

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE
DO ITAJAÍ – UNIDAVI**

LUCAS GABRIEL WEBER

**MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE
A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS- ITBI**

Rio do Sul/SC

2022

LUCAS GABRIEL WEBER

**MOMENTO DE OCORRENCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE
A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito, pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI.

Orientadora: Prof. Dra. Fabrisia Franzoi

**Rio do Sul/SC
2022**

**CENTRO UNIVERSITÁRIO PARA O DESENVOLVIMENTO DO ALTO VALE
DO ITAJAÍ – UNIDAVI**

A monografia intitulada “**MOMENTO DE OCORRENCIA DO FATO GERADOR DO ITBI – IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS**”, elaborada pelo acadêmico LUCAS GABRIEL WEBER, foi considerada

() APROVADA

() REPROVADA

por todos os membros da banca examinadora para a obtenção do título de BACHAREL EM DIREITO, merecendo nota _____.

_____, _____ de _____ de _____.

Coordenador do Curso de Direito

Apresentação realizada na presença dos seguintes membros da banca:

Presidente: _____

Membro: _____

Membro: _____

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando o Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Rio do Sul/SC, 13 de maio de 2022.

Lucas Gabriel Weber

Acadêmico de Direito

DEDICATÓRIA

Às horas investidas na elaboração deste trabalho, que não somente me ensinaram sobre resiliência e meus próprios limites, mas também esta matéria que me encanta.

AGRADECIMENTOS

À professora Orientadora Fabrisia Franzoi, que me auxiliou nas correções e orientações de maneira célere e efetiva, e ao professor Joacir Sevegnani, pelos conselhos e empréstimos de materiais de consulta.

RESUMO

Este trabalho acadêmico tem por objeto o estudo do momento de ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. A teoria geral do Direito Tributário traz o conceito de tributo, suas teorias, competência e divisão. Dentro desta teoria tem-se especificamente o Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI, de competência municipal, que tem seu fato gerador entendido de forma controversa pelos contribuintes e pelo ente municipal. Foram expostos os argumentos que fundam as duas teses argumentativas de maiores discussões. As legislações municipais que instituem o imposto, (neste caso, citado a título de exemplo a legislação municipal de Rio do Sul/SC), legislam criando obrigação de pagamento do referido imposto em dissonância com a Constituição, ferindo flagrantemente a hierarquia das normas. Realizada a pesquisa jurisprudencial, percebe-se que o tema está rodeado de certa calma no âmbito dos tribunais superiores, sendo cediço o entendimento segundo o qual o ITBI apenas é devido quando do momento da transmissão do bem imóvel, esta sendo realizada no momento do registro da escritura translativa no Registro de Imóveis; esta alinhado com a legislação e, principalmente com os entendimentos dos tribunais superiores. No tocante ao método de abordagem, será utilizado o método indutivo; já o Método de procedimento será o monográfico. O levantamento de dados será feito através de pesquisa bibliográfica e jurisprudências.

Palavras-chave: Fato Gerador. Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI. Registro Público.

ABSTRACT

This academic work has for object the study of the moment of occurrence of the taxable event of the Tax on the transmission of immovable property - ITBI. The general theory of Tax Law brings the concept of tribute, its theories, competence and division. Within this theory, there is specifically the Tax on the transmission of real estate - ITBI, of municipal competence, which has its taxable event understood in a controversial way by taxpayers and the municipal entity. The arguments that found the two argumentative theses of greater discussion were exposed. The municipal legislation that institutes the tax (in this case, the municipal legislation of Rio do Sul/SC is cited as an example), legislate creating an obligation to pay the said tax in disagreement with the Constitution, flagrantly violating the hierarchy of norms. The notary agent is subject to the provisions of the law, and his acts are bound by the law. It is worth the express provision of the CTN, according to which the clerk is jointly and severally liable for unpaid taxes under his management. Having carried out the jurisprudential research, it is clear that the subject is surrounded by a certain calm within the scope of the higher courts, with the understanding that the collection will only occur with the registration. Regarding the approach method, the inductive method will be used; the procedure method will be the monographic one. Data collection will be done through bibliographic research and jurisprudence.

