. O registro seria um direito potestativo do contribuinte e que poderia ser exercido, ou não. Esta lógica parte da pressuposição de má-fé do contribuinte (isto é, de que uma vez munido da escritura de compra e venda, ou mesmo do instrumento particular do negócio jurídico, o contribuinte não procederá ao registro para eximir-se do pagamento do imposto) e apresenta outras falhas, que serão demonstradas adiante.

De acordo com a doutrina civilista, o ato jurídico em sentido amplo refere-se à atuação do ser humano, ou à exteriorização de sua vontade que produz efeitos reconhecidos pelo Direito e engloba o negócio jurídico e o ato jurídico em sentido estrito.

⁸ GRAVE, João; NETO, Coelho. **Lello Universal Novo dicionário encyclopédico luso-brasileiro**. Lello & irmão, sem ano, p. 1251.

⁹ TREVISAN, Rosana (Coord.). **Michaelis Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. Melhoramentos, 2015. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=jO1v5>> Acesso em: 20 de jul. 2016.

¹⁰ O tema foi abordado na tese de doutorado “A regra-matriz de incidência do ITBI”, defendida por Antônio José da Costa, em 1994. Para o autor, “transmitir” e “ceder”: “exprimem sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a transferência de bens ou de direitos a eles relativos. Sem pretender invadir seara alheia, sabemos que o fenômeno da transmissão de bens e de direitos a eles relativos é um acontecimento do mundo físico que ocasiona modificações concretas no relacionamento entre as pessoas. Conclui-se então, que se trata de acontecimento econômico relevante que faz surgir modificações no patrimônio das pessoas alterando situações e configurando direitos e deveres que, antes dele, inexistiam”. (1996, p. 63)

Para Álvaro Vilaça Azevedo (2009, p. 4), “em sentido amplo (lato) o ato jurídico engloba o negócio jurídico. Isso porque, no negócio jurídico, as partes interessadas, ao manifestarem sua vontade, vinculam-se, estabelecem, por si mesmas, normas regulamentadoras de seus próprios interesses”. Assim, os negócios jurídicos são espécie de atos jurídicos que resultam da declaração de vontade de duas ou mais pessoas para a realização de determinado fim social,¹¹ por exemplo, o contrato de venda e compra de um determinado bem.

A segunda espécie de ato jurídico, que é o ato jurídico em sentido estrito, consiste em um comportamento humano originador de efeitos jurídicos, mas que não possui conteúdo negocial. Na explicação de Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho:

O ato jurídico em sentido estrito, reconhecido por inúmeros doutrinadores de escol, constitui simples manifestação de vontade, sem conteúdo negocial, que determina a produção de efeitos legalmente previstos. Neste tipo de ato, não existe propriamente uma declaração de vontade manifestada com o propósito de atingir, dentro de um campo da autonomia privada, os efeitos jurídicos pretendidos pelo agente (como no negócio jurídico), mas sim um simples comportamento humano deflagrador de efeitos previamente estabelecidos por lei (2006, p. 303).

Logo, o ato jurídico *stricto* sensu independe de regulamentação de autonomia privada, do fim negocial, do acordo bilateral (plurilateral) que caracteriza os contratos de um modo geral e suas consequências jurídicas são aquelas previstas em lei. Diferentemente, o negócio jurídico consiste no acordo de vontades, no qual existe composição de interesses, declaração de vontade e fim negocial, de modo que envolve a aquisição, a modificação, a transferência ou a extinção de direitos.

Considerando estas distinções e o procedimento de transação imobiliária bastante comum no campo prático, na celebração do compromisso de venda e compra de um imóvel, temos um acordo de vontades, no qual se decide o imóvel a ser transacionado, é ajustado um valor e se estabelecem condições diversas. Portanto, há aí um ato jurídico em sentido amplo, que é o negócio jurídico.

O contrato de compra e venda, embora crie direitos e obrigações para suas partes, não é suficiente para que se opere a transmissão do bem imóvel, para a qual, a lei brasileira exige o registro do título translativo. Entretanto, a realização do registro fica condicionada, conforme o Código Civil vigente, à escrituração pública do compromisso de compra e venda:

¹¹ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27 ed. ajustada ao novo Código Civil. São Paulo: Saraiva: 2002, p. 203.

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

Na escrituração pública do compromisso de compra e venda de imóvel, perante o tabelião de notas, não existe composição de interesses, mas dele decorrem efeitos jurídicos, tratando-se de um ato jurídico em sentido estrito. A partir da escrituração pública, tem-se a formalidade exigida em lei para que ocorra a transmissão da propriedade. Todavia, o ato jurídico que transfere a propriedade é o registro¹² na matrícula do imóvel, perante o cartório de registro de imóveis.

Mesmo antes do Código Civil de 2002 e da Constituição de 1988, Washington de Barros Monteiro já esclarecia:

Para a aquisição da propriedade imóvel não basta simples acordo de vontades entre adquirente e transmitente. O contrato de compra e venda, por exemplo, não basta, por si só, para transferir o domínio. Essa transferência somente se opera com a transcrição do título no registro imobiliário. (1981, p. 104)

Dessa forma, seguia o autor demonstrando que a aquisição de bem imóvel deveria atender a dois requisitos. O primeiro seria o acordo de vontades entre adquirente e transmitente, o qual deveria ser escriturado caso atingisse determinado valor prefixado em lei. O segundo, o registro do título translativo na circunscrição imobiliária competente.

Em publicação mais recente, Carlos Roberto Gonçalves comentou o sistema adotado pelo Código Civil atual:

Por influência de TEIXEIRA DE FREITAS e LAFAYETTE, o Código Civil de 1916, com a finalidade de melhor garantir a propriedade imóvel, passou a exigir, para a transferência do domínio, que o acordo de vontades se complete pelo registro. Tal sistema foi mantido no diploma de 2002. [...] Entre nós o registro confere apenas presunção *juris tantum* de domínio: uma vez efetuada a matrícula, presume-se pertencer o direito real à pessoa em cujo nome se registrou (CC, art. 1.245, §2º). E a propriedade considera-se adquirida na data da apresentação do título a registro (art. 1246), ainda que entre a prenotação e o registro haja decorrido bastante tempo (2011, p.298).

Dessa forma, o Código Civil de 2002, manteve a exigência que já se fazia no diploma anterior a respeito do registro para a transmissão de bem imóvel. Ao tratar sobre a aquisição da propriedade imóvel, o Código Civil assim dispõe:

¹² Sobre o Registro de Imóveis, explica Washington de Barros Monteiro (1981, p. 441) que é a “aparelhagem criada por lei para fixar a situação da propriedade imobiliária e acompanhar-lhe as subseqüentes mutações, inclusive constituição de ônus reais”

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

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

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

A leitura do dispositivo acima transcrito apenas permite concluir que a transmissão do imóvel e a consequente aquisição da propriedade, somente ocorrem com o registro do título translativo no Registro de Imóveis. Em outras palavras, não há transferência da propriedade imobiliária sem o registro do título no Registro de Imóveis. Antes do registro, não existe a transferência: o alienante continua a ser considerado como dono do imóvel.

