

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

DIREITO TRIBUTÁRIO

**IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS EM ARREMATAÇÕES
JUDICIAIS**

RAQUEL CALMON TRISTÃO GUZANSKY

SÃO PAULO

2015

RAQUEL CALMON TRISTÃO GUZANSKY

**IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS EM ARREMATAÇÕES
JUDICIAIS**

Monografia apresentada como exigência para
obtenção do grau de Pós-Graduação em
Direito Tributário da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo.

Orientadora: Íris Vânia Santos Rosa

São Paulo

2015

"O único fim dos tribunais é o de manter a sociedade no seu estado atual."

(Liev Tostoy)

RESUMO

Pretende-se com este trabalho verificar os aspectos teóricos, embasados na doutrina e legislação pátria com relação ao imposto sobre a transferência de bens imóveis, relacionando-o ao instituto das Arrematações Judiciais em Hastas Públicas. A relação da tributação entre o Município e as pessoas sujeitas ao referido tributo, o objeto da relação tributária - a obrigação tributária principal e acessória - sua natureza jurídica, bem como a observância da estrutura antecedente e conseqüente da norma jurídica tributária, qual seja, os aspectos dos critérios de incidência do referido imposto, baseados na regra matriz de incidência tributária criada pelo Ilmo. Prof. Paulo de Barros Carvalho, correlacionados, com o instituto das arrematações judiciais. Apresenta-se também no presente trabalho aspectos polêmicos como, se há, de fato, ou não, incidência do imposto aqui discutido, bem como o valor a ser inserido sobre a base de cálculo - valor venal, valor de referência e valor da arrematação e inclusive se o deverá o ITBI sub-rogar-se no valor total arrematado.

Palavras-chave: Imposto sobre Transferência de Bens Imóveis - ITBI, Arrematações Judiciais

ABSTRACT

Pretense with this work to investigate the theoretical aspects, based on doctrine and native Brazilian legislation regarding the tax on transfer of immovable property with particular focus on the occurrence of transfer through judicial auction. The relationship between the Municipal taxing authority and persons subject to such tax, the object of the tax ratio - the main and ancillary of the tax obligation - the legal nature, as well as compliance with the structure of previous and consequent tax rule, which is, aspects of incidence criterious of that tax, based on tax incidence matrix rule created by the Hon. Prof. Paul de Barros Carvalho, correlated with the institute of a public auction. Also presents itself in the present work as controversial aspects, if there is, in fact, or not, incidence of tax discussed herein, as well as the value to be inserted on the basis of calculation - market value, the reference value and value of the auction.

Keywords: tax on transfer of immovable property, judicial auction

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	7
2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA.....	8
3 SISTEMA NACIONAL TRIBUTÁRIO.....	9
3.1 ITBI e a Constituição Federal de 1988.....	11
3.1.1 Princípios constitucionais tributários cabíveis ao ITBI.....	12
3.1.1.1 Princípio da legalidade tributária.....	12
3.1.1.2 Princípio da anterioridade tributária.....	13
3.1.1.3 Princípio da isonomia tributária.....	14
3.1.1.4 Princípio da vedação de efeitos confiscatórios.....	15
3.1.1.5 Princípio da imunidade recíproca.....	16
3.1.1.6 Princípio da imunidade de templos.....	17
3.2 ITBI e o Código Civil.....	18
3.3 ITBI e o Código Tributário Nacional.....	19
3.4 ITBI e a Lei de Registros Públicos - Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973.....	21
3.5 ITBI e a legislação municipal de São Paulo.....	22
4 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	23
4.1 Critério Material.....	25
4.2 Critério Espacial.....	26
4.3 Critério Temporal.....	27
4.4 Critério Pessoal.....	27
4.5 Critério Quantitativo.....	28
4.5.1 Base de cálculo.....	29
4.5.2 Alíquota.....	29
5 ARREMATAÇÃO JUDICIAL EM HASTA PÚBLICA.....	30
5.1 Aquisição originária ou derivada?.....	30

5.2 Polêmica quanto ao critério temporal	32
5.3 Polêmica quanto ao critério quantitativo: valor venal, valor de referência ou valor da arrematação?	34
6 CONCLUSÃO.....	37
REFERÊNCIAS	38

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo a análise do ITBI - imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, no âmbito constitucional, bem como das leis complementares e ordinárias, correlacionando-o, ao fim, com o instituto da arrematação judicial em hasta pública e suas peculiaridades.

No primeiro momento, faremos uma breve evolução histórica do referido imposto, para passarmos ao estudo do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e Sistema Nacional Tributário, sua previsão, limitações e princípios constitucionais, bem como sua previsão discriminada na Lei 5.172/1996 - Código Tributário Nacional e Legislação do Município de São Paulo e seu aspecto material e temporal na sob a luz do Código Civil de 2002 - Lei 10.406/02 e Lei dos Registros Públicos - Lei 6.015/73.

Após, estudaremos a Regra Matriz de Incidência Tributária trazida pelo Ilmo. Professor Paulo de Barros Carvalho, delimitando o ITBI em todos seus aspectos: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

Por fim, analisa-se o imposto objeto do presente estudo correlacionando-o o instituto da arrematação em hastas públicas e seus aspectos controvertidos e polêmicos, tais quais (i) o momento da incidência do referido tributo; (ii) a controvérsia do critério quantitativo utilizado pelo Município paulista e; (iii) se de fato a instituição do ITBI em arrematações em hastas públicas é obrigatória ou não.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

No plano histórico, o Imposto sobre Transmissão Imobiliária surgiu no século XIX, mais precisamente por meio do Alvará de 3 de Junho de 1809, a sisa (Serviços de Impostos de Sua Alteza) incidente sobre tráfico de escravos ladinos, bem como sobre as transações com bens de raiz., No referido alvará restou delimitado o imposto em todos critérios utilizados hodiernamente, material, temporal, espacial, pessoa e quantitativo.

Apesar da Carta Política de 1824 não mencionar referido imposto, o Ato Adicional de 1934 instituiu referida sisa sobre transação com bens de raiz a favor das Províncias e dos Municípios, com exceção do Município do Rio de Janeiro. (HARADA, Kiyoshi. ITBI - Doutrina e Prática. Prefácio. São Paulo: Atlas. 2010)

Nos anos que sobrevieram, o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis trouxe facetas provincianas, municipais e estaduais, sendo que a Constituição Republicana de 1891 trouxe sua previsão constitucional, persistindo até a Constituição hodierna, alterando-se tão-somente sua base de incidência.

Com o advento da Carta Magna de 1988, o ITBI passou a ter caráter impositivo exclusivamente municipal, incidindo sobre a transmissão *inter vivos* e à título oneroso de bens imóveis e de direitos reais, com exceção dos direitos de garantia e cessão dos direitos a sua aquisição.

3 SISTEMA NACIONAL TRIBUTÁRIO

Temos por Sistema Nacional Tributário "um conjunto de normas constitucionais de natureza tributária inserido no Sistema Jurídico Global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição" (HARADA, 2010, p.5).

Oriundo da teoria de Kelsen, onde as normas expressam meramente um ato de vontade, porém, em sentido objetivo a norma é expressão subjetiva de quem a formulou, sendo necessária sua formulação através de autoridade competente para fazê-lo, conferindo fundamento de validade à norma.