Keywords: Generator Fact. Tax on the transfer of real estate – ITBI. Public Registry.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 TEORIA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO	12
1.1 CONCEITO DE TRIBUTO COM BASE NO ART. 3º CTN	13
1.2 DIVISÃO PENTAPARTIDA	16
1.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR	18
1.4 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	23
1.5 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	25
CAPÍTULO 2 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI	27
2.1 - IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS -ITBI	27
2.2 ORIGEM HISTÓRICA	29
2.3 COMPETÊNCIA	31
2.4 FATO GERADOR	34
2.5 BASE DE CÁLCULO	35
2.6 ALÍQUOTAS	36
2.7 IMUNIDADES	38
2.8 - LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL DE RIO DO SUL Nº 110, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2003	39
CAPÍTULO 3 MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR	41
3.1 – CONTROVÉRSIA DO MOMENTO DO FATO GERADOR	41
3.2 INCIDÊNCIA NO ATO DE CELEBRAÇÃO DA ESCRITURA	42
3.3 INTERPRETAÇÃO DA NORMA JURÍDICA	45
3.4 INCIDÊNCIA NO ATO DE REGISTRO NO REGISTRO DE IMÓVEIS	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	55

INTRODUÇÃO

O objeto do presente Trabalho de Curso é abordar controvérsia quanto ao momento de ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI.

O seu objetivo institucional é a produção do Trabalho de Curso como requisito para a obtenção do grau de Bacharel em Direito pelo Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí – UNIDAVI.

O objetivo geral do trabalho é abordar controvérsia quanto ao momento de ocorrência do fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI.

Os objetivos específicos são: – delimitar conceitos básicos ao estudo do Direito Tributário; – estudar os principais aspectos do Imposto de transmissão de bens imóveis - ITBI e; – apresentar a controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre o efetivo momento de ocorrência do fato gerador do ITBI, trazendo seus desdobramentos.

A controvérsia debatida converte-se nos seguintes questionamentos: Qual o momento da ocorrência do fato gerador do ITBI, e, por conseguinte, a partir de quando sua cobrança é devida?

Como hipótese de resolução dos questionamentos, tem-se: supõe-se que o momento da ocorrência do fato gerador do ITBI seja na transmissão do bem imóvel, e, por conseguinte, sua cobrança apenas é devida a partir deste momento.

No tocante ao método de abordagem, será utilizado o método indutivo; já o Método de procedimento será o monográfico. O levantamento de dados será feito através de pesquisa bibliográfica e jurisprudências.

Com este fito, no capítulo inicial tem-se a teoria geral do direito tributário, trazendo o conceito de tributo, teorias com a pentapartida de organização jurídico tributária e, adentra-se nos conceitos e linhas gerais de controle dos impostos nos Brasil. Ademais, faz-se uma breve introdução aos princípios que norteiam o ordenamento jurídico brasileiro.

Perpassados as linhas gerais do estudo, pretende-se explanar de maneira mais densa e objetiva o estudo do Imposto sobre a transmissão de

bens imóveis – ITBI. Neste sentido, importante a referência à origem histórica que permeia o imposto, adentrando então em conceitos tais como: a competência, o fato gerador, base de cálculo, alíquotas e imunidades.

Ademais, pretende-se neste momento apresentar a legislação municipal que institui o referido imposto, em decorrência da competência atribuída pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 –CRFB/88 aos municípios.

No terceiro capítulo traz-se a controvérsia quanto ao momento de ocorrência do fato gerador do ITBI. Serão expostos os argumentos que fundam as duas teses argumentativas, para chegar-se a conclusão embasada no entendimento de doutrinadores, além da verificação do tema frente ao que entendem os tribunais superiores quanto à matéria.

Por fim, nas considerações finais as conclusões a que se pretendem este trabalho, com o desfecho e conclusão acerca do momento de ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI.