Pelo mesmo raciocínio, enquanto o título não for invalidado, também não há alteração na propriedade. Como se nota, a transmissão da propriedade a partir do registro de imóveis consta de forma clara na Lei Civil e, observado o art. 109 do Código Tributário Nacional, os princípios gerais de direito privado podem ser utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos. A consequência disto para o Direito Tributário é que a transmissão da propriedade imóvel importa o ato jurídico de “fazer passar”, que deve obedecer a determinadas formalidades e que se concretiza com o registro do título.

Logo, o imposto que tem por critério material, “transmitir bem imóvel”, apenas pode ser exigido quando se pratica o verbo descrito e a transmissão de bem imóvel no Direito, só ocorre com o registro do imóvel.

3.1.2 Bem imóvel por natureza ou acessão física

Bem imóvel é aquele que não pode se transportar, sem destruição, de um lugar para o outro¹³. O artigo 156, inciso II, da Constituição Federal menciona duas das classes de bens imóveis, quais sejam: imóveis por sua natureza e imóveis por acessão. Ao fazer isto, a Constituição incluiu no âmbito de incidência do ITBI, tanto o solo, que é o bem imóvel por sua natureza, quanto o que se incorpora a ele por acessão, como um edifício.

¹³ BEVILÁQUA *apud* RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 120. O Código Civil atual, em seu artigo 79 considera como bens imóveis “o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”.

3.1.3 Direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia

O ITBI incide sobre a transmissão onerosa de direitos reais, que não sejam os de garantia. Por isso, não incidirá sobre a transmissão da hipoteca, nem sobre a anticrese (direitos reais de garantia), podendo incidir sobre: servidão, direito do promitente comprador e, quando onerosos, superfície, usufruto, uso e habitação.

À semelhança do que ocorre com o direito de propriedade, a aquisição dos direitos reais atualmente ocorre com o registro no Cartório de Registro de Imóveis. Explica Carlos Roberto Gonçalves, que o instrumento particular neste caso firma um vínculo obrigacional entre as partes, mas não transmite direitos reais:

[...] enquanto o contrato que institui uma hipoteca ou uma servidão, por exemplo, não estiver registrado no Cartório de Registro de Imóveis, existirá entre as partes apenas um vínculo obrigacional. O direito real, com todas as suas características, somente surgirá após aquele registro. O registro é, efetivamente, indispensável para a constituição do direito real entre vivos, bem como sua transmissão. [...] Foi a necessidade social de tornar pública a transferência dos direitos reais que prevalecem *erga omnes*, que criou para os móveis a formalidade da tradição, e para os imóveis a exigência do registro (2011, p. 226-227).

Assim o autor destaca que a exigência do registro para a transferência dos direitos reais surgiu de uma necessidade social, de conferir publicidade a esta transmissão. Com efeito, também para os direitos reais, a transmissão opera-se com o registro, o que significa dizer que sua materialidade apenas se verificará quando preenchida esta formalidade legal.

É importante destacar, que a transmissão de direitos reais sobre bens imóveis aqui abordada refere-se, não à constituição de direitos reais em sua origem, isto é aos direitos reais originários, mas sim, à transmissão de tais direitos de gozo ou de fruição. Isto ocorre quando alguém aliena a outrem, um direito real que tem sobre um bem imóvel.

Exemplificando, se “A” realiza com “B” uma promessa de compra e venda de um imóvel, devidamente averbada do registro de imóveis, sobre esta promessa não incidirá o ITBI, visto que temos aí, a origem do direito de aquisição. Neste caso, “A” se comprometeu a vender o imóvel a “B”, mas não cedeu o direito à aquisição e nem poderia fazê-lo, pois já havia exaurido este direito quando passou a ser proprietário do bem. Mas quando “B” transmite a “C”, o direito que tem sobre a aquisição do imóvel, observa-se neste caso, a materialidade de que trata o inciso II, do artigo 156, da Constituição Federal, uma vez que ocorre uma transmissão de direito real.

Ainda no mesmo exemplo, “C” poderá transmitir o direito real que possui sobre o imóvel e sobre esta operação será devido o ITBI novamente, ou poderá adquirir efetivamente a propriedade de “A”, caso em que deverá proceder ao registro do imóvel e recolher o ITBI.

Considerando esta última hipótese, em que houve a aquisição efetiva do imóvel, tem-se na prática, duas operações, já que “A” transmitiu um direito para “B”, que transmitiu para “C”, o qual por sua vez, exerceu o direito. Em consequência, haverá dois recolhimentos do ITBI: na transmissão do direito de “B” para “C” e na transmissão da propriedade de “A” para “C”. Diferentemente, se considerássemos como correto o recolhimento do imposto também na cessão de “A” para “B”, teríamos três cobranças para as mesmas duas operações, o que implicaria bitributação de uma das operações, logo, inconstitucionalidade.

3.1.4 Ceder direitos à sua aquisição

Na segunda parte do inciso II, do artigo 156, da Constituição Federal, ao mencionar “cessão de direitos à sua aquisição”, o texto constitucional foi mais específico e referiu-se à incidência do Impostos sobre Transmissão *inter vivos*, por ato oneroso, sobre a cessão de direitos à aquisição de bens imóveis. Trata-se da incidência do ITBI sobre operações em que o proprietário cede (ou transmite) não o bem imóvel em si, mas o direito de adquiri-lo, o que nos remete ao exemplo dado no final do item 2.1.3.

Ceder é sinônimo transferir e da mesma forma como ocorre com a transmissão da propriedade, a cessão de direitos à aquisição imobiliária apenas se efetiva com o registro, que lhe confere a publicidade necessária, uma vez que não é possível manter sigilo quanto às mutações havidas no direito de propriedade.¹⁴

Em virtude dos precedentes e da jurisprudência, que é mais farta em casos envolvendo o compromisso de compra e venda, optou-se por mencioná-lo como exemplo de cessão de direitos à aquisição, embora parte da doutrina também reconheça como exemplos dessa cessão, os direitos de posse e os direitos hereditários¹⁵.

O compromisso de compra e venda, ou contrato de promessa consiste em um contrato preliminar que tem como objeto um futuro contrato de venda e compra de bem imóvel¹⁶.

¹⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. 20 ed. Saraiva: São Paulo, 1981, p. 106.

¹⁵ MACEDO, José Alberto Oliveira. ITBI Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009. 224 pág. Dissertação de Mestrado. p.149

¹⁶ GAGLIANO, Pablo Solze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. Novo Curso de Direito Civil Contratos em Espécie. 3 ed. Saraiva: São Paulo, 2010, p. 73.

Trata-se de uma promessa irrevogável, na qual o vendedor, que continua titular do domínio, se obriga a alienar o imóvel determinado ao comprador, dentro das condições convencionadas. Nesta hipótese, o vendedor permanece titular do domínio, até que o comprador lhe pague integralmente o preço acordado.

Este contrato é previsto pelo Código Civil de 2002, nos artigos 1.417 e 1.418, que seguem transcritos:

Art. 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrependimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

Art. 1.418. O promitente comprador, titular de direito real, pode exigir do promitente vendedor, ou de terceiros, a quem os direitos deste forem cedidos, a outorga da escritura definitiva de compra e venda, conforme o disposto no instrumento preliminar; e, se houver recusa, requerer ao juiz a adjudicação do imóvel.