Neste sentido, toda norma extrai sua validade de outra norma, que conteria seu fundamento de validade, até se chegar a uma norma hipotética primária, qual seja, a Carta Magna, Emendas Constitucionais, fundante de toda ordem jurídica, descrita como uma "estrutura escalonada de normas", que por sua vez podem ser subdivididas em normas primárias e normas secundárias: as normas primárias contendo sentidos fundamentais ao passo que as secundárias consistem em "derivações lógicas das normas primárias, e sua enunciação só teria sentido para uma melhor explicação do Direito" (CALMON, Sacha. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Forense. 12ª Ed. Rio de Janeiro. p. 18).

O Ilmo. Prof. Paulo de Barros Carvalho traz brilhante e crítico ponto de vista acerca do dito "sistema":

"Dentro desta análise semiótica do sistema, o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem jurídica pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. No sistema normativo do direito temos que o aspecto sintático se apresenta nas articulações das normas entre si. É sintática a relação entre a norma da Constituição e aquela da lei ordinária, assim como puramente sintático é o vínculo entre a regra que estipula o dever e a outra que veicula a sanção. Se ordem sintática, também, a estrutura intranormativa e, dentro dela, o laço condicional que une antecedente (hipótese) ao consequente. Por sua vez, semântica jurídica é o campo das significações do direito (...) a ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que ela regula. Mas, para além do estudo da arrumação dos termos jurídicos dentro da fraseologia da lei(sintaxe) e da pesquisa dos seus significados (semântica), o conhecimento da

linguagem do direito supõe a indagação da maneira como os sujeitos a utilizam dentro da comunidade em que vivem (pragmática). Como motivar a conduta, realizando os valores da ordem jurídica, é o grande tema da pragmática.(...)Observado segundo esses padrões, o direito posto não alcançaria o status de sistema, reservando-se o termo para designar a contribuição do cientista, a atividade do jurista que, pacientemente, compõe as partes e outorga ao conjunto o sentido superior de um todo organizado. Ordenamento e direito positivo, de um lado, sistema e Ciência do Direito, de outro, seriam binômios paralelos, em que os dois últimos termos implicam os primeiros. Ora, a despeito de tomar as criações terminológicas como precioso recurso para a construção da descritividade própria do discurso científico, não vejo como se pode negar a condição de sistema a um estrato de linguagem tal como se apresenta o direito positivo.(...)Ali, onde houver um texto, haverá sempre a possibilidade de interpretá-lo, de reorganizá-lo, de repensá-lo, dando origem a novos textos de nível linguístico superior. Sistema é o discurso da Ciência do Direito, mas sistema também é o domínio finito, mas indeterminável, do direito positivo. (...)Assim sendo, as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo o princípio unificador. Trata-se de direito posto, que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva.". (CARVALHO, 2013, p.216/218)

Por conseguinte, com a evolução das constituições até a presente de 1988, restou adotado no Brasil o sistema da repartição federativa e, com relação ao Sistema Constitucional foi outorgada à Lei Maior a formulação básica do Sistema Tributário Nacional previsto no Título IV - Da tributação e do Orçamento, prevendo os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar, o cabimento das leis complementares, bem como a competência exclusiva da União, Estados membros, Municípios e Distrito Federal à instituir e legislar sobre impostos pré-estabelecidos, tendo restado referida competência quanto ao ITBI aos Municípios.

A principal finalidade do referido Sistema Constitucional Tributário está em manter a harmonia entre a Constituição Federal e Emendas Constitucionais com as leis infraconstitucionais e por sua vez com os atos políticos normativos, conforme previsto nos artigos 145 a 192 da Constituição Federal de 1988.

3.1 ITBI e a Constituição Federal de 1988

Anteriormente, na conforme a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, o artigo 23, I, conferia aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ITBI:

"Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:

I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sôbre imóveis, exceto os de garantia, bem como sôbre a cessão de direitos à sua aquisição;"

Com o advento da Constituição de 1988 o artigo 156, II conferiu ao Município a competência exclusiva para instituir (e legislar) Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis:

"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 [...]"

Deste modo, apesar do artigo 35 do Código Tributário Nacional - Lei 5.172/66, conferir aos Estados a competência sobre a transmissão dos bens imóveis e de direitos a eles relativos, "acha-se recepcionado pelo artigo 156, II, da CF, cujo conteúdo é menor do que aquele expresso no citado artigo 35. Em relação ao ITCMD estadual, poder-se-ia argumentar que o mencionado artigo 35 não foi recepcionado porque a Constituição de 1988 alargou o campo de incidência desse imposto que passou a abranger a transmissão de quaisquer bens ou direitos e não apenas a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos. Neste caso, é de ser aplicado o princípio da autonomia político-administrativa do ente político (...)" (HARADA, 2010, p.125).

Por fim, faz-se necessário especificar as limitações ao poder de tributar dos Órgãos competentes, para, então, adentrarmos com especificidade quanto ao ITBI.

3.1.1 Princípios constitucionais tributários cabíveis ao ITBI

Os artigos 150, 151, 152 (princípios e imunidades constitucionais tributárias) e, 153 a 156 (delimitação ao poder de tributar, decorrente da repartição da força tributante estatal entre as esferas políticas) da Lei Maior trazem os comandos principiológicos prestigiados pelo legislador constituinte.

São, assim, verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra ao poder tributário do Estado, assumindo faceta de limitação ao poder de tributar. Em jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, as limitações ao poder de tributar deverão ser tratadas como cláusulas pétreas, insuscetíveis, assim, de supressão ou excepcionalização, mesmo que por Emenda Constitucional.

3.1.1.1 Princípio da legalidade tributária

Trata-se de princípio de origem política, visando inibir a atividade tributária opressiva do governo. Deste modo, o princípio da legalidade tributária sugere o consentimento popular para a cobrança dos tributos: "*No taxation without representation*".

Sobre o consentimento popular, Hugo de Brito Machado é pontual: "No Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação" (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 29. ed. p.35).

Tal princípio é tão importante que Ruy Barbosa Nogueira aduz: "O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário". (Direito Tributário. p. 139)

Deste modo, no plano axiológico, referido princípio é valorado pelos ideais da segurança jurídica e justiça: "*Nullum tributum sine lege*", traduzido pelo artigo 5º, II da Constituição Federal (Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei), deste modo, todo tributo depende de lei para ser instituído e majorado.

O artigo 150, I, CF/88, dispõe que "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I. Exigir ou

aumentar tributo sem lei que o estabeleça.". O artigo 97 da Lei Maior, por sua vez, estabelece que somente a lei pode estabelecer:

- “I. a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II. a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III. a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;
- IV. a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
- V. a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI. as hipóteses da exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

Deste modo, à luz do artigo 97 e seus incisos, do Código Tributário Nacional, caberá à lei ordinária, a ser instituída pelo poder tributante competente para instituir seus tributos previstos pela Carta Magna, sendo que a lista supramencionada é tida como taxativa - "*numerus clausus*".

3.1.1.2 Princípio da anterioridade tributária

Referido princípio é corolário da segurança jurídica, vez que sua função é evitar a chamada "tributação surpresa", de modo que evite que o contribuinte se veja diante de inesperada cobrança tributária. Dispõe o artigo 150, III da Carta Magna:

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

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [...]"