CAPÍTULO 1 TEORIA GERAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 CONCEITO DE TRIBUTO COM BASE NO ART. 3º CTN

O conceito de tributo dentro do ordenamento jurídico brasileiro está definido pelo Código Tributário nacional em seu Art. 3º,

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A respeito do tema conceito de tributo, Casalino (2021, pag. 32)

O direito tributário disciplina a transferência obrigatória de parte da riqueza produzida pelos particulares para os cofres públicos. Uma primeira noção de tributo, portanto, aponta para essa parcela da propriedade privada que deve ser deslocada, de forma compulsória, para o patrimônio do Estado. Trata-se, contudo, de uma noção muito ampla e diz pouca coisa sobre o sentido jurídico específico do objeto de nosso estudo.

Ainda, a respeito do tema, tem-se o conceito de tributo por Paulsen (2014, pag. 28)

A Constituição Federal, ao estabelecer as competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a repartição de receitas tributárias, permite que se extraia do seu próprio texto qual o conceito de tributo por ela considerado. 54 Cuida-se de prestação em dinheiro exigida compulsoriamente, pelos entes políticos ou por outras pessoas jurídicas de direito público, de pessoas físicas ou jurídicas, com ou sem promessa de devolução, forte na ocorrência de situação estabelecida por lei que revele sua capacidade contributiva ou que se consubstancie em atividade estatal que lhe diga respeito diretamente, com vista à obtenção de recursos para o financiamento geral do Estado, para o financiamento de fins específicos realizados e promovidos pelo próprio Estado ou por terceiros no interesse público ou, ainda, para o custeio de atividades estatais diretamente relacionadas ao contribuinte.

Do conceito estabelecido pelo CTN, são colhidas as principais características que fundam o conceito de tributo, são elas: prestação pecuniária; compulsória; em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; que não constitua sanção de ato ilícito; instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada.

Tributo é, inicialmente, prestação pecuniária. Nesse sentido, Sabbag (2021, pag. 450)

O tributo é prestação pecuniária, isto é, a obrigação de prestar dinheiro ao estado. O art. 3º do CTN, em sua parte inicial, dispõe que “o tributo é prestação pecuniária, em moeda (...)”. Não obstante a redundância no dispositivo, é possível asseverar que o dispositivo objetivou evitar o tributo *in natura* (em bens) ou o tributo *in labore* (em trabalho, em serviços).

Ao delimitar a prestação em pecúnia, o legislador pretende criar regra no sentido a evitar tributo pagos em bens ou serviços, ficando este como exceção à regra. É, nesse sentido, regimento quanto a impossibilidade de pagamento de ordem tributária à moda cessão de bens e prestação de serviços.

No tocante a compulsoriedade Carvalho (2009, pag. 25)

Prestação pecuniária compulsória quer dizer o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se, de plano, qualquer cogitação inerente às prestações voluntárias (que receberiam o influxo de outro modal – o “permitido”). Por decorrência independente da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la ainda que contra seu interesse. Concretizando o fato previsto na norma jurídica, nasce automática e infalivelmente o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária.

Ainda sobre a compulsoriedade, Paulsen (2014, pag. 29)

O caráter compulsório do tributo, aliás, resta evidente na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária. De fato, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que a instituição e a majoração os tributos sejam estabelecidas por lei, o que revela a sua natureza compulsória de obrigação *ex lege*, marcada pela generalidade e cogência, independente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica. A adequada consideração do traço da

compulsoriedade faz com que não se caracterizem como tributárias as receitas patrimoniais relativas ao uso ou à exploração de bens públicos em caráter privado (taxa de ocupação de terreno de marinha e compensação financeira pela exploração de recursos minerais), porquanto, nestes casos, não há compulsoriedade na constituição do vínculo, mas adesão a um regime remuneratório.

Em sendo observado o fato gerador do tributo, seu pagamento é obrigatório, compulsório. E, por ser o direito tributário de natureza pública, independe da vontade ou aceite prévio do particular. Nesse caso, não há manifestação da vontade ou interesse por parte do particular, tão somente, de forma unilateral, a submissão ao pagamento.

Não se confunde a cobrança a título tributário com sanção por ato ilícito. São institutos diferentes, sendo o ato ilícito na seara tributaria principalmente punido com aplicação de multa. Em decorrência, multa não pode ser considerada tributo, sendo a oposto também verdadeiro. Nesse sentido Sabbag (2021, p. 455).