O artigo 1.417 prevê a aquisição de direito real, pelo comprador, quando registra perante o Cartório de Registro de Imóveis, a promessa de compra e venda. Já o artigo 1.418 prevê meios para que o comprador possa exigir seu direito do vendedor, ou de terceiros, quais sejam, a outorga da escritura definitiva de compra e venda e a adjudicação do imóvel.

Há uma justificativa social e histórica para esta previsão legal, que decorre da possibilidade de arrependimento dos compromissos de compra e venda no passado. Na sistemática do Código Civil de 1916, o compromisso de compra e venda obrigava o vendedor a outorgar ao comprador, a escritura definitiva, desde que houvesse pagamento integral acordado. Entretanto, em caso de arrependimento do vendedor, este responderia tão somente por perdas e danos e o comprador não adquiria nenhum direito sobre o imóvel compromissado, tampouco dispunha de meios para exigir do vendedor a outorga da escritura prometida¹⁷.

À época, o cenário socioeconômico observou uma extraordinária valorização imobiliária e muitos vendedores passaram a valer-se do arrependimento que a lei lhes permitia sobre as promessas de compra e venda para não se sujeitarem a elas, buscando negócios sempre mais vantajosos. Nestes casos, os vendedores optavam por se sujeitarem ao pagamento das indenizações por perdas e danos, que muitas vezes consistiam na devolução do preço em dobro, para não ter de outorgar a escritura definitiva, economicamente desvantajosa.

¹⁷ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. 20 ed. Saraiva: São Paulo, 1981, p. 334.

Logo, o comprador ficava sem recursos hábeis para compelir o contratante inadimplente a honrar com o que havia sido pactuado.

Segundo Washington de Barros Monteiro (1981, p. 335), esta situação tornou-se uma questão social mais grave “com relação aos lotes de terrenos vendidos a prestações, mediante oferta pública. Numerosos compromissários viram-se despojados dos imóveis compromissados, valorizados com o produto de seu esforço e operosidade.”

Assim, fez-se imperiosa a adoção de uma medida legislativa, que veio com o Decreto-lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937, regulamentado pelo Decreto nº 3.079, de 15 de setembro de 1938, atribuindo ao comprador, direito real sobre o imóvel objeto do compromisso de compra e venda. Na redação do art. 15, do Decreto-lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937: “Os compromissários têm o direito de, antecipando ou ultimando o pagamento integral do preço, e estando quites com os impostos e taxas, exigir a outorga da escritura de compra e venda”.

Com efeito, no ordenamento jurídico vigente, o compromisso de compra e venda, desde que averbado no registro imobiliário, é irrevogável e confere direitos reais ao comprador. Nos termos do artigo 5º, do Decreto-lei nº 58, de 10 de dezembro de 1937, a averbação atribui ao compromissário direito real oponível a terceiros, quanto à alienação ou oneração posterior. Destaca-se a menção do texto legal à *oneração posterior*, que se coaduna com a explicação histórica de inflação de preços, conforme se mencionou em linhas anteriores.

Esta averbação que se faz à luz do instrumento público ou particular de compra e venda e que origina a cessão, ainda não é o critério material do ITBI. À semelhança do que ocorre com a transmissão, no caso da cessão também se exige o requisito da formalidade referente ao registro imobiliário para a caracterização do critério material, porém, no caso do compromisso de compra e venda, o que se tributa é a cessão que o promitente comprador efetiva, com relação ao seu direito de adquirir o imóvel a um terceiro. Em outras palavras, uma vez realizada a promessa de compra e venda, caso o promitente comprador ceda o seu direito à aquisição do imóvel a outrem, sobre esta operação incidirá o ITBI.

3.2 Critério Temporal

O critério temporal disponibiliza elementos que informam o preciso instante no qual acontece o fato descrito pela norma. Para Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 332), o “marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo”.

Nesse sentido, o critério temporal pode ser compreendido como momento em que nasce para o sujeito ativo, o direito de recolher o tributo e para o sujeito passivo, o dever de pagar a quantia devida, ou seja, em que surge a relação jurídico tributária.

Ao dispor sobre o momento de ocorrência do fato gerador, o Código Tributário Nacional, artigo 116, realiza a distinção entre duas situações, quais sejam, situação de fato e situação de direito:

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

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Para as situações de fato, o CTN estabelece que o critério temporal reporta-se ao momento em que se observam as circunstâncias materiais necessárias para a produção de efeitos que sejam próprios a este acontecimento. Diferentemente, para as situações jurídicas, determina o Código, que o fato gerador ocorre no momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Situações de fato são aquelas que simplesmente ocorrem no mundo fático, sem qualquer formalidade jurídica e assim atendem a todas as características da hipótese de incidência. De outra ponta, situações jurídicas dependem para sua perfectibilidade, que sejam observados requisitos previstos em lei, ou seja, o preenchimento de determinada formalidade.

No que tange ao ITBI, conforme demonstrado anteriormente, nasce o direito do Estado de recolher o tributo no momento em que ocorre a transmissão de bens imóveis ou a cessão de direitos a sua aquisição, o que por sua vez, depende do registro. Logo, o critério temporal do ITBI coincidirá com o momento do registro, uma vez que antes disso não há transmissão, ou seja, ocorre o fato descrito na norma. A exigência de um ato formal, que é o do registro, para a transmissão do bem, nos leva ao enquadramento no inciso II, do artigo 116, do CTN, ou seja, como situação jurídica.

Com efeito, ao aplicar o Código Tributário Nacional, temos a ocorrência do fato gerador desde o momento em que a situação esteja definitivamente constituída. Por tal motivo, não cabe considerar como aspecto temporal do ITBI ato anterior ao registro, a exemplo do negócio jurídico que o ocasiona, pois nesta hipótese ainda não há “transmissão”, mas sim um contrato de compra e venda de bem. Tampouco cabe admitir a cobrança do ITBI em momento anterior àquele que concerne ao do seu critério temporal, com fundamento na inexistência de sanção, ônus ou prazo para que o adquirente providencie o registro, ou na suposta afronta aos princípios de segurança jurídica, isonomia e boa-fé¹⁸. Este é um argumento de ordem pragmática e diz respeito à organização administrativa do Fisco quando do recolhimento dos tributos. Portanto, não deveria ser oposto ao contribuinte, nem serve para infirmar o que determinam a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

3.3 Critério Espacial

O critério espacial é definido pelos elementos indicadores da condição de espaço onde pode ocorrer o fato tributável. De acordo com a Constituição Federal (art. 156, §2º, inciso II) o ITBI compete ao Município da situação do bem.

Esta é uma regra de competência, ou seja, que determina qual ente federativo deve recolher os impostos referentes à transmissão e cessão dos imóveis de determinada localidade. Mas esta mesma regra também informa onde pode ocorrer o fato tributado pelo ITBI, isto é, o território do município em que está localizado o bem imóvel.

Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 329) elenca três hipóteses distintas para o critério espacial. A primeira hipótese refere-se ao critério espacial que faz menção a local específico para a ocorrência de fato típico. Isto ocorre quando o critério material do imposto apenas se concretiza em uma instituição habilitada, por exemplo. A segunda hipótese é a de uma área geográfica determinada, sendo que o evento deve ocorrer dentro dos limites de tal território. A terceira hipótese remete ao território da lei que institui o tributo e neste caso, basta que o fato ocorra dentro do território da lei instituidora para que gere efeitos no campo tributário.

¹⁸ Em sentido diverso, o entendimento de José Alberto de Oliveira Macedo (2010, p.230): “Essa característica potestativa presente no ato do registro por parte do adquirente do bem imóvel também abre possibilidade de ferimento do princípio da boa-fé, verificada quando o adquirente evita praticar este ato por não ter de pagar o imposto correspondente, considerando o critério temporal somente no registro. E quando a boa-fé é atingida aqui, assim também o é a isonomia tributária, já que se possibilita uma situação desigual entre aquele que por sua faculdade registra o imóvel de pronto e aquele que não o faz, por desídia”.

Um exemplo claro desta última hipótese é o do Imposto sobre a Renda, que abrange todo o território nacional e em alguns casos, alcança fatos ocorridos fora dele. Na segunda hipótese enquadra-se o IPTU, por exemplo, cujo critério espacial reporta a qualquer localidade dentro da área urbana municipal.

No caso do ITBI, uma leitura rápida do art. 156, §2º, inciso II, da Constituição Federal poderia induzir o enquadramento na segunda hipótese dentre as mencionadas. Entretanto, considerando que o registro do título translativo se realiza no Cartório de Registro de Imóveis competente¹⁹, é possível afirmar que se trata de um exemplo da primeira hipótese, ou seja, o fato típico ocorre em local específico.

3.4 Critério Pessoal

O critério pessoal da regra-matriz de incidência refere-se aos sujeitos da relação jurídico tributária, decorrente da subsunção do fato típico à norma, ou seja, sujeito ativo e sujeito passivo.

3.4.1 Sujeito ativo

O sujeito ativo pode ser compreendido como aquele que detém o crédito tributário, ou seja, é o titular do direito subjetivo de reclamar a prestação pecuniária. Pela redação do artigo 119, do Código Tributário Nacional, sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. Por esta lógica, a sujeição ativa limita-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

A doutrina, porém, admite que o sujeito ativo possa ser uma pessoa jurídica pública, como as pessoas políticas, ou ainda uma pessoa jurídica privada, a exemplo dos entes paraestatais, e que não há impedimento para possa ser também, uma pessoa física, na hipótese que desempenhe, em determinado momento, atividade exclusiva e de real interesse público.²⁰

¹⁹ Esta interpretação foi exposta por Alberto Oliveira Macedo (2010, p.273): “[...] o ITBI se insere na primeira espécie de critério espacial, na medida em que o registro do título translativo se dá nos cartórios dos Registros de Imóveis competentes para tal”.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p.369.

Vale destacar a diferença entre a competência tributária e a capacidade tributária ativa. A competência é conferida pela Constituição aos entes políticos para a instituição, cobrança e fiscalização dos tributos, sendo indelegável. Já a capacidade, é exercida pelo titular do direito subjetivo de exigir o adimplemento da obrigação tributária, ou seja, por aquele que tem a aptidão para arrecadar o tributo, aptidão esta que pode ser delegada.

No que se refere ao ITBI, o titular o direito ao crédito tributário é também a pessoa jurídica de direito público, no caso, o Município onde se localiza o bem imóvel, que detém a competência e a capacidade tributária ativa ao mesmo tempo²¹.

3.4.2 *Sujeito passivo*

O sujeito passivo, nos termos do artigo 121, do Código Tributário Nacional, é a pessoa física ou jurídica obrigada ao adimplemento da obrigação tributária. Caso possua relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato tributado, trata-se do contribuinte.

O ITBI, na maior parte das vezes, encontra como sujeito passivo o próprio contribuinte, que pode ser qualquer das partes na operação tributada, nos termos do artigo 42, do Código Tributário Nacional. Portanto, o contribuinte poderá ser o transmitente ou adquirente, ou o cedente ou o cessionário, conforme a lei material do Município. Se, no entanto, a pessoa física ou jurídica for obrigada ao pagamento da obrigação tributária, em decorrência disposição expressa de lei, mesmo sem apresentar a qualidade de contribuinte, tem-se o responsável tributário.

Quando se fala na responsabilidade tributária de terceiros relacionada ao ITBI, uma questão recorrente diz respeito à obrigação de tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, no que concerne aos tributos devidos sobre atos praticados em razão de seu ofício.

O Código Tributário Nacional em seus artigos 134 e 135, cujos trechos foram transcritos, dispõe sobre a responsabilidade de terceiros:

²¹ O artigo 41 do Código Tributário Nacional determina que 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. Entretanto, este dispositivo foi derogado, pois a Constituição Federal de 1988, posterior ao CTN, atribui a instituição do ITBI, aos Municípios e não mais aos Estados.

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

[...] VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] I - as pessoas referidas no artigo anterior;

A norma do artigo 134 se refere à hipótese em que não há possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, surgindo a responsabilidade solidária para tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, nos atos em que estes intervierem ou em decorrência de sua omissão, quando tinham o dever legal de agir. Neste caso, a pessoa indicada pela norma passa a ocupar a sujeição passiva na relação jurídica tributária e a ser obrigada ao pagamento da prestação pecuniária correspondente.

A leitura do *caput* do artigo 134 permite concluir que a abertura desta possibilidade de responsabilização de terceiros refere-se a casos em que há “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, o que ocorre quando não há mais meios para se exigir o pagamento do tributo, portanto, trata-se de uma norma subsidiária. Aplicada ao ITBI, esta regra do Código Tributário Nacional tem se transformado em um instrumento comumente utilizado para compelir o contribuinte ao recolhimento do imposto, impondo aos tabeliães de notas, ou ao oficial de Registro de imóveis que condicionem a lavratura da escritura pública de compra e venda do imóvel, ou o registro do título translativo, ao pagamento do tributo. Como se verá adiante, esta prática leva, por vezes, à exigência do pagamento do tributo em momento anterior à ocorrência do fato típico, o que afronta a Constituição Federal.

O artigo 135, do CTN atribui responsabilidade pessoal, às pessoas descritas em seus incisos, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Para tanto, é necessário que dos atos praticados por essas pessoas decorram obrigações tributárias. Logo, esta não é uma regra aplicável aos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, vez que a prática de seus atos depende de atos dos particulares e destes sim decorrem obrigações tributárias.

3.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo da regra-matriz de incidência traz o conjunto de informações sobre o valor da prestação pecuniária objeto da relação jurídica tributária, que é obtido a partir de uma base de cálculo e de uma alíquota determinada. A base de cálculo consiste em uma grandeza que tem a finalidade de dimensionar a intensidade do comportamento do fato jurídico tributado e que combinado com a alíquota previamente definida na norma, levará ao valor da obrigação tributária.

