

PERFIL ATUAL DO IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS NO DIREITO BRASILEIRO

Paulo Roberto Lyrio Pimenta¹

Resumo: O presente estudo tem por objeto o perfil atual do imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, no ordenamento jurídico brasileiro. Tomando por base a regulamentação dada à matéria pela Constituição Federal, serão analisadas as principais questões debatidas pela doutrina nacional e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Será definido, inicialmente, o sentido da expressão “transmissão”, a que se refere o art. 156,II da Carta Magna. Em seguida, será traçada a norma impositiva tributária possível do tributo, em seus aspectos material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo. Serão, então, enfrentadas as discussões relativas ao momento em que se considera ocorrido o fato gerador do tributo, o sujeito que pode ser eleito como contribuinte deste imposto, bem como a coincidência ou não com a base de cálculo estabelecida para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana e a admissibilidade da progressividade de alíquotas. Por fim, os pressupostos eleitos pela norma de imunidade tributária, objeto de controvérsia doutrinária e jurisprudencial, também serão estudados. Ao final, serão apresentadas as soluções para todas as questões investigadas.

Palavras-Chave: Imposto. Transmissão. Bens Imóveis.

¹ Professor Titular de Direito Financeiro e Direito Tributário da Universidade Federal da Bahia – UFBA. Pós-Doutorado na Ludwig-Maximilians-Universität (Universidade de Munique, Alemanha). Doutor em Direito pela PUC-SP. Juiz Federal.

CURRENT PROFILE OF THE TAX ON THE TRANSMISSION OF REAL ESTATE IN BRAZILIAN LAW

Abstract: The present study has as its object the current profile of the tax on the inter vivo transmission, in any capacity, for an onerous act, of real estate, in the Brazilian legal system. Based on the regulation given to the matter by the Federal Constitution, the main issues discussed by national doctrine and the jurisprudence of the Supreme Federal Court and the Superior Court of Justice will be analyzed. Initially, the meaning of the expression “transmission”, referred to in art. 156, II of the Constitution. Then, the possible tax rules of the tax will be outlined, in its material, temporal, spatial, subjective and quantitative aspects. Discussions will then be faced regarding the moment when the taxable event is considered to have occurred, the subject who can be elected as a contributor to this tax, as well as the coincidence or not with the calculation basis established for the Property Tax Urban Territorial and admissibility of progressive rates. Finally, the assumptions elected by the tax immunity rule, object of doctrinal and jurisprudential controversy, will also be studied. At the end, solutions for all investigated issues will be presented.

Keywords: Tax. Streaming. Real Estate.

1 INTRODUÇÃO



imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, representa um tema objeto de escassos estudos doutrinários.

No presente trabalho pretende-se apresentar o seu perfil atual, analisando-se as principais questões discutidas atualmente pela doutrina e pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal do Superior Tribunal de Justiça.

Qual o sentido da expressão “transmissão”, a que se refere a norma constitucional que confere competência ao Município para instituir esse imposto (CF, art.155,I)? Qual o aspecto material possível da norma impositiva tributária municipal que vier a criar esse tributo? Qual o sujeito passivo na hipótese de cessão de direitos relativos ao compromisso de compra e venda? Na definição da base de cálculo do imposto exige-se uma identidade com o valor venal, estabelecido para a exigência do IPTU? Admite-se a progressividade das alíquotas do ITBI?Quais os requisitos constitucionais previstos para o desfrute da imunidade estabelecida para o ITBI?

Eis as questões principais que serão enfrentadas nesse estudo.

2 DISCIPLINA NORMATIVA

A Constituição Federal confere competência aos Municípios para instituir 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 seus direitos a sua aquisição” (art.156, II).

Além deste dispositivo, esse tributo é também regulado pelo parágrafo segundo do art. 156 da Constituição Federal, o qual estabelece hipótese de imunidade, prescrevendo que este tributo “não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”.

Em nível de direito infraconstitucional, a matéria é regulada pelos arts. 38 e 42 do Código Tributário Nacional.

Quanto à norma impositiva tributária, que institui o tributo, é veiculada pela legislação municipal.

No município de Salvador, o tributo é denominado de “Imposto sobre a Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis”, sendo regulado pelo Código Tributário Municipal (Lei nº 7.186/2006), arts. 114 a 126-B.

3 NORMA IMPOSITIVA TRIBUTÁRIA

3.1 ASPECTO MATERIAL

O arquétipo constitucional do tributo (art.156,II) menciona três materialidades possíveis: a) a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou por acessão física; b) a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; c) cessão de direitos à sua aquisição.

O CTN repete em seu art.35 as materialidades previstas pela Constituição Federal, prescrevendo que o fato gerador do imposto em pauta é

“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”

Da análise da norma de competência, prevista pelo art. 156, II, verifica-se que o texto constitucional utilizou conceitos de Direito Civil. Por conseguinte, o exame do pressuposto de fato desse tributo requer uma incursão nesse ramo do Direito, para que se possa melhor compreender os termos utilizados pelo dispositivo constitucional em pauta, bem como para identificar as materialidades que foram previstas.

O primeiro pressuposto para a incidência do tributo é a existência de um ato *inter vivos*, posto que a transmissão *causa mortis* é objeto de um outro imposto, de competência dos Estados, o ITCMD (CF, art. 155,I).