Deste modo, a alínea "a" refere-se à irretroatividade tributária, de modo que é vedada a cobrança tributos cujo fato gerador tenha ocorrido antes do início da vigência da lei que a houver instituído ou aumentado.

Por outro lado, a alínea "b", também chamado de princípio da anterioridade, veda a instituição ou majoração de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja lei publicada para a instituir ou aumentá-lo. Deste modo, fica facultado ao ente federativo a criação de tributo de sua competência, entretanto, sua cobrança fica dilatada para o próximo exercício ao da publicação da lei.

Por fim, a alínea "c", chamada de anterioridade nonagesimal ou mitigada, refere-se à vedação da cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da lei que a instituiu ou aumentou, sem prejuízo a alínea "b". Nas palavras de Alexandre Moraes "[...] o princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal não exclui a incidência do tradicional princípio da anterioridade, determinando o artigo 150, III, "c", que ambos sejam aplicados conjuntamente, ou seja, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano.". (MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional, 23. ed.,p. 863)

3.1.1.3 Princípio da isonomia tributária

Este princípio tem por base o artigo 5º da Lei Maior, no qual "todos são iguais perante a lei", reforçado mais especificamente pelo artigo 150, II do mesmo dispositivo constitucional o qual prevê que é vedado à União "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos".

Referido princípio deve ser relativizado e, nas palavras de Silvio Santos Faria tem por primordial finalidade o respeito à capacidade contributiva de cada um, de forma genérica e igual para todos os que se encontrem em situação idêntica, tratando-se, assim, de tratamento igual para indivíduos iguais, e não tratamento igual para todos indistintamente. (Problemas jurídicos e econômicos da tributação. Salvador: Livraria Progresso, 1958, p. 21-22).

3.1.1.4 Princípio da vedação de efeitos confiscatórios

Preconiza o inciso IV do artigo 150 da Carta Magna a vedação utilizar tributo com efeito de confisco". Trata-se de princípio que gera grande dúvida, seja pelo conceito de confisco, do latim *confiscatio*, que atrela a a apropriação por parte do Estado, de um bem, vinculando-se com condão punitivo; seja por ser excessivamente oneroso, detenha impressão de penalidade; seja por absorverem o valor da propriedade, aniquilando a empresa ou impedido o exercício de sua atividade lícita e mora.

José Eduardo Soares de Mello aduz que "O poder público há que se comportar pelo critério da razoabilidade a fim de evitar as insolvências, as quebras das pessoas jurídicas, bem como permitir a subsistência das pessoas físicas posto que a tributação não pode cercear o pleno desempenho das atividades privadas e a dignidade da pessoa humana" (MELLO, 1989, p.161. 32.5)

Ives Gandra, por sua vez, esclarece o tema: "Se o nível da carga tributária for de tal ordem que o contribuinte esteja sujeito à transferência de renda e de bens para o Estado, prejudicando a sua própria capacidade de subsistir ou de investir, estar-se-á, claramente, perante hipótese que caracteriza confisco". (MARTINS, 1989, p. 54.)

Deste modo, a matéria deve ser analisada à luz do princípio da capacidade econômica do contribuinte, em conjunto com a razoabilidade, conforme assertivamente afirma Kiyoshi Harada:

"Enfim, para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se, em primeiro lugar, avaliar a capacidade econômica do contribuinte. Se está além de sua capacidade contributiva, o tributo é confiscatório. Porém, se não estiver além, apesar de sua excessiva onerosidade, deve-se, em um segundo momento, verificar se essa onerosidade se harmoniza com o conjunto de princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, de liberdade de iniciativa, da função social da propriedade, etc. (HARADA, 2010, p.38)".

3.1.1.5 Princípio da imunidade recíproca

Traz o inciso VI do artigo 150 a vedação dos entes políticos de instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros, bem como os parágrafos 2 e 3 dispõem sobre à extensão da referida imunidade às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público:

"Art. 150. [...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]

VI. Instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda e serviços, uns dos outros. [...]

§2. A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel."

Com relação ao ITBI, Valéria Furlan se manifesta:

"Em tese, o contribuinte constitucionalmente possível do ITBI pode ser qualquer das partes envolvidas nas operações que tenham por objeto a transmissão onerosa de imóvel (CTN, art. 42). Na praxe, as leis municipais elege o adquirente como contribuinte do ITBI nas referidas operações. Nas cessões de direito à aquisição de imóvel, o cedente costuma figurar legalmente como contribuinte. Logo, somente quando o adquirente do imóvel for pessoa política de direito público, aplica-se a imunidade recíproca (artigo 150, VI, a, da CF 88). Do contrário, isto é, quando o imóvel a ser adquirido por pessoa privada pertencer ao domínio público, será devida a incidência do imposto. Nesse sentido, também explicita nossa Lei Maior: "Art. 150. (...) § 3º - As vedações do inciso VI, 'a', e do parágrafo anterior não (...) exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel". Bem como a Súmula nº 75 do STF: "Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão inter vivos, que é encargo do comprador. "Por fim, a despeito da impropriedade terminológica, convém ressaltar mais um caso de imunidade do ITBI, qual seja:"Art. 184. (...) § 5º

São isentas de impostos federais, estaduais, e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária" (grifamos). A nosso sentir, a desapropriação não é efetivada pelo proprietário, logo, não se lhe pode atribuir a condição de contribuinte por fato que não realizou e que, por igual razão, não se configura como fato gerador de imposto. Nesse contexto, tivemos a oportunidade de assim nos manifestar: Se isso não bastasse, salientamos que imposto algum poderá ter como hipótese de incidência o cumprimento ou o descumprimento de um dever. Basta lembrar o fenômeno da tributação: o contribuinte não pode impedir o nascimento da obrigação tributária após ter realizado o fato imponible; tem, todavia, plena liberdade para realizar ou não o fato que dará nascimento ao tributo. Suprimida essa liberdade, sempre que se tratar da realização de uma conduta que deriva do cumprimento ou descumprimento de um dever legal, não se pode falar em fato imponible ou fato jurídico tributário (10). Em suma, a transmissão imobiliária decorrente de desapropriação não configura fato gerador do ITBI realizável pelo proprietário do bem imóvel, uma vez que essa transmissão advém da aplicação da lei pelo Poder Executivo. A transmissão onerosa de imóvel, para fins de ITBI, deve ser emanada da manifestação de vontade do alienante e do adquirente ou, ao menos, deste último, para que ele possa figurar como contribuinte do imposto. Na desapropriação, todavia, há a subordinação da vontade de um à do outro, no estrito cumprimento de um dever legal, razão pela qual o alienante não pode figurar como contribuinte. Doutro lado, em face da imunidade das pessoas políticas de direito público, o ente público adquirente do imóvel em decorrência da desapropriação também não poderá constar em lei como contribuinte do ITBI. Nossa Suprema Corte, por oportuno, já decidiu que não incide ITBI na transmissão do imóvel desapropriado por se tratar de aquisição originária da propriedade (RDA 73/156 e 73/160). Nada obstante, entende ser devido o imposto na retrocessão (Súmula n. 111, STF): "é legítima a incidência do imposto de transmissão "inter vivos" sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação." (<http://www.fiscosoft.com.br/a/67gg/imposto-sobre-a-transmissao-onerosa-de-bens-imoveis-itbi-breve-panorama-da-visao-tradicional-que-se-perpetua-valeria-furlan>)"

.1.1.6 Princípio da imunidade de templos

Visando a proteção de crenças e credos, nossa Carta Magna concedeu imunidade implícita aos templos religiosos, independente de sua denominação, vedando a instituição de

impostos sobre "templos de qualquer culto".