Para Paulo de Barros Carvalho (2011, p.400), a base de cálculo apresenta como funções: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.” Nesse sentido, a base de cálculo deve estabelecer o que será utilizado para mensurar a riqueza demonstrada pelo evento, ser objetiva e guardar coerência com a materialidade do tributo.

Segundo Geraldo Ataliba (1999, p. 97), a base de cálculo, ou base imponible, “é uma perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta do *quantum debeat*”. Assim, a base de cálculo deve ser capaz de conferir uma dimensão do critério material da hipótese de incidência.

No que se refere ao ITBI, sua base de cálculo é o valor do bem que é objeto da operação tributada, ou seja, o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, a teor do artigo 38, do Código Tributário Nacional. Por valor venal entende-se o valor alcançado pelo imóvel, nas condições normais de mercado. Este valor normalmente vem presumido pelos Municípios em tabelas anexas às leis instituidoras do IPTU, que fixam um valor para o metro quadrado, de acordo com sua metragem, localização e outras características.

A alíquota usualmente é estabelecida em um percentual, consiste na parcela, ou na quota que o Estado irá recolher para os cofres públicos e aliada à base de cálculo, leva ao valor do tributo. A alíquota do ITBI, em conformidade com o artigo 39, do Código Tributário Nacional, deve obedecer aos limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

4. CASUÍSTICA RELACIONADA AO ITBI

O capítulo anterior cuidou de abordar a norma de incidência do ITBI, buscando a definição de pontos importantes acerca dos critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo do imposto, considerando o dispositivo constitucional, o Código Tributário Nacional, bem como o entendimento doutrinário a respeito do tema. Assim, utilizou-se de uma linguagem mais ampla e genérica. Neste ponto, faremos o estudo de alguns casos concretos envolvendo legislações municipais, jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e de alguns dos tribunais estaduais, a respeito da incidência do ITBI.

4.1 O pagamento do ITBI e o ato sobre o qual incide

Uma análise de diplomas normativos de diferentes municípios nos permitiu concluir que quando se aborda o Imposto sobre Transmissão de Bens *inter vivos* são bastante comuns disposições contendo a exigência do recolhimento do referido imposto como condição para a escrituração pública do imóvel e para o respectivo registro.

Para citar um exemplo, no município de São Paulo, SP, o ITBI é previsto pelo Decreto nº 52.703, de 5 de outubro de 2011, que aprova a Consolidação da Legislação Tributária do Município de São Paulo e dispõe em seu artigo 142, que o pagamento do imposto deve ocorrer antes de se efetivar o ato ou contrato sobre o qual incide, se por instrumento público e, no prazo de 10 (dez) dias de sua data, se por instrumento particular:

Art. 142. Ressalvado o disposto nos artigos seguintes, o imposto será pago antes de se efetivar o ato ou contrato sobre o qual incide, se por instrumento público e, no prazo de 10 (dez) dias de sua data, se por instrumento particular.

Do texto transcrito, observa-se que a norma municipal obriga o pagamento do ITBI antes da efetivação da escritura pública e, como a escrituração pública é um pré-requisito para tal, antes da realização do registro do título translativo no Registro de Imóveis. Por consequência, exige-se o pagamento do ITBI antes da transmissão do bem e, com efeito, se tributa a venda e a compra do imóvel, em vez da sua transmissão.

Ocorre que a Constituição Federal, em seu artigo 156, inciso II, atribui competência aos municípios para instituir impostos sobre a transmissão de bens imóveis e não sobre o negócio jurídico da compra e venda. Logo, a referida norma é inconstitucional, por admitir que “o ato ou contrato sobre o qual incide” o imposto poderá ser um instrumento particular, ou um instrumento público, ignorando o fato de que não há autorização constitucional para que o ITBI incida sobre um contrato de compra e venda, nem sobre a escritura pública, mas apenas sobre a transmissão do bem e isto exige o registro imobiliário. Vale lembrar que a transmissão de bem imóvel no Direito pátrio é ato formal que não se perfaz apenas com um instrumento particular, como pretende o artigo 142, do Decreto nº 52.703, de 5 de outubro de 2011.

Foi nesse sentido o entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo, no julgamento datado de 2, de junho de 2016, do Agravo de Instrumento nº 2033217-44.2016.8.26²², relativo ao Mandado de Segurança impetrado pela Associação de Moradores do Loteamento Jardim Panorama em face da Prefeitura Municipal de São Paulo, do Terceiro Tabelião de Notas de São Paulo e do Secretário da Fazenda da Prefeitura de São Paulo. Neste caso, a Associação agravante pleiteava a reforma da decisão de primeiro grau de jurisdição, que havia negado a concessão de uma ordem liminar para o recebimento da escritura do imóvel, sem a necessidade do recolhimento do ITBI, antes da ocorrência do fato gerador, deixando tal recolhimento para o momento do registro imobiliário. A 18ª Câmara de Direito Público decidiu, por unanimidade, pelo provimento do agravo. Em seu voto, o relator, desembargador Burza Neto, afirmou que o fato gerador do ITBI é a transmissão *inter vivos* de bens imóveis (art. 156, II, CF), e que a transmissão somente se perfaz mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis, conforme disposto no artigo 1.245, do Código Civil.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de forma semelhante, em outro precedente. Segundo o ministro Herman Benjamin, relator no AgRg nos EDcl no Agravo em Recurso Especoal nº 784.819-SP (2015.0234953-6), julgado em 17 de março de 2016, o fato gerador do imposto de transmissão é a transferência da propriedade imobiliária que somente se opera mediante o registro do negócio jurídico competente.

A cobrança do ITBI antes da transmissão do bem imóvel também foi levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

²² Na mesma esteira: Apelação nº 1023723-61.2014.8.26.0577, 15ª Câmara de Direito Público, j.22, set., 2016, Rel. Des. Eurípedes Faim, TJ/SP; Apelação nº 0000908.78.2012.8.26.00053, 14ª Câmara de Direito Público, j.17, mar., 2016, Rel. Des. Geraldo Xavier, TJ/SP; Apelação/Reexame Necessário nº 1036048-88.2014.8.26.0053, 15ª Câmara de Direito Público, j.01, mar., 2016, Rel. Des. Silva Russo, TJ/SP.

A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 349 ajuizada em 2015, questiona os artigos 12 e 14, da Lei nº 4.871/1989, do município de Uberlândia, MG, que dispõe 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 a sua aquisição. O artigo 12 da referida lei municipal, determina o pagamento do ITBI antes da lavratura da escritura pública de cessão ou transmissão. Também, na mesma lei de Uberlândia, o artigo 14 impõe aos escrivães, tabeliães, oficiais de notas, de registro de imóveis e de títulos e documentos e quaisquer serventuários da justiça, que exijam o comprovante do recolhimento do ITBI, como condição prévia à prática dos atos que importem transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, bem como cessões. Disposições normativas como as do município de Uberlândia são verificadas também nas capitais do sudeste.