A multa é a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado. Trata-se de *penalidade* cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter *punitivo* ou de *sanção*. Em face do descumprimento de uma obrigação tributária [...]

No mesmo sentido à pena aplicável no direito penal, está a multa no ordenamento tributário, servindo como penalidade aplicada à contravenção a ordem tributária.

Ainda a respeito da característica “não constitui sanção de ato ilícito”, temos o entendimento de Paulsen (2014, pag. 29)

Vê-se, ainda, que a outorga de competência tendo como referência simples manifestações de riqueza do contribuinte (critério da base econômica na distribuição das competências), serviços específicos e divisíveis prestados pelos entes políticos, exercício efetivo do poder de polícia, realização de obra que implique riqueza para os proprietários de imóveis ou, ainda, em face da necessidade de buscar meios para custear determinadas atividades vinculadas a finalidades específicas

previstas no texto constitucional. As diversas espécies tributárias não guardam nenhuma relação com o cometimento de ilícitos pelos contribuintes. Daí se extrai, pois, a noção de que tributo não constitui sanção de ato ilícito

Nesse plano, tem-se os conceitos trazidos pelo CTN, que fundam o estabelecido para tributo no ordenamento jurídico-tributário brasileiro. Adiante, divisão tripartida e seus desdobramentos.

1.2 DIVISÃO PENTAPARTIDA

Quanto à divisão dos tributos existentes, a doutrina diverge, sendo dois dos principais ramos de defesa - a divisão tricotômica e a pentapartida.

Nessa linha, e com o passar dos anos, a divisão tricotômica perdeu amplitude em razão das previsões legais dos empréstimos compulsórios e das contribuições; surgindo hodiernamente um certo inclino doutrinário pela divisão pentapartida. Segundo Eduardo Sabbag, é a divisão que contemporaneamente predomina na doutrina, conforme

Fato é que, nas décadas de 1980 e 1990, sobrevieram, respectivamente, os *empréstimos compulsórios* e as *contribuições*, como nítidas figuras tributárias. [...] Dai o surgimento da teoria *pentapartida*, que hoje predomina entre nós, na doutrina, e no STF, indicando o entendimento ao qual nos filiamos [...] (SABBAG, Eduardo; Manual de direito tributário, Eduardo Sabbag – 13. Ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2021 – pag. 483)

Logo, a teoria pentapartida distribui a prestação tributaria no cenário brasileiro como dividida em cinco tributos de maneira autônoma, quais sejam os impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Adiante, adentrar-se-á no conceito e desdobramentos dos impostos, haja, donde tem-se conceitos introdutórios do tema.

Estabelece o Art. 16 do CTN que Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, conforme segue

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

Do conceito atribuído ao imposto pelo CTN, debanda-se o entendimento de que imposto independe de contraprestação estatal. Nesse sentido, comento de Sabbag

[...] imposto é *tributo unilateral*. Em outras palavras, costuma-se rotular a exação de *tributo sem causa* ou *gravame não contraprestacional*, uma vez que desvinculado de qualquer atividade estatal correspondente. [...] a título de exemplificação, “quando Caio se torna proprietário de um bem imóvel, localizado na zona urbana, ele deve pagar IPTU, sem qualquer contraprestação estatal paralela”; de outra banda, “quando o *Município X* presta a Caio um serviço público específico e divisível, Caio deve pagar uma taxa de serviço ao ente político”. (SABBAG, Eduardo; Manual de direito tributário, Eduardo Sabbag – 13. Ed – São Paulo: Saraiva Educação, 2021 – pag. 488)

É então o imposto espécie de tributo que, por definição, independe de contraprestação estatal específica. Para além deste, é também sua receita desvinculada de finalidade, em consonância com o princípio constitucional da não afetação, conforme Art. 167, IV da CF, *in verbis*

Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (BRASIL.

[Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. 4.)

A respeito da desvinculação da receita dos impostos, entende Sabbag (2021, pag. 489)

Insta mencionar que o imposto é, concomitantemente, exação não vinculada e gravame de arrecadação não afetada. é que a receita dos impostos visa custear as despesas públicas gerais ou universais, v.g, educação, segurança pública, limpeza pública etc. Além disso, a receita do imposto não pode se atrelar a qualquer órgão, fundo ou despesa, à luz da proibição derivada do princípio da não afetação [...]