Ademais, o ato jurídico que importará na transmissão deve ter o caráter oneroso, ou seja, implicar em vantagens e ônus recíprocos para as partes.

Qual o sentido da “transmissão” a que se refere o enunciado constitucional?

Essa questão é objeto de divergências doutrinárias. Determinado setor defende que essa transmissão é aquela prevista pelo direito civil, que se realiza com o registro do título aquisitivo da propriedade no Registro de Imóveis competente. De outro lado, sustenta-se que a Constituição não se limitou a este ato, alcançando uma situação jurídica que envolve a escritura pública, lavrada pelo Tabelião de Notas e o seu registro posterior. Defende-se que, se por um lado o direito civil estabelece que a aquisição de bens imóveis ocorre pela transcrição do título aquisitivo no registro de imóveis competente, de outro as normas de direito civil também impõem como requisito de validade do ato de aquisição desse tipo de propriedade a celebração da escritura pública.²

Com efeito, a “transmissão” a que se refere o texto constitucional em pauta não se limita à transcrição do título aquisitivo do direito à propriedade no Registro de Imóveis. O sentido é mais amplo. A materialidade prevista se refere a uma situação jurídica, como autoriza o art. 116, II do CTN. Ao qualificar esta situação, o direito civil estabeleceu uma série de atos jurídicos necessários à transferência do direito de propriedade, por ato oneroso, *inter vivos*; abrangendo um conjunto que envolve a celebração do negócio jurídico essencial à validade do ato (escritura pública), a transcrição no registro de imóveis e o efeito

² José Alberto Oliveira Macedo, *ITBI – Aspectos constitucionais e infraconstitucionais*, São Paulo, Quartier Latin, 2010, p.176.

perante terceiros, daí decorrente. Examinando o tema, à luz da Constituição pretérita, Aliomar Baleeiro esclarece o alcance do fato gerador dos impostos sobre a transmissão, como aquele em pauta: “juridicamente, tem por fato imóvel, ou “fato gerador” da obrigação fiscal, a transferência de domínio, isto é, o contrato de compra e venda, a doação, o ato de arrematação etc., a transmissão por óbito, e não a transcrição do instrumento no Registro Público”.³ No mesmo sentido posicionam-se, dentre outros, Misabel de Abreu Derzi⁴ e Aires F. Barreto.⁵

Importa observar, ainda, que os direitos reais de garantia, como o penhor, a anticrese e a hipoteca, não são tributáveis pelo ITBI, eis que expressamente excluídos do campo material do imposto pelo art. 156, II da CF.

A segunda materialidade do imposto em exame consiste na transmissão de direitos reais limitados.

É possível que o proprietário do bem imóvel confira alguns dos poderes que detém para terceiros, os quais, desse modo, passam a ser titulares de direito sobre coisa alheia. Para o imposto em pauta, esse tipo de transmissão deve ocorrer, por ato oneroso, *inter vivos*, de direitos reais sobre imóveis.

³ *Direito Tributário Brasileiro*, 11ªed., p.259.

⁴ Para a autora, “o art.156, II, pormenorizadamente, descreve o fato gerador do imposto: 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. Assim, quaisquer atos ou negócios jurídicos, independentemente de registro, que transfiram o bem imóvel, a qualquer título (compra e venda, dação em pagamento, promessa de venda inteiramente quitada e transcrita no registro), ou os direitos reais sobre imóveis, como a enfiteuse, as servidões, o usufruto, o uso, a habitação e as rendas constituídas sobre imóveis, e ainda as cessões desses direitos reais, submetem-se ao imposto municipal” (Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ªed., notas de atualização, p.270).

⁵ O autor defende que “a prefinição constitucional desse imposto – convém ressaltar – não é só ato ou negócio jurídico apto à transmissão de propriedade, assim como não é o só ato jurídico da transcrição, mas o fato-efeito de transmissão imobiliária, resultante da conjugação desses dois fatos” (*Curso de Direito Tributário Municipal*, São Paulo, Saraiva, 2009, p.284). José Alberto Oliveira Machado defende que a previsão constitucional em exame alcança as cessões de compromissos de compra e venda apenas, não abarcando a transmissão da posse (Op. cit., p.219).

Essa segunda modalidade de aspecto material da hipótese de incidência tributária busca atingir os seguintes direitos: a) enfiteuse, no qual o proprietário outorga a um terceiro direitos de uso, gozo e disposição do bem, reservando para si o domínio eminente; b) a habitação, que consiste no direito de uso com fins residenciais; c) usufruto, situação em que o proprietário transfere para outrem, em caráter temporário, o direito de usar imóvel alheio; d) a renda, que significa a transmissão do direito de receber uma renda produzida pelo bem imóvel; e) o direito de superfície, que pode ser definido como o direito real que o proprietário do imóvel confere, a título gratuito ou oneroso, a um terceiro, denominado de superficiário, de, por tempo determinado, construir, manter uma construção ou plantação no imóvel.

Sobre tais incidências, convém observar que não incide o ITBI na hipótese de extinção do usufruto, como, por exemplo, na morte da usufrutuária, pois o imposto já incidiu no momento da instituição do usufruto, não podendo, portanto, ocorrer uma dupla incidência.