No município do Rio de Janeiro, RJ, o artigo 20, da Lei nº 5.740 de 16 de maio de 2014 estabelece que o ITBI dever ser pago “antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento, público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo”, estipulando algumas exceções em seus incisos. Em Belo Horizonte, MG, o Decreto nº 6.240, regulamentou a Lei nº 5.492, de 28 de dezembro de 1988, que instituiu o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Onerosos e em seu artigo 10, dispõe que o imposto será pago “até a data da lavratura do instrumento que servir de base à transmissão, quando realizada no Município”, sem prejuízo de muitos outros casos que poderiam ser mencionados.

Como se vê, embora a jurisprudência seja pacífica em sentido contrário, são fartos os exemplos de legislações municipais que incorrem em afronta à Constituição.

4.2 Responsabilidade do tabelião, escrivão, demais serventuários de ofício sobre o recolhimento do ITBI

Como forma de assegurar o recolhimento do ITBI, muitas municipalidades, passaram a proibir que tabeliães, escrivães, notários e demais serventuários de ofício lavrassem, registrassem ou averbassem atos e termos relacionados à transmissão de bens imóveis antes do recolhimento do imposto.

No município de Vitória, ES, o artigo 43, do Decreto nº 12.882, que regulamenta o ITBI proíbe a lavratura, registro ou averbação pelos notários, oficiais de Registro de Imóveis, ou seus prepostos, para os atos e termos relacionados à transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, sem a prova do recolhimento do imposto, de acordo com a redação a seguir transcrita:

Art. 43. Não serão lavrados, registrados, inscritos ou averbados pelos notários, oficiais de Registro de Imóveis, ou seus prepostos, os atos e termos relacionados à transmissão de bens imóveis ou de direitos a eles relativos, sem a prova do recolhimento do imposto ou do reconhecimento administrativo da não-incidência na forma deste Decreto.

A norma parte de uma obrigação atribuída a terceiro, que é o notário, oficial de Registro ou seu preposto, para condicionar o pagamento do ITBI a situações que antecedem a concretização de seu fato gerador, sendo comumente relacionada aos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional que dispõem sobre a responsabilidade de terceiros.

O artigo 134, inciso VI, determina que nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício. Uma leitura rápida do referido artigo poderia levar à conclusão equivocada de que este serve como respaldo para normas como a do artigo 43, do Decreto Municipal 12.882 de Vitória.

Todavia, a aplicação do artigo 134 do CTN, em virtude de sua redação, está condicionada a situações em que há “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Portanto a norma do CTN pressupõe que não houve sucesso na cobrança do cumprimento da obrigação anteriormente, hipótese em que se responsabiliza o terceiro.

No caso do ITBI, a aplicação do artigo 134 foi distorcida para abarcar todas as cobranças do imposto, presumindo-se que não existe outro meio para que o fisco tome conhecimento de uma transação imobiliária e exerça seu direito à exação, senão através da exigência do comprovante de recolhimento do ITBI, pelo notário ou oficial de Registro de Imóvel.

É inverossímil supor que com tecnologias de informação tão avançadas à disposição do fisco, seria impossível tomar-se conhecimento sobre uma transmissão imobiliária para exigência do pagamento de ITBI. Disto, apenas se pode concluir que na tentativa de simplificar o procedimento para cobrança deste imposto, transferiu-se a responsabilidade de fiscalização tributária para os prestadores de serviço notarial e registral e incorreu-se na inconstitucionalidade de exigir o pagamento do imposto em situações que não correspondem com seu fato gerador.

O segundo dispositivo do Código Tributário Nacional relacionado, é o artigo 135, inciso I, segundo o qual, são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, as pessoas referidas no artigo 134, anteriormente mencionado. Assim, o artigo 135, do CTN atribui responsabilidade pessoal, às figuras descritas em seus incisos, em razão dos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A responsabilização nesta hipótese exige que dos atos praticados pelas pessoas elencadas nos incisos decorram obrigações tributárias. No caso dos notários, tabeliães e demais serventuários de ofício, a prática de seus atos depende primeiramente do exercício de atos dos particulares e destes sim decorrem obrigações tributárias. Portanto, não seria lícito afirmar que da prática dos atos de serventuários de ofício decorrem obrigações tributárias e do mesmo modo, não se poderia atribuir a responsabilidade do artigo 135, do artigo CTN.

Com isto, a regra de responsabilização dos prestadores de serviço notarial e registral como forma de obrigar o recolhimento do ITBI, utilizada no artigo 43, do Decreto nº 12.882, anteriormente mencionada e em outras normas municipais (o art. 152, do Decreto nº 52.703, do Município de São Paulo e o art. 8º, do Decreto nº 6.240, do Município de Belo Horizonte são outros exemplos) pende de respaldo legal e constitucional.

4.3 A (im)possibilidade de incidência do ITBI sobre a promessa de venda e compra de bens imóveis

Outra prática recorrente entre as municipalidades é a cobrança do ITBI sobre contratos de promessa de venda e compra. A questão foi levada à 15ª Câmara Cível, do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, no julgamento do recurso de apelação²³ interposto pela Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro. O caso versava sobre a cobrança de acréscimos moratórios, devido à falta de recolhimento do ITBI, por oportunidade da quitação do valor integral do imóvel, depois de realizada a promessa de compra e venda.

A desembargadora relatora, Maria Regina Nova, afirmou em seu voto que o fato gerador ITBI é a transmissão da propriedade e que essa transmissão apenas se opera com o registro da escritura de compra e venda do imóvel no Registro Geral de Imóveis. Assim, segundo tal raciocínio, até que ocorra o registro, o promitente comprador do imóvel não é proprietário do mesmo, ainda que já tenha adimplido completamente o contrato, porque a quitação do imóvel não tem o condão de transferir a propriedade.

Por outro lado, o mesmo Tribunal decidiu pelo prosseguimento da execução fiscal, em caso semelhante²⁴, isto é, de obrigação tributária relativa ao ITBI, originada de celebração de promessa de compra e venda. No acórdão, o relator, desembargador Gilberto Dutra Moreira reconhece que o Tribunal Estadual do Rio de Janeiro e os Tribunais Superiores firmaram entendimento no sentido de que a celebração de promessa de compra e venda não pode ser considerada ato equivalente à transmissão da propriedade para fins de constituição de fato gerador de ITBI.

Mas afirma também, que no caso caberia a antecipação da obrigação tributária do pagamento do imposto por tratar-se de fato gerador futuro, fundamentado no artigo 150, §7º, da Constituição Federal e no artigo 20, da 1364/88, com alteração da Lei 2.277, segundo o qual:

Art. 20 - O imposto será pago antes da realização do ato ou da lavratura do instrumento, público ou particular, que configurar a obrigação de pagá-lo, exceto nos seguintes casos:

VII - na promessa de compra e venda e na promessa de cessão, no prazo de trinta dias contados da data prevista no instrumento para a quitação total do preço.

²³ Apelação Cível nº 0430955-87.2013.8.19.0001, rel. Des. Maria Regina Nova, j.26, jul. 2016. TJ/RJ. Precedentes semelhantes: Apelação Cível nº 0191517-43.2010.8.19.0001, rel. Des. Geórgia de Carvalho Lima, j. 21 jul, 2016, TJ/RJ; Apelação Cível nº 373.929-34/2013-001, rel. Des. Lindolpho Morais Marinho, j.28, jul. 2016. TJ/RJ.