Importante frisar que para a atual jurisprudência, referida imunidade vai além do prédio onde se realiza a prática religiosa:

"Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido". (RE 325822/SP, Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 14-05-2004)".

Entretanto, tal imunidade deve ser vista com reservas, vez que a interpretação ampla desta imunidade não pode sugerir tolerância com relação aos abusos perpetrados por pessoas mal intencionadas revestidas sob o manto da religião, devendo-se provar diretamente a manutenção da atividade-fim do templo religioso para a obtenção da imunidade.

3.2 ITBI e o Código Civil

Dispõe o artigo 156, II da Lei Maior que 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.

Por sua vez, a transmissão da propriedade imobiliária, a qualquer título, para ter validade necessita da transcrição no registro imobiliário, por força do que dispõe o Código Civil que estabelece a respeito da aquisição pelo registro do Título: "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."

Reforçando o entendimento, igualmente o STJ se manifestou:

"ITBI. Fato gerador. CTN, art. 35, e Código Civil, arts. 530, I, e 860, parágrafo único. Registro imobiliário. 1. O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da lei civil, com o registro no cartório imobiliário. 2. A cobrança do ITBI sem obediência dessa formalidade ofende o ordenamento jurídico em vigor. 3. Recurso ordinário conhecido e provido" (STJ, 2a T., ROMS 10.650/DF, rei. Min. PEÇANHA MARTINS, j. 16.06.2000, DJ 04.09.2000, p. 135) .

Vislumbra-se, assim, que perante o Código Civil, a transferência do bem imóvel se dá somente perante a transcrição do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis.

3.3 ITBI e o Código Tributário Nacional

De forma genérica, a fim de delimitar os aspectos elementares do referido imposto, os artigos 35 e 38 a 42 da Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional dispõem acerca do referido imposto objeto do presente trabalho, de modo que delimitam os aspectos material, temporal, espacial (antecedentes) pessoal e quantitativo (consequentes), que será objeto no capítulo 4 deste trabalho.

Ainda, conforme já dito no subcapítulo nº 3.1, apesar do referido dispositivo legal conferir aos Estados a competência sobre a transmissão dos bens imóveis e de direitos a eles relativos, "acha-se recepcionado pelo artigo 156, III, da CF, cujo conteúdo é menor do que aquele expresso no citado artigo 35. Em relação ao ITCMD estadual, poder-se-ia argumentar que o mencionado artigo 35 não foi recepcionado porque a Constituição de 1988 alargou o campo de incidência desse imposto que passou a abranger a transmissão de quaisquer bens ou direitos e não apenas a transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos. Neste caso, é de ser aplicado o princípio da autonomia político-administrativa do ente político [...]" (HARADA, 2010, p.125).

Importante frisar que, para os fins do presente trabalho, foram suprimidos os artigos 36 e 37, referentes à hipótese de não incidência, tendo em vista que tratam exclusivamente das questões de fusão e incorporação, que em muito se diferenciam da aquisição tida como originária decorrente da arrematação judicial.

Sendo assim, dispõem os referidos artigos:

"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.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

[...]

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

Art. 39. A alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação. (Vide Ato Complementar nº 27, de 1966).

Art. 40. O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

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

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

O Código Tributário Nacional, no parágrafo primeiro, de seu artigo 113, estabelece que: "A obrigação tributária é principal ou acessória", sendo que, "§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente."

É este o entendimento doutrinário, como o do I. ODMIR FERNANDES:

"O momento da ocorrência do fato gerador do imposto de transmissão inter vivos, de competência municipal, surge com a materialização da transmissão da propriedade do imóvel, pelo registro imobiliário, conforme entendimento dos Tribunais Superiores. A doutrina entende que a obrigação surge com o ato ou negócio jurídico necessário e suficiente à transmissão dos direitos sobre o imóvel" (Código Tributário Nacional comentado; Obra coletiva, coordenada por Vladimir Passos de Freitas Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2 ed, 2004, p. 120/121)

O fato gerador do ITBI é a transmissão da propriedade sobre o bem imóvel, razão pela qual o imposto só é devido a partir transcrição do título aquisitivo junto à matrícula imobiliária e a legislação municipal não tem o condão de alterar a ocorrência do fato gerador, conforme dispõe expressamente o Código Tributário Nacional:

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

Deste modo, importante frisar que, perante o CTN a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro da carta de arrematação - que confere de fato a transferência do bem imóvel, realizando, assim, a hipótese de incidência ("fato gerador"), fere o ordenamento jurídico nacional.

3.4 ITBI e a Lei de Registros Públicos - Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973.

No mesmo sentido, a Lei dos Registros Públicos, Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, em seu artigo 167, I, inciso 26, prevê expressamente o registro na matrícula do imóvel “da arrematação e da adjudicação em hasta pública”.

O artigo 169 da Lei dos Registros Públicos acima referida, impôs a obrigatoriedade do registro ou da averbação, perante o Registro Imobiliário da circunscrição do imóvel, de todos os atos enumerados no artigo 167 e a inobservância desta regra torna o ato inválido.

Portanto, somente mediante a realização do registro mobiliário é que se transmite a

propriedade de um bem imóvel, e é este o ato que é o fato gerador do ITBI.

Anteriormente à inscrição do título perante o Registro Imobiliário, a transmissão da propriedade não ocorreu, não se podendo falar em fato imponible da obrigação tributária.

Novamente, faz-se necessário transcrever o parágrafo primeiro, do artigo 113 do CTN:

"Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente."

3.5 ITBI e a legislação municipal de São Paulo

A legislação tributária do município de São Paulo, Lei Municipal 11.154/91, no art. 1º, e Dec. 37.923/99, preveem que o ITBI tem como fatos geradores "as transmissões, *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e a de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia e as servidões".

No caso das arrematações, o art. 13 da Lei 11.154/91 e o artigo 81 do decreto 37.923/99, determinam que o ITBI deverá ser pago no prazo de 15 dias destes atos.

Ocorre que esta fixação de ocorrência de fato gerador contraria a legislação aplicável à matéria. Vejamos: A definição de fato gerador está no Código Tributário Nacional, em seu artigo 114, que reza: "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência".

O Código Tributário Nacional, quando regula o ITBI Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos, em seu artigo 35 determina a ocorrência do fato gerador: "I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis, por natureza, ou acessão física, como definidos na lei civil; II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia. [...]".

4 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O Ilustre Prof. Paulo de Barros Carvalho, dispõe que a regra-matriz de incidência tributária é construção do intérprete, partindo da construção intelectual do texto legislado, sendo que referida regra é o “o mínimo irreduzível de manifestação do deôntico” (CARVALHO, 2013, p.146 e ss.), traduzido pelos critérios mínima e essencialmente imperiosos para a constituição, no antecedente, do fato jurídico tributável para posterior consequente relação jurídica. Neste sentido:

"A construção da regra-matriz de incidência tributária, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Essa meditação nos autoriza a declarar que, para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; e desconsiderar os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

Efetuada as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

A conjunção desses dados referenciais oferece-nos a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da proposição normativa:

D{[CM(v.c.).Ce.Ct]->[Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]}.