São características do imposto a prestação unilateral do particular e a universalidade da receita.

Adiante, conceituação de hipótese de incidência e fato gerador, principalmente com relação a crítica doutrinária que circunda seus conceitos.

1.3 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E FATO GERADOR

São inúmeras as divergências e críticas doutrinárias no tocante a acepção legal do termo trazido pelo CTN – “ fato gerador”. A esse respeito, Regina Helena Costa comenta que

Outra expressão ensejadora de divergência é *fato gerador*. Diversos autores a têm rechaçado, em razão de sua equivocidade, uma vez que tanto traduz a situação hipotética, estampada na norma legal, quanto a concretização dessa situação, hábil a fazer surgir a obrigação tributária. Vale dizer, o legislador emprega a mesma expressão para designar realidades distintas. [...] Daí por que boa parte da doutrina utiliza outras expressões para designar tais situações. (COSTA, Regina Helena; Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa. – 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. – Pag. 196)

Segue, no mesmo sentido, Luciano Amaro

Além disso, a expressão seria dúbia, por designar duas realidades distintas: a) descrição legal abstrata (por exemplo: “o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de renda”) e b) o acontecimento concreto, que corresponda àquela descrição hipotética (por exemplo: “ocorreu o fato gerador do imposto de renda, pois a empresa ‘X’ apurou lucro real”). Cada uma dessas distintas realidades – afirma-se- mereceria epíteto específico. (AMARO, Luciano; Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro. – 14. Ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2008. Pag. 258)

Em coaduno com a visão doutrinaria, é que se faz relevante a visão dicotômica entre os conceitos de hipótese de incidência e fato gerador.

Não obstante as críticas ao que dispõe o CTN, necessário averiguar aquilo que este dispõe sobre o tema. Inicia-se pela distinção entre fato gerador de obrigação principal e secundaria, conforme:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Sobre esta temática, Paulsen (2014, pag. 151)

Fato gerador da obrigação principal “é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, conforme a redação do art. 114 do CTN. Isso porque não se pode deixar de exigir o tributo quando o fato corresponda à hipótese de incidência, tampouco entender que seja devido relativamente à situação não abarcada por ela. Para que incida a norma, é imprescindível e basta que ocorra o que ela prevê como situação geradora da obrigação tributária; nada mais, nada menos. Fato gerador da obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”, conforme dispõe o art. 115 do CTN.

No tocante a divisão entre dois grupos de obrigações, trazido pelo CTN nos referidos artigos, comenta Luciano Amaro

Assim, diante da “necessidade” de classificar – que é outra das exageradas preocupações formais do código -, as obrigações tributárias (gênero com o qual o diploma pretendeu abranger *todos* os deveres legais dos destinatários das normas tributárias, até mesmo o dever de satisfazer a exigência de multa por inflação à lei!) foram segregadas nos dois referidos grupos: a) *principais*, compreendendo os deveres legais que tenham por objeto o pagamento de tributo (prestação pecuniária de natureza não sancionatória) e o pagamento de penalidade pecuniária (que, como se sabe, é sanção e não tributo); b) *acessórias*, que abrangem os demais deveres estabelecidos nas leis tributárias, que não tenha conteúdo pecuniário. (AMARO, Luciano; Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro. – 14. Ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2008. Pag. 256)

No presente, nos manteremos tão somente focados em relação às obrigações principais.

Segue o CTN estabelecendo quanto ao momento de ocorrência do fato gerador, portanto seu aspecto temporal, e conseqüente existência de seus efeitos, conforme:

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

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

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

Regulamenta o dispositivo quanto ao aspecto temporal da ocorrência do fato gerador, e a respeito do tema, comenta Regina Helena Costa,

[...] há que se saber *quando* tal fato ocorreu. É o *aspecto temporal*, que indica o momento no qual se considera nascida a obrigação tributária: o momento da transmissão do bem imóvel, para o ITBI; o momento em que se aperfeiçoa a prestação de serviço de qualquer natureza, para o ISSQN; em 1º de janeiro de cada exercício, para o IPVA. (COSTA, Regina Helena; Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa. – 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. – pag. 205)

Ao delimitar o momento de ocorrência do fato gerador, necessário que seja estabelecido, de maneira reta o *quando* do momento de nascimento da obrigação. Este aspecto gera efeitos concretos ao ordenamento tributário, podendo interferir, a título de exemplo, na alíquota adotada ou até mesmo na competência de cobrança.