²⁴ Apelação Cível nº 0197373-85.2010.8.19.0001, rel. Des. Gilberto Dutra Moreira, j. 19 jul., 2016, TJ/RJ.

A norma municipal, expressamente, escolhe como critério temporal do ITBI momento anterior ao da lavratura e determina o prazo de trinta dias para o pagamento do imposto, na hipótese de promessa de compra e venda, a contar da data prevista no instrumento particular, ou público, para a quitação total do preço. Na visão do desembargador relator, e na da doutrina em seu voto mencionada, isto se justificaria por ser uma forma de evitar protelações e sonegações.

O acórdão ora abordado também se fundamenta na decisão monocrática proferida pelo ministro Ricardo Lewandowski, no Recurso Extraordinário com Agravo nº 793.919²⁵, que se reporta ao mesmo art. 20, VII, da Lei 1.364/88, do Município do Rio de Janeiro, decidindo no seguinte sentido:

É certo que este Tribunal possui jurisprudência no sentido de que a celebração de contrato de promessa ou de compromisso, seja de compra e venda de imóvel ou de cessão dos direitos relativos a imóvel, não constitui fato gerador para incidência do ITBI, conforme se depreende, por exemplo, dos julgamentos do AI 603.309-AgR/MG, Rel. Min. Eros Grau, e do RE 666.096-AgR/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia. Ocorre que o Código Tributário Municipal (art. 20, VII, Lei 1.364) trata, em verdade, do momento em que o imposto deverá ser recolhido e não de seu fato gerador, que é disciplinado em outros artigos da mesma norma municipal. Nesse contexto, observo que essa Corte já concluiu pela constitucionalidade da cobrança antecipada de tributo, por encontrar apoio no art. 150, § 7º, da CF, desde que esteja prevista em lei ordinária. Com essa orientação, destaco os seguintes precedentes, entre outros: ADI 2.044-MC/RS, Rel. Min. Octávio Gallotti; RE 194.382/SP, rel. Min. Maurício Corrêa; RE 213.396/SP e ADI 1.851/AL, Rel. Min. Ilmar Galvão; RE 598.070/RS, Rel. Min. Celso de Mello; RE 499.608-AgR/PI, de minha relatoria.

Neste julgado, o relator dá provimento ao recurso interposto pelo Município do Rio de Janeiro e justifica a cobrança antecipada do ITBI, com a tese ou a ideia de que o artigo da lei municipal se refere ao momento do recolhimento do imposto e não ao seu fato gerador, utilizando como base, precedentes a respeito de substituição tributária e ICMS e o parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal²⁶. Este dispositivo constitucional, que autoriza a lei a atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária, a condição de responsável pelo pagamento de contribuição ou imposto, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, foi incluído no ordenamento jurídico, pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

Ocorre que as alterações trazidas pela EC nº 3 de 1993 não se reportam ao ITBI. A exposição de motivos da referida emenda constitucional menciona a expressamente as contribuições relativas a categorias profissionais ou econômicas e no que tange aos impostos,

²⁵ Recurso Extraordinário com Agravo nº 793.919 Rio de Janeiro, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j.05 fev., 2014, STF.

²⁶ Constituição Federal, artigo 150, parágrafo 7º: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

apenas faz menção ao o imposto estadual sobre a produção industrial, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços e que em relação a este imposto, institui o “sistema de cobrança no destino” ²⁷. Por isso, entende-se que a intenção do constituinte, ao realizar a alteração do parágrafo 7º, do artigo 150, da Constituição Federal foi a de criar uma sistemática voltada ao ICMS, não cabendo aplicá-la ao ITBI, até porque estes são impostos com características bastante distintas.

De todo modo, a decisão monocrática do ministro Ricardo Lewandowski foi posteriormente reformada pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, que deu provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário com agravo nº 759.964²⁸, nos termos do voto do relator, o ministro Edson Fachin. Segundo o acórdão, a cobrança de ITBI é devida no momento do registro da compra e venda na matrícula do imóvel e a jurisprudência do STF considera ilegítima a exigência do ITBI em momento anterior ao registro do título de transferência da propriedade do bem. Assim, a decisão considerou como indevida, a cobrança do ITBI baseada em promessa de compra e venda.

²⁷ Emenda Constitucional nº 3, de 1993, Exposição de Motivos: “Em relação ao imposto estadual, sobre a produção industrial, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, institui-se o sistema de cobrança no destino, com vistas ao combate aos desequilíbrios regionais de renda e ao fortalecimento das economias estaduais mais vulneráveis”.

²⁸ AG.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 759.964, Rio de Janeiro, rel. Min. Edson Fachin, j. 15 set. 2015, STF.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O ITBI é o imposto incidente 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 cessão de direitos a sua aquisição, de acordo com o artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, que atribui competência aos Municípios para instituir tal tributo.

Historicamente, o atual Imposto sobre a Transmissão *inter vivos* deixou de incidir sobre o negócio jurídico da compra e venda de bens imóveis, como era desde a sua introdução no Direito brasileiro em 1809. Quando, em meados do século XIX, surgiu a preocupação de registrar e conferir publicidade à propriedade imobiliária no território nacional foi criado um sistema registral e o ITBI passou a recair sobre o ato da transmissão imobiliária, ato jurídico solene, que se concretiza com o registro.

Seguindo-se o esquema da regra matriz de incidência tributária, temos no antecedente da norma, uma linguagem descritiva, em que se reúnem os elementos da realidade fática qualificados como fatos jurídicos e se determinam os limites de espaço e tempo a que ficam condicionados tais fatos. Por isso, afirma-se que o antecedente da norma é composto pelos critérios material, especial e temporal. Já no consequente da norma, há a linguagem prescritiva, porque regula os direitos e obrigações oriundos da subsunção do fato à norma. Assim, o consequente contém os critérios pessoal e quantitativo.

O critério material descreve abstratamente a situação de fato ou estado de fato de cunho econômico (evento) que ocasionará o cabimento da aplicação e se encontra sempre formado por um verbo mais seu complemento. O critério material do ITBI contém os verbos “transmitir” e “ceder”, com seus respectivos complementos, cujos núcleos são “bens imóveis”, “direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia” e “direitos a sua aquisição”.

O verbo transmitir significa “transportar, conduzir, fazer passar, propagar-se”, “transferir oficialmente uma propriedade a outrem” e quando relacionado aos seus complementos no contexto ora analisado reporta-se ao ato de transmissão do imóvel em que se adquire a propriedade. Por sua vez, a aquisição da propriedade imobiliária no ordenamento jurídico pátrio ocorre com o registro do título translativo no Registro de Imóveis. Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel, de acordo com o parágrafo primeiro do artigo 1.245, do Código Civil.

Bens imóveis são o solo, suas edificações e aquilo que por sua própria natureza não possa ser transportado sem deterioração, de modo que sua definição não gera maiores dúvidas.

Direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia podem ser a servidão, o direito do promitente comprador e, quando onerosos, a superfície, o usufruto, o uso e a habitação. A transmissão desses direitos também ocorre com o registro no Cartório de Registro de Imóveis e não se refere à constituição de direitos reais em sua origem, isto é aos direitos reais originários. Trata-se da transmissão dos direitos de gozo ou de fruição, o que se perfaz com a alienação, por alguém que já tenha um direito real (diferente da propriedade) sobre um determinado imóvel, a outrem.

A segunda parte do artigo 156, II, “ceder direitos à sua aquisição”, trata da incidência do ITBI sobre operações em que o proprietário cede não o bem imóvel em sim, mas o direito de adquiri-lo. Um exemplo desta cessão é o compromisso de compra e venda de imóvel, ou contrato de promessa, no qual o vendedor continua titular do domínio, mas se obriga a alienar o imóvel ao comprador.

A cessão também exige o requisito da formalidade referente ao registro imobiliário para a caracterização do critério material. Todavia, nesta hipótese, o que se tributa é a cessão que o promitente comprador efetiva, com relação ao seu direito de adquirir o imóvel a um terceiro, ou seja, uma vez firmado o contrato de promessa, caso o promitente comprador queira ceder o seu direito à aquisição do imóvel a outrem, sobre esta operação incidirá o ITBI.

O critério temporal informa o instante no qual acontece o fato descrito pela norma. A este respeito, o artigo 116, do CTN distingue entre situações de fato e de direito, estabelecendo que para as situações de fato, o critério temporal consistirá no momento em que se observam as circunstâncias materiais necessárias para a produção de efeitos que sejam próprios a este acontecimento. Já para as situações jurídicas, determina o Código, que o fato tributado ocorre no momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

No que se refere à transmissão imobiliária, esta consiste em um ato jurídico solene, porque depende de uma formalidade. Logo, o critério temporal do ITBI apenas poderia se enquadrar na segunda hipótese conferida pelo artigo 116, do CTN, de modo que surge o direito subjetivo do Estado no momento em que a situação jurídica da transmissão imobiliária fica definitivamente constituída.

O critério espacial é evidenciado pelos elementos que indicam o espaço onde pode ocorrer o fato tributável. O ITBI, de acordo com a Constituição Federal (art. 156, §2º, inciso II), compete ao Município da situação do bem.

O critério quantitativo apresenta as informações sobre o valor da prestação pecuniária objeto da relação jurídica tributária, que é obtido a partir de uma base de cálculo e de uma alíquota determinada. A base de cálculo consiste em uma grandeza, cuja finalidade é evidenciar a intensidade do comportamento do fato jurídico e, no que tange ao ITBI, é obtida através do valor do bem objeto da operação tributada, que é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, a teor do artigo 38, do Código Tributário Nacional. Valor venal é aquele alcançado pelo imóvel, nas condições normais de mercado, que normalmente vem presumido pelos Municípios em tabelas anexas às leis instituidoras do IPTU. Já a alíquota consiste na parcela, ou na quota que o Estado irá recolher para os cofres públicos e aliada à base de cálculo, leva ao valor do tributo. A alíquota do ITBI, de acordo com o artigo 39, do Código Tributário Nacional, obedece aos limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação.

No critério pessoal, verificamos os sujeitos ativo e passivo, que compõem a relação jurídica tributária. O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de reclamar a prestação pecuniária, que para o ITBI é o Município onde se localiza o bem imóvel. O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica obrigada ao adimplemento da obrigação tributária. Tratando-se do ITBI, normalmente o sujeito passivo é o contribuinte, que possui relação direta com o fato tributado. Mas uma prática comum entre os municípios tem sido a de aplicar a responsabilidade tributária de terceiros, prevista pelos artigos 134 e 135, ambos do CTN para obrigar de tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício a condicionarem a lavratura de escritura pública de compra e venda e a realização do registro imobiliário, ao prévio recolhimento do ITBI.

Os artigos 134 e 135 do CTN, porém, não são aptos a fundamentar as normas municipais que condicionam a lavratura, o registro a inscrição ou a averbação, ao pagamento do ITBI. O artigo 134 se refere a hipótese de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, pressupondo que não houve sucesso na cobrança do cumprimento da obrigação anteriormente. Logo, não se aplica à exigência do ITBI previamente à transmissão do bem.

Já a responsabilização pelo artigo 135, inciso I, exige que dos atos praticados pelas pessoas elencadas nos incisos decorram obrigações tributárias, enquanto a prática de atos

pelos notários, tabeliães e demais serventuários de ofício, depende primeiramente do exercício de atos dos particulares e destes sim decorrem obrigações tributárias.

Disto se pode concluir que as normas municipais que atribuem aos prestadores de serviço notarial esta responsabilidade fiscal e ainda, que determinam o recolhimento do ITBI anteriormente ao registro do título translativo no Registro de Imóveis, apenas possuem uma razão pragmática, foram criadas para que o fisco municipal não tivesse de se concentrar em outro meio de organizar-se e tomar conhecimento sobre as transações imobiliárias ocorridas em seu território. Além disso, parte-se da pressuposição da má-fé do contribuinte, ou seja, de que este, uma vez munido da escritura de compra e venda, ou mesmo do instrumento particular do negócio jurídico, irá protelar para efetivar o registro ou mesmo, abster-se de fazê-lo, com a finalidade de eximir-se do pagamento do ITBI. Este, contudo, não é um argumento jurídico.

Trata-se de uma argumentação que não pode ser sustentada em um Estado Democrático de Direito, porque não encontra respaldo legal ou constitucional no ordenamento jurídico e mesmo porque, transfere para o contribuinte um ônus que decorre de um problema atinente ao dever de fiscalizar. Nesse sentido, nota-se que houve uma inversão lógica: alterou-se a interpretação da norma constitucional e adaptaram-se as normas legais para que estas se enquadrassem à realidade do aparato administrativo, em vez de adaptá-lo para obedecer ao que determinam as normas legais e a Constituição.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- AZEVEDO, Álvaro Vilaça. **Teoria Geral dos Contratos Típicos e Atípicos: Curso de Direito Civil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- DA COSTA, Antônio José. **A regra-matriz de incidência do ITBI**. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 1996, 126 pág., Tese de Doutorado.
- DE CASTRO, Flávia Lages. **História do Direito Geral e Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil, vol. I: Parte Geral**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. **Novo Curso de Direito Civil, vol. I: Contratos em Espécie**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Direito das Coisas, Vol. 5**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- GRAVE, João; NETO, Coelho. **Lello Universal Novo dicionário encyclopédico luso-brasileiro**. Lello & irmão, sem ano.
- MACEDO, José Aberto de Oliveira. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. **ITBI – Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais**. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2009., 224 pág., Dissertação de Mestrado.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil. Direito das Coisas**. 20. ed. São Paulo, Saraiva, 1981.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2005.

TREVISAN, Rosana (Coord.). **Michaelis Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. Melhoramentos, 2015. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/busca?id=jO1v5>> Acesso em: 20 de jul. 2016.

WOLKMER, Antônio Carlos. **História do Direito no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.