A terceira e última materialidade do ITBI é a cessão de direitos à aquisição de imóveis, hipótese em que, a rigor, não configura uma transmissão de direito de propriedade, e sim uma cessão de direitos a ela relativos.

Entende-se que a cessão de direitos em pauta alcança todos os atos jurídicos, como a cessão de direitos do arrematante, a efetuada pelo adjudicatário, a cessão de construções ou edificações, a sucessão de algumas benfeitorias, a cessão de compromisso de compra e venda de quaisquer outros atos onerosos ou contratos translativos de direitos sobre imóveis.⁶

Destas, a que suscita maiores debates no âmbito da doutrina e da jurisprudência é a cessão do contrato de compromisso de compra e venda, firmado em caráter irrevogável e devidamente averbado no registro de imóveis. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça

⁶ Aires F. Barreto, *op. cit.*, p.288.

entende que o fato suscetível de ser tributado é a transmissão da propriedade ou do domínio útil, e não a mera celebração do contrato de promessa.

Outro tema que tem sido enfrentado pela jurisprudência do STJ é incidência do ITBI na hipótese de alienação fiduciária em garantia. A Corte entende que “ na hipótese de a dívida oriunda do contrato de alienação fiduciária vir a vencer sem o adimplemento integral ou parcialmente do débito, o devedor fiduciante será intimado a recolher o valor do débito e, caso não haja a regularização desta dívida, a propriedade do imóvel oferecido em garantia será consolidada em favor do credor fiduciário, nos termos do artigo 26, caput, da Lei nº 9.514/1997. Como a hipótese referida ocasiona a desconstituição do contrato real de garantia, de modo a consolidar a propriedade plena do imóvel pactuado ao credor-fiduciário, retornará para este o domínio integral de todos os poderes inerentes ao direito real sobre o bem imóvel (artigo 1.225, inciso I, do Código Civil), caracterizando-se neste ínterim um ato de transmissão, a qualquer título, de um domínio de propriedade, que por igual sentido, acarretará a deflagração da hipótese de incidência do artigo 35, inciso I, do CTN, validando-se outrossim, a determinação contida no artigo 26, § 7º, da Lei n.º 9.514/97”⁷.

3.2 ASPECTO TEMPORAL

Como a materialidade possível do ITBI consiste em um fato instantâneo, o aspecto temporal deverá ser determinado pelo momento da ocorrência do ato ou situação jurídica que consiste no aspecto material.

Se a materialidade consistir na transmissão de bens imóveis, o momento da ocorrência que deverá ser considerado pela norma impositiva tributária deverá ser o da transferência do direito da propriedade do bem imóvel.

⁷ STJ, RESP nº 1844279, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbel, DJ 14/05/2020.

Parte da doutrina entende que, como a propriedade é transmitida com a transcrição do título aquisitivo no Registro de Imóveis, somente nesta oportunidade o tributo pode ser exigido. Logo, a lei não poderia fixar como aspecto temporal um momento antecedente ao que configura a transmissão.⁸

Outro setor da doutrina sustenta que o momento da ocorrência do fato jurídico tributário pode consistir no momento da celebração do negócio jurídico que possibilita a transmissão, ou seja, da lavratura da escritura pública.

O Código Civil não estabelece o registro como uma solenidade essencial à validade da compra e venda. O art. 481 estabelece que “pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro”. Essencial à validade do ato é a escritura (art.108).

Ao regular a matéria, a Lei de Registros Públicos, Lei nº 6.015/73, prescreve em seu art.217 que “o registro e a averbação poderão ser provocados por qualquer pessoa, incumbindo-lhe as despesas respectivas”. Sendo assim, o registro da escritura depende da vontade do adquirente.

Vale notar, ainda, que a onerosidade, essencial à configuração do aspecto material do ITBI, ocorre com a celebração da escritura de compra e venda, pois é neste momento que o comprador e o vendedor estabelecem o preço pela transmissão. O registro visa apenas conferir eficácia ao negócio jurídico perante terceiros, tratando-se de uma garantia para o comprador.

Se a norma impositiva pudesse estabelecer como marco temporal o registro, como este é uma faculdade do adquirente, a ocorrência do fato gerador ficaria na dependência exclusiva de uma manifestação de vontade do adquirente, o que poderia comprometer, de forma significativa, a arrecadação do tributo.

Convém observar, ainda, que o art.150,§7º da Constituição Federal autoriza a antecipação do aspecto temporal de

⁸ Nesse sentido, posiciona-se, dentre outros, Aires F. Barreto (Op. cit., p.291).

alguns impostos, como o ITBI.

Por essas razões, parece-nos que o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária do ITBI pode consistir no momento da celebração do negócio jurídico ou do registro no cartório de imóveis, cabendo à lei municipal optar por uma das duas soluções.

A jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, contudo, posiciona-se no sentido de que o fato gerador do ITBI é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera por meio do registro do negócio jurídico no ofício competente.⁹

Quando a materialidade consistir na cessão de direitos, o aspecto temporal corresponderá ao momento da celebração do contrato que consubstancia a cessão.