Referindo-se ao momento temporal de ocorrência do fato gerador, o CTN faz distinção entre as situações de fato e as situações jurídicas, para as quais são trazidos momentos diferentes. Quanto ao fato gerador – “situação jurídica”, comenta Anis Kfourir Jr,

Tratando-se, entretanto, de uma situação jurídica, o momento em que ela se aperfeiçoar terá o condão também de fazer nascer o fato gerador.

Este conceito deve ser analisado ainda com o enfoque de evitar-se a imposição tributária antes do devido tempo, com a antecipação do tributo por via indireta, ou seja, com a eleição de um momento anterior à completa ocorrência do verbo ensejador da “hipótese de incidência” – o aspecto material do tributo. (KFOURI, Anis Jr; Curso de direito tributário / Anis Kfourir Jr. – São Paulo: Saraiva, 2010. – pag. 171)

A imposição tributária antes do momento adequado, com a estipulação de momento distinto daquele estabelecido legalmente, (momento em que esteja definitivamente constituída a situação jurídica); deve ser evitada. O momento de constituição definitiva é, não só imperativo legal, mas também aquele que faz nascer o direito passível de tributação.

Perpassadas as disposições e regramentos trazidos pelo CTN, relevante a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador. A respeito desta diferenciação, comenta Aires F. Barreto que

[...] a doutrina, tendo à frente o mestre Geraldo Atibaia, consagrou as expressões “hipótese de incidência” e “fato imponible” (ou fato tributário, como preferimos). Reservou a primeira para identificar a

descrição posta pela lei. Utilizou a segunda para designar o fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, como verdadeiro espelho da descrição hipotética da lei.

[...]

A função tributária comporta exame em dois “momentos”: (a) o da promulgação de lei tributária, átimo em que se define legalmente o fato tributário, com a previsibilidade dos efeitos jurídicos, se e quando se der a realização do suposto (função tributária abstrata), e (b) o da efetivação do fato conjecturado (função tributária concreta). (BARRETO, Aires F; Curso de direito tributário municipal / Aires F. Barreto. – São Paulo: Saraiva, 2009 – pag. 126)

A referida distinção entre os conceitos de hipótese de incidência e fato gerador, vale lembrar, não é fruto da legislação tributária. Ao divagar sobre o tema, a doutrina tende a traçar duras críticas, sendo esse entendimento dicotômico fruto doutrinário. A esse respeito, comenta Regina Helena Costa,

Daí por que boa parte da doutrina utiliza outras expressões para designar tais situações. *Fato gerador “in abstracto”* é, assim, substituído pelas expressões *hipótese de incidência* ou *hipótese tributária*, que não deixam dúvida quanto ao conceito a que se referem – o da situação hipotética. E o *fato gerador “in concreto”* é designado por *fato impositivo* ou *fato jurídico tributário*, de molde a designar a situação aperfeiçoada no plano concreto. (COSTA, Regina Helena; Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa. – 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pag. 196)

Por não haver definição legal para os conceitos de hipótese de incidência e fato gerador tolhe-se o conceito do plano doutrinário. Ao referir-se ao conceito de hipótese de incidência, elucidada Paulo de Barros Carvalho,

[...] Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência. (CARVALHO, Paulo de Barros; Curso de direito tributário, Paulo de Barros Carvalho. – 21 Ed – São Paulo : Saraiva, 2009 – pag. 278)

Nesse norte, tem-se que hipótese de incidência faz referência ao campo teórico. Pode ser entendido como uma situação hipotética, que quando efetivamente praticada no campo material, dá origem a obrigação tributária.