Explicando os símbolos dessa linguagem formal, teremos: "D" é o dever-ser neutro, interproposicional, que outorga validade à norma jurídica, incidindo sobre o conectivo implicacional para juridicizar o vínculo entre a hipótese a consequência. "[Cm(v.c.).Ce.Ct]" é a hipótese normativa, em que "Cm" é o critério material da hipótese, núcleo da descrição fáctica; "v" é o verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta; "c" é o complemento do verbo; "Ce" é o critério espacial; "Ct" o critério temporal; "." é o conectivo conjuntor "->" é o símbolo do conectivo condicional,

interproposicional; e "[Cp(Sa.Sp). Cq(bc.al)]" é o conseqüente normativo, em que "Cp" é o critério pessoal; "Sa" é o sujeito ativo da obrigação; "Sp" é o sujeito passivo; "bc" a base de cálculo; e "al" a alíquota." (CARVALHO, 2013, p.612-613).

Em outras palavras, a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) é uma norma jurídica, entendida, sob o esquema exposto pelo ilustre professor Paulo de Barros Carvalho: $D[f \rightarrow (S^1 R S^2)]$, ou seja, um dever-ser descrevendo um fato "f", que quando implementado, estabelece a relação jurídica "R" entre os sujeitos "S¹" e "S²".

Dentro do campo das normas jurídicas, e com mais precisão, das normas jurídicas tributárias, a regra-matriz de incidência tributária é identificada entre as normas que definem o tributo com todos os seus caracteres, como unidade mínima e irredutível de significação do deôntico, descrevendo os fatos, em linguagem descritiva, e trazendo a ordem dirigida ao comportamento humano, em linguagem prescritiva.

Neste sentido, esta definição completa do tributo é individualizada para cada figura tributária, constituindo um grupo de normas mais raras, as normas tributárias em sentido estrito, marcando o núcleo do tributo.

Simplificando, a RMIT traz em seu bojo uma hipótese, antecedente, de cunho eminentemente descritivo, que é a previsão de um fato. São elementos da hipótese os critérios material, espacial e temporal.

Além da hipótese, a RMIT traz a consequência, que é o elemento prescritivo dirigido à condutas intersubjetivas, com a intenção de alterá-las. A consequência da norma tributária em sentido escrito é dividida em critério pessoal e quantitativo.

Quanto a importância da RMIT, temos que é ela que permite a verificação da existência de uma obrigação tributária a ser paga ou não, reverberando seus efeitos no mundo jurídico, inclusive no campo processual: pode ser verificado que a obrigação tributária existente determina a competência jurisdicional para execução e discussão de acordo com o critério espacial, e a discussão certamente levará em conta os demais critérios.

É também por meio da RMIT que dá segurança jurídica ao contribuinte, que pode se planejar para pagar o tributo quando prevê que pode incorrer no verbo núcleo do critério material, podendo, inclusive, alterar suas ações para que não sofra a incidência do tributo.

Como norma cogente, a RMIT também determina a atuação da Administração Pública, que é vinculada quando da subsunção do fato tributário à norma, colocando em

marcha todo o sistema de arrecadação nacional.

Por fim, é relevante a boa definição da RMIT para fins de controle de constitucionalidade, seja prévio, no âmbito da Comissão de Constituição e Justiça que verificará pelos critérios da RMIT se ela respeita os preceitos constitucionais, seja pela via judicial, quando a comparação entre regras matrizes as disposições da Constituição servem de argumento para se discutir a sua constitucionalidade.

4.1 Critério Material

Temos então o critério material da hipótese tem por núcleo a descrição fática, decorrente de um verbo, sempre pessoal e de predicação incompleta, que exprime um fazer, um ser ou um dar, mas alheio ao local ou tempo em que ocorre, pois estes são elementos dos demais critérios. Este verbo deve incidir sobre um complemento, formando o núcleo da hipótese normativa, e tem objetivo identificar a ação humana que sofrerá a incidência do tributo, auxiliando na diferenciação entre as RMIT's. Quanto ao ITBI, dispõem os artigos 156 da Carta Magna e o artigo 35 do CTN:

"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; [...]"

"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."

Temos, então, por critério material a hipótese de incidência "transmitir" e "ceder", somado aos complementos, *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis: (a) por natureza; (b) por acessão física; (c) direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia

e; (d) cessão - onerosa - de direitos relativos à aquisição de bens imóveis.

No mais, conforme anteriormente dito, pelo entendimento do Código Civil, em seu artigo 1.245, a transferência do bem imóvel se dá apenas com o registro da carta de arrematação perante o Cartório de Registro de Imóveis, momento em que se aperfeiçoa e considera-se apto a gerar seus efeitos, qual seja, a propriedade.

Por outro lado, a Lei Municipal de São Paulo nº 11.154/91, com as alterações realizadas pela Lei 13.402/02 do Município de São Paulo, em especial nos seus artigos 11, 12, 13 e 17, vislumbra-se a dita "antecipação da exigência tributária" (LOBO, 2002, p.106-116).

Entretanto, caberá discussão acerca do assunto mais a diante no presente trabalho.

4.2 Critério Espacial

Critério espacial é o elemento da hipótese que delimita o local onde pode ocorrer o fato típico tributário, gerando a incidência do imposto, tendo por objetivo determinar qual é o ente competente a exigir o pagamento do tributo, aplicando a legislação que lhe é pertinente. Pode ser dividido em três situações: (i) quando o critério espacial determina o local em que ocorre o fato típico; (ii) quando o critério espacial determina uma área geográfica, e a incidência se dá apenas quando o fato nela estiver circunscrito; (iii) quando o critério espacial é genérico, e estabelece a incidência do tributo sobre os fatos ocorridos dentro da vigência territorial do tributo.

Nos termos do art. 156, §2, II da Lei Maior, o critério espacial para se aperfeiçoar a transferência ou cessão do bem imóvel ocorre no âmbito municipal da situação do bem imóvel, sendo também o Município o ente competente para instituir e legislar, dentro da hierarquia legal e no que ela lhe permite, o imposto aqui estudado.

Conforme já exposto, o CTN, por ser lei anterior à Constituição Federal de 1988, imputava o critério espacial para o Estado onde se encontrava o bem imóvel, entretanto, o artigo 35 do CTN, apesar de recepcionado pela Constituição em seu artigo 156, II, cujo conteúdo é menor do que aquele expresso no citado artigo 35.

4.3 Critério Temporal

Critério temporal é o último elemento da hipótese tributária, sendo aquele que contém as informações necessárias para se averiguar com precisão o instante de ocorrência do fato descrito no critério material, e sua função é estabelecer um marco temporal que permita a contagem de prazos, seja para pagamento, seja para prescrição ou o implemento de outro instituto jurídico. Seguindo o magistério de Paulo de Barros Carvalho, sob este critério são refutadas as classificações do fato gerador como instantâneo, continuado ou complexo, pois, os fatos tributários são todos instantâneos, e são relevantes apenas no derradeiro momento elencado pela norma.