3.3 ASPECTO ESPACIAL

Por força do disposto no art.156,§2º, II da Constituição Federal, o imposto em epigrafe “compete ao Município da situação do bem”. Por conseguinte, o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária consistirá no território do Município onde se localiza o imóvel objeto de transmissão ou relacionado à cessão de direitos. Em outras palavras, o aspecto espacial é o local da situação do bem imóvel.

Aqui não tem qualquer relevância a distinção entre zona urbana e zona rural, como ocorre para o IPTU e para o ITR.

Em relação ao IPTU, a incidência do ITBI, quanto ao aspecto espacial, é mais ampla, pois atinge tanto imóveis urbanos quanto os rurais. É suficiente a transmissão do imóvel, de direitos reais ou de cessão de direitos, por ato oneroso. Não importa o destino ou a localização do imóvel, dentro do Município em

⁹ STJ, RESP nº 1844279, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbel, DJ 14/05/2020; RESP nº 1754011, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 28/08/2019; RESP nº 109411, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 18/10/2019; AgInt nº 794303, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJ 10/06/2019.

que se situa.

Interessante questão debatida no plano doutrinário diz respeito ao local em que o imposto em exame será devido, quando o imóvel estiver situado em zona fronteiriças, e situados, em parte, no território estrangeiro ou no de outro Estado. Examinando essa questão, Aliomar Baleeiro sustenta que “o critério mais razoável é o da tributação proporcional à área e acessões no Brasil, seja ou não a sede da fazenda sita em nosso país. O mesmo critério atender-se-á quando parte do imóvel situar-se num Estado e parte noutro”.¹⁰

Aires F. Barreto defende a aplicação desse critério para imóveis situados em mais de um Município, devendo ser observada a proporcionalidade da área e das acessões no cálculo do tributo.¹¹

3.4 ASPECTO SUBJETIVO

O sujeito ativo do aspecto subjetivo será o Município competente para instituir o tributo, com as peculiaridades do art. 147 da Constituição Federal, que permitem a criação e a cobrança do tributo pelo Distrito Federal e pela União. É admissível a transferência da capacidade tributária ativa.

Desse modo, a competência para a criação do tributo é do Município onde estiverem localizados os bens imóveis objeto de transmissão, ou dos direitos a ele relativos ou da cessão de direitos. Como lembra Aires F. Barreto, é irrelevante o fato de a escritura aquisitiva ter sido lavrada em outro Município.¹²

Contribuinte do imposto pode ser a pessoa transmitente ou cedente dos direitos relacionados ao bem. Como o art.42 do CTN conferiu liberdade ao Município para eleger como sujeito passivo tanto o adquirente quanto o transmitente, a lei

¹⁰ *Direito Tributário Brasileiro*, 11ªed., p.278.

¹¹ Op. cit., p.293.

¹² Op. cit., p.294.

instituidora do tributo deve estabelecer, expressamente, quem será o devedor do tributo.

Via de regra, as municipalidades têm eleito o adquirente.¹³ Na hipótese de cessão de direitos, há que se diferenciar a cessão de direitos sobre o compromisso de compra e venda das demais modalidades de cessões (ex: cessão do direito de superfície).

Na cessão do direito de superfície, o proprietário transfere ao superficiário alguns dos seus poderes sobre o imóvel. Por conseguinte, já se pode identificar, nesse momento, uma manifestação de riqueza do superficiário, que pode ser alcançado pelo tributo em exame.¹⁴

A situação é diferente na hipótese de cessão de direitos relativos ao compromisso de compra e venda. Isso porque o cedente não paga o ITBI por ocasião da celebração dessa avença. No momento da cessão, ele participará dessa cadeia de transmissão pela última vez, razão pela qual lhe deve ser exigido o imposto, e não do cessionário.¹⁵

No direito de superfície, o superficiário original já recolhe o ITBI no momento da constituição deste direito. Logo, exigir dele novamente o mesmo tributo por ocasião da cessão desse direito a um terceiro equivale a uma dupla oneração, que não deve ser admitida.¹⁶

Por tais motivos, concordamos com a posição doutrinária que defende que a escolha do cedente como contribuinte do imposto só poderá ocorrer na cessão de compromisso de compra e

¹³ É o que ocorre, por exemplo, em Salvador, onde a Lei Municipal previu no art.119 como 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; IV- os superficiários e os cedentes, nas instituições e nas cessões do direito de superfície”.

¹⁴ José Alberto Oliveira Macedo, op. cit., p.247.

¹⁵ José Alberto Oliveira Macedo, op. cit., p.247.

¹⁶ José Alberto Oliveira Macedo, op. cit., p.247-248.

venda. Nas demais situações que envolvem cessão de direitos, o cessionário deverá ser responsabilizado.

No âmbito do ITBI é possível, ainda, a lei municipal estabelecer hipóteses de sujeição passiva tributária indireta. Dentre as modalidades previstas pelo CTN, aquela mais compatível com esse imposto é a situação versada pelo art. 134, VI, a qual admite a responsabilidade dos “tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício”.

A expressão “os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício” são a lavratura da escritura pública, pelos tabeliães de notas, que tenha por objeto o negócio jurídico que consubstancia a transmissão, e o registro desse título translativo pelo oficial de Registro de Imóveis competente

Nessa hipótese, a norma impositiva tributária deverá estabelecer como pressuposto a ausência de recolhimento do ITBI, a impossibilidade de cobrança do tributo do devedor originário e, por fim, a conduta omissiva dos tabeliães, escrivães ou serventuários de ofício de não exigir o pagamento do imposto relacionado aos atos por ele praticados ou perante eles realizados, em razão do seu ofício.¹⁷

Presentes tais pressupostos materiais, a norma impositiva irá inserir o responsável (tabelião, escrivão ou serventuário) no pólo passivo da relação tributária, devendo, conseqüentemente, arcar com o recolhimento do tributo e dos acréscimos que forem devidos.

Se o tabelião de notas, ao lavrar a escritura pública, não exigir a comprovação do pagamento do ITBI e, posteriormente, o Oficial de Registro de imóveis também se omitir no cumprimento do dever de exigir esta comprovação, poderão ambos ser responsabilizados, inclusive em caráter solidário.¹⁸

¹⁷ José Alberto Oliveira Macedo, op. cit., p.250-251.

¹⁸ Cf. José Alberto Oliveira Macedo, *idem*, p.252.

3.5 ASPECTO QUANTITATIVO

O art. 38 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a base de cálculo do ITBI da seguinte forma: “a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

O “valor venal” é o provável valor que o imóvel poderá alcançar em uma transação à vista, segundo as condições normais do mercado. Logo, não importa, no caso do ITBI, necessariamente no valor do negócio jurídico que corresponde ao aspecto material da hipótese de incidência tributária. Inexiste, nem no plano constitucional nem do CTN, exigência no sentido de que a base de cálculo coincida com o valor da transação objeto do tributo em estudo.

Não é necessária uma identidade com o valor venal estabelecido para fins de exigência do IPTU. O entendimento de ambas as Turmas de Direito Público do STJ “firmou-se no sentido de que não há ilegalidade na dissociação entre o valor venal do imóvel para fins de cálculo do ITBI e do IPTU, porquanto a apuração da base de cálculo e a modalidade de lançamento deles são diversas, não havendo, pois, vinculação de seus valores”.¹⁹

Isso significa que a base de cálculo não corresponde ao preço da venda do bem imóvel, pactuado pelas partes, livremente, no exercício da autonomia privada, e sim ao valor venal, que é estabelecido segundo as condições do mercado imobiliário. Sendo assim, o valor da venda, declarado pelo contribuinte, pode ou não ser admitida pelo Fisco, podendo ser aplicada, em caso de divergência, a norma prevista pelo art. 148 do CTN.

As leis municipais costumam estabelecer que o valor venal não pode, em nenhum caso, ser inferior àquele obtido para o cálculo do IPTU, utilizado no exercício em que a transação, objeto do ITBI, for realizada.²⁰ Convém observar, no entanto,

¹⁹ STJ, Ag Int nº 1559834, 1ª Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, DJ 16/10/2019; RESP nº 1692369, 3ª Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, DJ 23/08/2019.

²⁰ A Lei do Município de Salvador, por exemplo, dispõe em seu art.117 que “a base de cálculo do imposto em nenhuma hipótese poderá ser inferior ao valor venal dos

que o valor constante no lançamento do IPTU corresponde a uma presunção relativa apenas, podendo ser ilidida por meio de impugnação do contribuinte.²¹

É possível, ainda, que o Município estabeleça valores venais com base em uma pauta fiscal, como ocorre com o IPTU,²² estabelecida com base em informações do mercado.²³ Nesse caso, o contribuinte também poderá se insurgir contra o valor previsto, pois este também corresponde a uma presunção *juris tantum*.²⁴

Questão que também demanda discussão é a definição do valor venal na hipótese em que a materialidade do tributo consiste na transmissão ou na cessão de direitos (ex: domínio útil, usufruto, habitação, etc). Em tais casos, as leis municipais têm adotado como base de cálculo um percentual do valor venal do imóvel. Em qualquer caso, fatores que importam em uma redução do valor venal devem ser considerados pelas leis municipais, como, por exemplo, a existência de cláusulas de impenhorabilidade, de inalienabilidade e de incomunicabilidade, existência de servidão, etc.²⁵

bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado”. A lei anterior estabelecia que “a base de cálculo do imposto em nenhuma hipótese poderá ser inferior ao valor venal utilizado para cálculo do IPTU”.

²¹ Cf. Aires F. Barreto, op. cit., p.295.

²² A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça reconhece essa possibilidade, inclusive de arbitramento de base de cálculo pelo Município (AResp nº 1452575, 1ª Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJ 27/06/2019; RESP nº 17255761, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 24/05/2018; AgInt nos EDcl no RESP nº 1512094, 2ª Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJ 12/122017).

²³ O art. 117, §1º da Lei do Município de Salvador permite a divulgação pela Secretaria da Fazenda dos valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município.

²⁴ Nesse sentido, a Lei do Município de Salvador prevê em seu art. 117, §2º o seguinte: “caso não concorde com a base de cálculo do imposto divulgada pela Secretaria Municipal da Fazenda, o contribuinte poderá requerer avaliação especial do imóvel, apresentando os dados da transação e os fundamentos do pedido, na forma prevista em Portaria da Secretaria Municipal da Fazenda, que poderá, inclusive, viabilizar a formulação do pedido por meio eletrônico”.