Conforme prevê o artigo 156, II, da Carta Magna, o critério temporal para o aperfeiçoamento do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel, nos moldes do artigo 1.245 do Código Civil, sendo que, seu §1º é imperioso ao expor que "Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel."

4.4 Critério Pessoal

O elemento do critério pessoal aponta os sujeitos da relação jurídica, de um lado o sujeito ativo, credor da obrigação tributária, e do outro o sujeito passivo da obrigação tributária, garantindo inclusive que os sujeitos não se confundam, e possibilitando a verificação de alguma qualidade subjetiva pessoal que impeça a incidência do tributo.

Tendo em vista no critério espacial, baseado no artigo 156, II da Constituição Federal denominar o município do local do bem para aperfeiçoamento do ITBI, o sujeito ativo será, necessariamente o Município em que se localiza o bem.

Em harmonia com o artigo 156, II da Constituição Federal, o artigo 6º da Lei Municipal paulista nº 11.154/91 impõe como contribuintes:

"Art. 6º São contribuintes do imposto:

I – os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos;

II – os cedentes, nas cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda.

III – os transmitentes, nas transmissões exclusivamente de direitos à aquisição de bens imóveis, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil. (Inciso acrescentado pela Lei nº 13.402, de 05.08.2002);

IV – os superficiários e os cedentes, nas instituições e nas cessões do direito de superfície.(Inciso acrescentado pela Lei nº 14.125, de 29.12.2005)"

Entretanto, conforme §§ 1 e 2 do artigo 17 da lei municipal supramencionada confere a responsabilidade por solidária com o contribuinte ao alienante e ao cessionário pela infração prevista no *caput*, bem como os notários e oficiais de Registro de Imóveis e seus prepostos.

4.5 Critério Quantitativo

O critério quantitativo dispõe o objeto da prestação devida, transformando a obrigação do sujeito que deve pagar o tributo em uma quantia pecuniária objetivamente verificável, determinando a base de cálculo sobre a qual incidirá o tributo, na forma de alíquota determinada pela lei, possibilitando que a prescrição resulte em uma prestação pecuniária, garantindo que o tributo, enquanto obrigação de verter dinheiros aos cofres públicos se efetive.

Em breve síntese, o critério quantitativo se subdivide em:

(a) base de cálculo, traduzida pela grandeza mensurada dos aspectos materiais do fato jurídico tributário e;

(b) alíquota, manifestado como fator que se conjuga à base de cálculo para determinar a dívida pecuniária.

Passemos a estudar estes aspectos de forma específica ao ITBI, no âmbito municipal paulista.

4.5.1 Base de cálculo

Há grande discussão com relação ao aspecto quantitativo, mais especificamente quanto à base de cálculo na transmissão de bens imóveis por natureza, que será estudado no próximo capítulo. Deste modo, num primeiro momento, diz-se que o aspecto quantitativo quanto à base de cálculo será:

a) na transmissão, *inter vivos*, de bens imóveis por natureza, o valor da base de cálculo será o valor da transmissão em si;

b) na transmissão, *inter vivos*, de direitos reais sobre bens imóveis, o valor da base de cálculo será o valor da transmissão em si.

c) na cessão onerosa, *inter vivos*, o valor da base de cálculo será o correspondente à cessão em si.

4.5.2 Alíquota

A alíquota, por sua vez, via de regra será de 2% (dois por cento), nos moldes do artigo 10 da Lei Municipal paulista nº 11.154/91. Entretanto, o mesmo artigo prevê duas exceções:

i) Nas transmissões compreendidas no Sistema Financeiro de Habitação (SFH), aplica-se a alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre o valor efetivamente financiado, até o limite máximo de R\$ 42.800,00 (Quarenta e dois mil e oitocentos reais).

ii) Ainda, nas transmissões compreendidas no Sistema Financeiro de Habitação (SFH), aplica-se a alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre o valor efetivamente financiado, até o limite máximo de R\$ 42.800,00 (Quarenta e dois mil e oitocentos reais). No restante de valor que, financiado ou não, exceder ao limite de R\$ 42.800,00 (Quarenta e dois mil e oitocentos reais), aplica-se a alíquota de 2% (dois por cento), sendo que o tributo a ser pago será a soma algébrica destas duas parcelas.

5 ARREMATAÇÃO JUDICIAL EM HASTA PÚBLICA

"Hasta pública é um ato da Justiça, pelo qual são alienados (ou seja, vendidos) bens do devedor para que, com o dinheiro apurado, possam ser pagos o credor e as custas e despesas do processo de execução." (<http://www.tjsp.jus.br/Institucional/CanaisAtendimentoRelacionamento/DuvidasFrequentes/HastasPublicas.aspx>)

Ante a carência de conceituação perante a legislação brasileira, restou à doutrina e jurisprudência conceituá-la, firmando-se o entendimento de que trata-se de modo de aquisição originária pra alguns e derivada para outros, coercitiva e judicial, que ocorre na fase de execução processual de bem penhorado, onde o arrematante que ofereceu o maior lance satisfaz direito do credor e, após a assinatura do auto de arrematação e a devida expedição da carta de arrematação, registra a referida carta no Registro de Imóveis, "transferindo" a propriedade do bem imóvel, nos termos do artigo 1.245 do Código Civil.

5.1 Aquisição originária ou derivada?

Há divergência acerca do entendimento quanto a modo de transferência ou aquisição, à título de arrematação, para saber se trata-se de aquisição originária ou derivada, sendo que, caso seja derivada deverá ser considerado o ITBI para fins de transferência da propriedade e, sendo considerada aquisição originária, sequer incidirá ITBI.

As aquisições de bens se classificam em originárias e derivadas. A aquisição derivada decorre de uma relação (jurídica, processual, material ou contratual), *inter vivos* no caso do ITBI, tratando-se de transferência de propriedade, envolvendo, deste modo, uma pessoa que cede a propriedade para outra. A aquisição originária, de outro giro, implica a ausência de vínculo entre as partes, de modo que a propriedade jamais tivesse pertencido a outrem, não sendo transmissão em si e, logo, não gerando incidência do ITBI, que é expressamente a transmissão de propriedade, nos termos do art. 156, inc. II, da Constituição Federal.

Deste modo, no plano semântico, caso o animus do legislador constituinte fosse que o ITBI tivesse em seu campo de incidência toda e qualquer forma de aquisição, seu fato gerador

teria sido definido não como a transmissão, mas aquisição à qualquer título. Inclusive, o fato de, ser utilizada a mesma matrícula para formalizar a propriedade do arrematante adquirente não descaracteriza a aquisição originária, tendo em vista que o mesmo pode ocorrer na usucapião, que não deixa de ser considerado aquisição originária.

Vislumbra-se, assim, no plano semântico, ausência de voluntariedade e onerosidade quando do ITBI em arrematações judiciais, requisito indispensável nos termos expressos do inciso II do artigo 156 da Lei Maior. Isto porque na onerosidade deve haver o nexo de causalidade bilateral e recíproco entre os contratantes, o que não ocorre na arrematação judicial, vez que não há um alienante voluntário.