²⁵ Cf. Aires F. Barreto, op. cit., p.297.

No caso de a hipótese de incidência consistir na transmissão de direito de superfície (CC, art.1.369), como a transmissão é por período determinado, este aspecto deve ser considerado na mensuração do tributo. Cabe observar, ainda, que apenas a transmissão onerosa ensejará a incidência do ITBI, obviamente, pois se for gratuita, não existirá base de cálculo.²⁶

Em caso de alienação judicial do imóvel, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que a base de cálculo é o valor da arrematação em hasta pública.²⁷

Quanto à alíquota, em nível de CTN a matéria é regulada pelo art.39, segundo o qual “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”.

Ocorre que a atual Constituição Federal não previu a criação de limites às alíquotas do ITBI por meio de Resolução do Senado Federal, como ocorre em outros impostos (ex: art.155,§1º, IV, CF), razão pela qual os municípios têm liberdade de estabelecerem as alíquotas para a cobrança do imposto em pauta, observando obviamente as limitações ao poder de tributar relacionadas à matéria, como, por exemplo, a proibição de utilização de tributo com efeito de confisco (CF, art.150, IV).

Assim, a lei do Município onde se localizar o imóvel definirá a alíquota aplicável em cada caso.²⁸

Discute-se o cabimento da progressividade das alíquotas do ITBI, que poderiam variar, de forma crescente, de acordo com o valor do imóvel, sua área ou outros elementos intrínsecos ao imóvel transmitido ou cedido.

²⁶ Dependendo da situação, a transmissão gratuita poderá ser considerada como doação, sendo, então, tributada pelo ITCMD.

²⁷ STJ, RESP nº 1721067, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 16/11/2018; RESP nº 1803169, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ 29/05/2019.

²⁸ No caso do Município de Salvador, o art. 118 da lei instituidora do tributo prevê duas alíquotas: 1,0% para transmissão de imóveis populares, conforme previsto em regulamento, e 3,0% nas demais transmissões.

Em verdade, porém, não há previsão constitucional para a utilização de alíquotas progressivas no ITBI. Ao contrário do que ocorre com outros tributos, como, por exemplo, o Imposto sobre a Renda, ao conferir competência aos Municípios para instituírem o tributo em pauta, a Carta não autorizou o uso da progressividade.

Há quem sustente que o art.145,§1º pode ser aplicado para permitir o uso da progressividade de alíquotas para o ITBI. Essa posição não merece prosperar, contudo. Primeiro, porque o princípio da capacidade contributiva não se realiza, necessariamente, por meio da progressividade. Segundo, as hipóteses de progressividade foram devidamente gizadas pela Carta, porque representam situações excepcionais, estando vinculadas ao cumprimento de alguma finalidade, fiscal ou extrafiscal. Nesses casos, o texto constitucional ora exige (arts.153,§2º, I, 153, §4º e 153, §3º,I) ora faculta a progressividade (arts. 155, §2º,III e 156, §1º). É possível, ainda, que a progressividade possa decorrer do caráter extrafiscal do tributo, como nos tributos aduaneiros, por exemplo.

No caso do imposto em estudo, porém, a regulamentação constitucional não previu a possibilidade de utilização da progressividade, seja em caráter obrigatório ou facultativo. Além disso, a finalidade predominante do imposto é arrecadatória (fiscal), e não extrafiscal.

Acresça-se, ainda, que o ITBI é um imposto real. Logo, para a sua exigência prevalecem as características da coisa a ser tributada, e não as condições pessoais do sujeito passivo.

Disso decorre que a progressividade do ITBI não encontra amparo na Constituição Federal, por falta de autorização, implícita ou explícita.²⁹

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tradicionalmente posiciona-se nessa direção. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 234.105 a Corte entendeu que “na

²⁹ Nesse sentido, Aires F. Barreto (Op. cit., p.300).

Constituição Federal inexistiu permissão para a adoção do sistema de alíquotas progressivas para a cobrança do ITBI. Vale dizer que, caso fosse a intenção do legislador autorizá-la certamente teria consignado expressamente no texto previsão a respeito, como fez na hipótese do IPTU (art. 156, § 1º, da Lei Maior). A norma geral estatuída no art. 145 da Carta Magna, sofre a restrição do referido art. 156, a desautorizar a cobrança na forma como pretendida pelo Fisco”.³⁰

Em outros julgados esse posicionamento foi ratificado pela Corte.

O tema foi pacificado com a edição da Súmula nº 656, que estabelece o seguinte: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Em recente decisão esse entendimento foi reafirmado:
“IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER VIVOS DE BENS IMÓVEIS – ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS – INCONSTITUCIONALIDADE – VERBETE Nº 656 DA SÚMULA DO SUPREMO. É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – *ITBI* com base no valor venal do imóvel”³¹.

4 IMUNIDADE

O parágrafo segundo do art. 156 da CF estabelece, em seu inciso I, hipóteses de imunidades para o ITBI, prescrevendo que este imposto “não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens

³⁰ STF, RE nº 234.105, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 31/03/2000.

³¹ STF, RE nº 346.829, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 03/03/2011.

imóveis ou arrendamento mercantil”.

A exegese desse dispositivo demonstra que são duas as hipóteses de imunidades que veicula, as quais devem ser examinadas separadamente.

Na primeira situação, exige-se que as transmissões devam ter uma determinada finalidade para serem beneficiadas com a imunidade: a realização de capital, isto é, a integralização do capital social das pessoas jurídicas adquirentes.

O constituinte buscou, ao prever essa imunidade, estimular as situações que revelem o crescimento da empresa, nas hipóteses em que ocorre a transferência de bens imóveis dos sócios para a pessoa jurídica, como forma de pagamento do capital social subscrito.³² Com isso, facilita-se a mobilização dos bens imóveis dos sócios para a pessoa jurídica.

O capital social consiste no capital aplicado pelos sócios na pessoa jurídica, consistindo no conjunto dos valores que foram investidos pelas pessoas físicas na empresa.³³ É um elemento indispensável à constituição e à existência operacional do empreendimento empresarial. Nesse sentido, dispõe o art.997, III do Código Civil que a “sociedade constitui-se mediante contrato escrito, particular ou público, que, além de cláusulas estipuladas pelas partes, mencionará:

I- Omissis

II- Omissis

III-Capital da sociedade, expresso em moeda corrente, podendo compreender qualquer espécie de bens, suscetíveis de avaliação pecuniária”.

³² Nesse sentido, posiciona-se Aires F. Barreto: “a importância de tal realização de capital justifica a imunidade tributária prevista no art. 156, §2º, inciso I, da Constituição, já que o constituinte, ao fixar os contornos das regras contidas no dispositivo *supra*, procurou facilitar a formação e a modificação de empresas, ou seja, visou a livre iniciativa, o progresso das empresas e o conseqüente desenvolvimento econômico, colocando-as a salvo do imposto de transmissão, com a outorga da imunidade”. (Op. cit., p.307).

³³ O valor do capital social depende do total aplicado em ativos, conjunto dos bens que a empresa possui em determinado momento, como o caixa, as duplicatas a receber, estoques, imobilizado ou ativo fixo.

Sendo assim, a integralização do capital pelos sócios pode ocorrer em dinheiro ou por meio de qualquer espécie de bens (móveis ou imóveis) ou de direitos, desde que suscetíveis de avaliação pecuniária.

Quando o sócio integralizar o capital por meio de bem imóvel, esta operação não estará sujeita à incidência do ITBI.³⁴

O enunciado constitucional em exame estabelece um requisito negativo para o desfrute da imunidade por ele veiculada: a atividade preponderante do adquirente não pode consistir na compra e venda desses bens ou direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil.

Essa restrição é reforçada pelo art. 37 do CTN, ao ressaltar a impunidade em pauta, prevista em seu art. 36: “o disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição”.

Não importa a atividade do sócio (alienante). O que interessa é a “atividade preponderante” da empresa. Como esta pode ser configurada? O parágrafo primeiro do art. 37 do CTN estabelece um critério objetivo: “considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo”. O parágrafo segundo complementa o critério: “se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior, levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição”. Assim, o período de análise da preponderância da atividade da empresa

³⁴ Alguns efeitos importantes decorrem da integralização do capital social, como, por exemplo, o desaparecimento da responsabilidade solidária entre os sócios. Caso o sócio não venha a integralizar sua cota de capital, estará sujeito às conseqüências previstas pelo art.1.058 do Código Civil.

pode variar de três anos, se a sociedade tiver menos de dois anos de atividade, no momento da aquisição do imóvel; a quatro anos, em caso contrário.

Logo, se nos períodos em epígrafe o somatório das receitas da pessoa jurídica, decorrentes de compra e venda de imóveis, locação ou arrendamento mercantil de imóveis corresponder a mais de 50% (cinquenta por cento) de sua receita operacional nos mesmos períodos, o ITBI sobre os imóveis, cuja aquisição ensejou a análise da preponderância, será devido.

Desse modo, a “atividade preponderante” é aquela realizada pela empresa que importa em mais de cinquenta por cento da sua receita operacional.³⁵ Se a pessoa jurídica tiver como atividade preponderante a compra e venda de bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, as transmissões desses bens ou de direitos, realizadas pelos sócios, não estarão sujeitas à imunidade em epígrafe, devendo ser tributadas, por conseguinte, pelo ITBI.

Caso o início das atividades da empresa tenha ocorrido há menos de dois anos, ela poderá gozar do benefício em epígrafe, porém, poderá perdê-lo, caso nos três anos seguintes à aquisição for constatada a preponderância dos negócios imobiliários.³⁶ Isso significa, como adverte Aliomar Baleeiro, que “a exoneração do tributo é condicional durante o triênio seguinte, convalidando-se, definitivamente, depois dele. O imposto fica diferido até que se complete o termo. Resolve-se se não houver a preponderância de negócios imobiliários.”³⁷

A imunidade, portanto, está condicionada à comprovação de que a empresa, nos três ou quatro anos subsequentes à integralização do capital por meio de bens imóveis, não exerceu em caráter preponderante a atividade imobiliária.

A pessoa jurídica que pretender gozar essa imunidade

³⁵ A receita operacional é a resultante das atividades que representam o objeto principal da empresa.

³⁶ Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ªed., op. cit., p.272.