Neste sentido Kiyoshi Harada:

"Como transmissão pressupõe uma vinculação, decorrente da vontade ou da lei, entre o titular anterior (promitente) e o novo titular (adquirente) descabe a cogitação de imposto em se tratando de aquisição originária, como no caso da usucapião, por exemplo, em que inexistente qualquer vínculo entre aquele que perde o direito de propriedade e aquele que o adquire." (HARADA, 2010, p.333)

O STJ também se manifestou acerca da ausência de relação bilateral quando da natureza da arrematação judicial: "a natureza da arrematação, assentada pela doutrina e pela jurisprudência, afasta a natureza negocial da compra e venda [...]" (REsp 625.322/SP, Rel. Min Luiz Fux, 1ª T., Julgado em 11-05-2004). (REsp 40.191/SP, Rel. Min Dias Trindade, 4ª T., julgado em 14-12-1993).

Sendo assim, a aquisição originária implica a inexistência da transmissão da propriedade, não devendo incidir o ITBI.

Por outro lado, para os que entendem se tratar de aquisição derivada, o ITBI incidirá sobre o adquirente, que será classificado como responsável por sucessão imobiliária, nos termos do artigo 130 do Código Tributário Nacional, devendo o valor do ITBI sub-rogar-se no valor total derivado do lance da arrematação, conforme decisão já proferida pelo STJ:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO BEM. VALOR DA AVALIAÇÃO JUDICIAL. VALOR DA ARREMATAÇÃO. I - O fato gerador do ITBI só se aperfeiçoa com o

registro da transmissão do bem imóvel. Precedentes: AgRg no Ag nº 448.245/DF, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 09/12/2002, REsp nº 253.364/DF, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 16/04/2001 e RMS nº 10.650/DF, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 04/09/2000. Além disso, já se decidiu no âmbito desta Corte que o cálculo daquele imposto “há de ser feito com base no valor alcançado pelos bens na arrematação, e não pelo valor da avaliação judicial” (REsp. n.º 2.525/PR, Rel. Min. ARMANDO ROLEMBERG, DJ de 25/6/1990, p. 6027). Tendo em vista que a arrematação corresponde à aquisição do bem vendido judicialmente, é de se considerar como valor venal do imóvel aquele atingido em hasta pública. Este, portanto, é o que deve servir de base de cálculo do ITBI. II - Recurso especial provido.”(REsp 863.893/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª T., julgado em 17-10-2006).

5.2 Polêmica quanto ao critério temporal

Nos termos do artigo 35 do CTN, o marco temporal do ITBI é a transmissão, a qual apenas de efetiva com o devido registro no Registro de Imóveis, nos termos do artigo 1.245 e §1 do Código Civil, bem como os artigos 167 e 169 da Lei dos Registros Públicos.

Compartilham do primeiro entendimento Kiyoshi Harada (HARADA, 2010, p.165) e Daniela de Andrade Braghetta, alegando a inconstitucionalidade e ofensa ao princípio da segurança jurídica, ante a imperiosidade do artigo 1.245 do Código Civil aplicável por determinação do artigo 110 do CTN, que dispõe 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, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Acertadamente dispõe Daniela de Andrade Braghetta:

"Acreditamos, porém, que o sistema jurídico brasileiro e, especificamente, o subsistema jurídico tributário deve, necessariamente, ser analisado de forma integrada, para que, somente assim, seja possível dizer sobre as normas nele contidas. Dessa forma, temos que os princípios como um todo e, especificamente, o princípio da segurança jurídica estabelecem a observância de determinados atos para que se digam existentes as hipóteses normativas, no caso, a hipótese de incidência

do ITBI. Pois bem. Há que se verificar a linguagem que o sistema admite para que se considere ocorrido o fato jurídico relativo ao tributo em comento. E temos como certo que, pela linguagem, inclusive, do direito privado, verificada já na transcrita regra do ITBI se dá pelo registro. Ora, mas como ficaria, então, a alegação de aplicação do art.150, §7º da Constituição Federal? Na verdade, buscando não entrar na questão de sua constitucionalidade ou não, verifica-se, pelo que até então foi exposto, ir ela de encontro com todas as demais normas que delimitam a matéria. E mais: não há que se admitir falar em "presunções" para cuidar de institutos jurídicos, sob pena de ferir, como digo, o princípio da insegurança jurídica. Se os efeitos jurídicos de regulação da conduta devem estar sempre presentes e se o direito privado verifica esse procedimento com o registro, temos certo que o momento de verificação do fato jurídico tributário deve ser o do registro, sob pena de ferir, inclusive, o art. 110 do CTN. (BRAGHETTA, 2005, p.1130)"

Neste sentido vêm se manifestando nossos Tribunais:

"AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI. FATO GERADOR: REGISTRO DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. (STF - ARE: 798241 RJ , Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 01/04/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-073 DIVULG 11-04-2014 PUBLIC 14-04-2014)"

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. FATO GERADOR. CTN, ART. 35 E CÓDIGO CIVIL, ARTS. 530, I, E 860, PARÁGRAFO ÚNICO. REGISTRO IMOBILIÁRIO. 1. O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da Lei Civil, com o registro no cartório imobiliário. 2. A cobrança do ITBI sem obediência dessa formalidade ofende o ordenamento jurídico em vigor. 3. Recurso ordinário conhecido e provido. (STJ - RMS: 10650 DF 1999/0018606-0, Relator: Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Data de Julgamento: 16/06/2000, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 04/09/2000 p. 135 RDR vol. 19 p. 209 RDTJRJ vol. 45 p. 103)"

Ocorre, que o artigo 13 da Lei Municipal Paulista nº 11.154/91, com as alterações trazidas pela Lei Municipal nº 13.402/02, impôs a antecipação do pagamento do ITBI em 15 dias a contar do da assinatura da carta de arrematação. Tal entendimento é corroborado por Rogério Leite Lobo, que denominou referida imposição como "antecipação da exigência

tributária" (LOBO, 2002, p.106-116), alegando que a legitimidade do legislador municipal, ante a ficção e presunção do legislador, trazida pela EC nº 3/93, que introduziu o artigo 150,§7 da Lei Maior, possibilitando a antecipação da ocorrência do marco temporal que concretize a hipótese de incidência, convertida então em fato jurídico do ITBI.

Deste modo, o Fisco do Município de São Paulo e outros tantos municípios, vêm realizando a dita "antecipação da exigência tributária", cabendo aos contribuintes recorrerem ao judiciário para verem o sistema de normas nacionais tributárias devidamente cumpridas.

5.3 Polêmica quanto ao critério quantitativo: valor venal, valor de referência ou valor da arrematação?

Prevê a o Código Tributário Nacional em seu artigo 38 que a base de cálculo do ITBI será o valor venal, este dito como "aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário, admitindo-se uma diferença de até 10%, para mais ou para menos" (HARADA, 2010, p.438).

Ainda, o Município paulista, nos termos da Lei 10.235/86, se utiliza da Planta Genérica de Valores (PGV) para apuração de valor venal do IPTU, ao passo que ao ITBI, se baseiam na Lei nº 11.154/91, com redação dada pela Lei 14.526/06, que adota como base de cálculo:

"(...) o conceito doutrinário de valor venal dos bens ou direitos transmitidos, desprezando os critérios de apuração previstos na lei de regência retroapontada.

O art. 7º-A, acrescentou que a Secretaria de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo, facultado ao contribuinte o pedido de avaliação especial caso não concorde com a base de cálculo divulgado pela Secretaria Municipal de Finanças (art. 7º-B).

Esses dois dispositivos acrescidos pela Lei nº 14.256/06 objetivaram legalizar o Decreto nº 46.228, de 23-8-2005 e a Portaria SF nº 81, de 5-9-2005, que instituíram o valor venal concreto para cada imóvel cadastrado, seguido de atualização periódica de conformidade com as variações do mercado imobiliário.

Confundiu-se, à evidência, fixação de critérios objetivos para apuração do valor unitário do metro quadrado do terreno e da construção de competência do legislador,

com a apuração da base de cálculo (valor venal) de cada imóvel concreto a ser feita por ocasião do lançamento do imposto. Não cabe à lei apontar o valor venal de cada imóvel, tarefa cabente ao agente administrativo público competente com base na PGV.

A legislação de São Paulo, ao conferir efeito vinculativo ao valor venal disponibilizado pela Secretaria de Finanças, acaba por transformar modalidade do lançamento por homologação em lançamento de ofício, pois o contribuinte não terá a liberdade de calcular o ITBI devido de acordo com o valor venal que resulta da aplicação da lei de regência da matéria.

O que é pior, o Município não pode contemplar dois valores venais distintos para o mesmo imóvel, principalmente se a legislação adotou tanto para o IPTU como para o ITBI o mesmo conceito doutrinário de valor venal.

A base de cálculo para um e para outro imposto deve ser a mesma, dosando-se o aspecto quantitativo do fato gerador com a alteração da respectiva alíquota." (HARADA, 2010, p.169-170)

Em princípio, vislumbra-se então, a confusão gerada pelo legislador municipal ao instituir sobre dois impostos diferentes que contém o mesmo critério quantitativo em sua base de cálculo, instituem valores venais divergentes, gerando grande insegurança jurídica e discussão doutrinária acerca do assunto.

Entretanto, a 1ª Turma do STJ – REsp 1.188.655-RS / REsp 2.525 e REsp 863.893, dirimiu a questão quanto ao ITBI em arrematações judiciais, tendo posicionando-se no sentido de que a base de cálculo para pagamento do ITBI deverá ser o correspondente ao da arrematação, e não o valor imposto pela Municipalidade. Isto porque, conforme entendimento do STJ, referido valor deve ser aquele atingido em hasta pública, que pode ser inclusive, ser inferior ao da avaliação. Neste sentido:

“VALOR VENAL DO BEM. VALOR DA AVALIAÇÃO JUDICIAL. VALOR DA ARREMATAÇÃO. I - O fato gerador do ITBI só se aperfeiçoa com o registro da transmissão do bem imóvel. Precedentes: AgRg no Ag n° 448.245/DF, Rei. Min. LUIZ FUX, DJ de 09/12/2002, REsp n° 253.364/DF, Rei. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 16/04/2001 e RMS n° 10.650/DF, Rei. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 04/09/2000. Além disso, já se decidiu no âmbito desta Corte que o cálculo daquele imposto "há de ser feito com base no valor alcançado pelos bens na arrematação, e não pelo valor da avaliação judicial" (REsp. n.º 2.525/PR, Rei. Min. ARMANDO ROLEMBERG, DJ de 25/6/1990, p. 6027). Tendo

em vista que a arrematação corresponde à aquisição do bem vendido judicialmente, é de se considerar como valor venal do imóvel aquele atingido em hasta pública. Este, portanto, é o que deve servir de base de cálculo do ITBI. I I - Recurso especial provido.” (REsp 863893, Rei.Ministro Francisco Falcão, DJ 07/11/2006 p. 277).

“MANDADO DE SEGURANÇA com pedido de LIMINAR – ITBI – Município de São Paulo – Base de Cálculo aplicada sobre valor venal – Contribuinte que entende ser cabível valor da arrematação – Requerida a concessão de liminar para efetuar o recolhimento com base no valor da arrematação – Concessão parcial para assegurar apenas o recolhimento excluindo-se a incidência de multa, correção monetária e juros anteriores ao registro da propriedade arrematada – Descabimento – Despacho reformado, no ponto discutido – Precedentes – Jurisprudência do STJ – Relevância da argumentação e riscos de danos presentes – Agravo provido.” (TJSP – 15ª Câmara de Direito Público. Agravo de Instrumento nº 0055509-62.2013.8.26.0000 . Relator Des. Silva Russo).

Pela aplicação deste entendimento, o valor do tributo, deverá ser calculado tomando-se por base de calculo o valor da arrematação, sendo que e a pretensão da Legislação Municipal representa oneração do valor correto.

Deste modo vislumbra-se discussão doutrinária quanto à constitucionalidade do Decreto nº. 46.228/05 e Lei Municipal 14.256/06, questão esta ainda não dirimida pelo STF.

6 CONCLUSÃO

De acordo com o exposto, conclui-se que, para fins de ITBI em arrematações públicas, deve-se:

(i) firmar um entendimento definitivo quanto ao modo de aquisição (originária ou derivada) das arrematações públicas, para verificar se haverá ou não incidência do ITBI, e, em caso havendo;

(ii) levar a Lei Municipal paulista 11.154/91 para averiguação de constitucionalidade perante o STF, a fim de solucionar a o momento da ocorrência da hipótese de incidência do ITBI em arrematações judiciais, bem como seu critério quantitativo.

REFERÊNCIAS

BRAGHETTA, D. A. "ITBI E ITCMD - Estudo das regras-matrizes de incidência". **Curso de Especialização em Direito Tributário - Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Corrd. Eurico Marcos Dinis de Santi

CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Forense. 12ª Ed. Rio de Janeiro.

CARVALHO, P. B. **Direito Tributário - Linguagem e Método**. 5ª. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

Código Tributário Nacional comentado; Obra coletiva, coordenada por Vladimir Passos de Freitas Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2 ed, 2004.

FARIA, Silvio Santos. **Problemas jurídicos e econômicos da tributação**. Salvador: Livraria Progresso, 1958.

FREITAS, O. C. C. P. V. P. **Código Tributário Nacional comentado**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. Ed. Recife: Atlas, 2010.

HARADA, K. **ITBI - Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2010.

Hasta Pública TJSP. Disponível em: <<http://www.tjsp.jus.br/Institucional/CanaisAtendimentoRelacionamento/DuvidasFrequentes/HastasPublicas.aspx>>

Imposto sobre a Transmissão onerosa de Bem Imóvel (ITBI) - Breve panorama da visão tradicional que se perpetua. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/67gg/imposto-sobre-a-transmissao-onerosa-de-bens-imoveis-itbi-breve-panorama-da-visao-tradicional-que-se-perpetua-valeria-furlan>

LOBO, R. L. **Antecipação do Fato Gerador do ITBI - "Inter vivos" e o §7º do art. 150 da**

Constituição Federal. Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.85, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra. **Capacidade contributiva.** Caderno de Pesquisas Tributárias: Resenha Tributária. São Paulo. cit., p. 54, 1989;

MELLO, José Eduardo Soares de. **Capacidade contributiva.** Caderno de pesquisas tributárias, v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional,** 23. ed. p. 863.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 14. Ed. São Paulo: Saraiva. p. 139.

SANTOS, M. A. **Primeiras linhas de direito processual civil.** 4^a. ed. São Paulo: Saraiva, 1981.