³⁷ Op. cit., p.272.

deverá submeter ao exame do Fisco municipal a sua contabilidade para que este verifique, em procedimento administrativo, a conta receita operacional. Convém observar, como lembra José Alberto Oliveira Macedo, que essa análise não se restringirá às receitas eventuais auferidas com operações relativas aos imóveis objetos de transferência para a pessoa jurídica, devendo recair sobre a contabilidade, como um todo.³⁸

Convém observar, de outro lado, que a imunidade em pauta não atinge a diferença do valor dos bens imóveis que exceder o capital subscrito, a ser integralizado. Em recente decisão a Corte Excelsa posicionou-se nesse sentido:

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. *IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI*. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO. 1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o *ITBI* sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º). 2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo *ITBI*. 3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “A imunidade em relação ao *ITBI*, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.³⁹

A segunda hipótese de imunidade é a transmissão de bens ou de direitos decorrentes da fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica (art.156, §2º, I).

A fusão é a operação por meio da qual se unem duas ou

³⁸ Op. cit., p.130.

³⁹ STF, RE nº 796.376, Pleno, Redator Min. Alexandre de Moraes, DJ 25/08/2020.

mais empresas para formar uma nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (art.228, Lei nº 6.404/76, c/c art.1.119 do CC). Por conseguinte, nesse caso desaparecem as sociedades anteriores para o surgimento de uma outra, que assume todas as obrigações das sociedades fusionadas.⁴⁰

Já a incorporação é a operação pela qual uma ou mais empresas são absorvidas por uma outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (art.227, Lei nº 6.404/76 e art. 1.116 do CC). Assim, desaparecem as sociedades incorporadas, permanecendo com a natureza jurídica inalterada a sociedade incorporadora.⁴¹

De outro lado, na cisão uma empresa transfere parte ou totalmente o seu patrimônio para uma ou mais sociedades, extinguindo-se a sociedade cindida (no caso de versão total do patrimônio) ou dividindo-se o seu capital, em sendo parcial a versão (art.229, Lei nº 6.404/76).

Tanto a incorporação, quanto a fusão e a cisão, podem ocorrer entre sociedades de tipos idênticos ou diversos, devendo ser deliberadas na forma prevista pelos seus respectivos estatutos sociais.

Em qualquer desses casos, a imunidade não incidirá nas transmissões em que a atividade preponderante da pessoa jurídica adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, requisito acima analisado.

Em relação à “extinção de pessoa jurídica”, que enseja a imunidade, discute-se se abarca a extinção parcial e a total, ou apenas esta última. Roque Antonio Carrazza sustenta que a hipótese de desincorporação do imóvel em favor do sócio é alcançada pela norma imunizante em exame, pois representaria uma extinção, ainda que parcial, da pessoa jurídica. Para ele, a

⁴⁰ As formalidades que devem ser cumpridas no processo de fusão estão previstas pelo art.228, §§1º e 2º da Lei nº 6.404/76.

⁴¹ As formalidades previstas para o processo de incorporação são estabelecidas pelo art.227 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.).

imunidade vai da incorporação à extinção, passando pela sua desincorporação (fenômeno intermediário).⁴² Em sentido semelhante posiciona-se José Alberto Oliveira Machado, para quem a extinção total ou parcial da pessoa jurídica pode possibilitar a aquisição de seus bens imóveis por seus sócios, pessoas físicas.⁴³

Outra hipótese de imunidade é veiculada pelo art. 184, §5º da CF, que determina que “são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”.

Embora o texto utilize a expressão “isentos”, de isenção não se trata, pois a não incidência prevista no plano constitucional tem a natureza de imunidade.

Por força da aplicação desse dispositivo, não podem ser tributadas por meio do ITBI as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

5 CONCLUSÕES

Ao final do presente estudo, pode-se apresentar as seguintes conclusões:

a) A “transmissão” a que se refere a Constituição Federal não se limita à transcrição do título aquisitivo do direito à propriedade no Registro de Imóveis;

b) A jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça posiciona-se no sentido de que o fato gerador do ITBI ocorre com a transferência da propriedade imobiliária, que se opera por meio do registro do negócio jurídico no ofício competente;

c) Na hipótese de cessão de direitos relativos ao compromisso de compra e venda o sujeito passivo do tributo deve ser o cedente, e não o cessionário;

d) Não é necessária uma identidade entre o valor venal previsto como base de cálculo do ITBI e aquele estabelecido

⁴² *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 15ªed., p.555-557.

⁴³ *Op. cit.*, p.142.

para o IPTU;

e) Inexiste previsão constitucional para a utilização de alíquotas progressivas no ITBI, hipótese que inclusive não é admitida pela jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal;

f) Para o desfrute da imunidade prevista pelo art. 156, §2º, I da CF o que interessa é a “atividade preponderante” da empresa, e não do sócio.



6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ªed., Rio de Janeiro, Forense, 1999.

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*, São Paulo, Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 15ªed., São Paulo, Malheiros, 2000.

DERZI, Misabel de Abreu. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ªed., Baleeiro, Aliomar. Rio de Janeiro, Forense, 1999, notas de atualização.

MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI – Aspectos constitucionais e infraconstitucionais*, São Paulo, Quartier Latin, 2010.