Nesse sentido, há que se concluir que Hipótese de incidência é a descrição normativa de um evento que, quando atendido, dará origem a obrigação tributária. Não haverá cobrança de natureza tributária sem a prévia previsão deste, com a clara estipulação da Hipótese de incidência.

Em sentido adverso, tem-se o conceito de fato gerador, que para Kfoury (2010, pag. 167) é

A expressão " fato gerador" designa a ocorrência, no mundo real, da hipótese abstrata prevista na legislação, ensejando, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária e, posteriormente ou ato contínuo, o respectivo lançamento e exigência do crédito tributário.

Ao referir-se à fato gerador, a doutrina estabelece como a ocorrência, no mundo fático, daquilo que foi estabelecido pela lei. Nada mais é que a pratica de ato tributável previamente estabelecido como gerador de obrigação tributária.

Perpassados conceitos introdutórios, importante o estudo dos princípios que norteiam o ordenamento jurídico-tributário. Adiante, alguns dos princípios articulados pela Constituição Federal, e seus desdobramentos.

1.4 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Outra característica relevante no estudo dos tributos são os princípios gerais de direito tributário, discorridos, de maneira especial, no artigo 150 da Constituição Federal. Adiante, comentários acerca destes.

No que diz respeito a legalidade tributária, a Constituição nos consigna o seguinte, no artigo 150, inciso I

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

A respeito do tema legalidade tributária, Harada (2021, pag. 41)

As palavras iniciais do art. 150, inseridas na Seção II, que cuida “*Das limitações do Poder de Tributar*”, só vêm a confirmar o que dissemos anteriormente, isso é, que os princípios constitucionais tributários não se esgotam naqueles elencados na Constituição.

Como se sabe, a carta Política não cria tributos, pois limita-se a repartir o poder de tributação pelo mecanismo da competência tributária.

É a lei ordinária de cada poder tributante que vai instituir o tributo de sua competência impositiva. Somente a lei em sentido estrito pode criar, modificar ou extinguir tributos.

Sobre o mesmo tema, Paulsen (2014, pag. 96)

A legalidade tributária, por sua vez, agrega à garantia geral da legalidade um conteúdo adicional, qualificando-a em matéria de instituição e de majoração de tributos. Vejamos o enunciado da legalidade tributária constante do art. 150, I, da CRFB: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. A referência não apenas a “exigir”, mas, especificamente, a “aumentar”, torna inequívoco que inclusive o aspecto quantitativo do tributo precisa estar definido em lei, seja mediante o estabelecimento de um valor fixo, da definição de uma base de cálculo e de uma alíquota, do estabelecimento de uma tabela, ou por qualquer outra forma suficiente que proveja critérios para a apuração do montante devido. A lei é que estabelece o quantum debeat e somente a lei pode aumentá-lo, redefinindo seu valor, modificando a base de cálculo, majorando a alíquota.

No entanto, o estudo do princípio da legalidade não se limita aos ditames constitucionais, sendo também alvo de regulamentação pelo CTN, qual seja o artigo 97 do CTN

Art. 97. 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 artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 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 de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

A respeito do tema legalidade tributária, temos ainda o trazido por Casalino (2021, pag. 34)

Instituída em lei – O tributo deve ser instituído por meio de lei. Cabe ao Poder Legislativo de cada ente da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), criar o tributo. O Código Tributário Nacional reitera, no art. 3.º, o princípio da estrita legalidade tributária previsto no art. 150, I, da CF/1988. Assim, é inconstitucional a exigência de tributo instituído por meio de decreto do Poder Executivo, por exemplo;

Logo, o princípio da legalidade tributária serve de garantia ao contribuinte, que, obrigatoriamente, ao se ver diante de obrigação decorrente de tributos sempre o será mediante lei que regulamente, ficando tão somente as exceções ao tributo como escusa ao princípio da legalidade.

1.5 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

A Constituição Federal prevê em seu artigo 150, inciso III, “a”, “b” e “c”, princípios que dizem respeito a lei tributária no tempo, estabelecendo limitações ao poder do fisco ante os contribuintes.

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;

Cada uma das alíneas preveem um regramento distinto sobre o tema, sendo que, somados, regulamentam a matéria.

Por sua vez, o artigo 150, inciso III, “a” regulamenta o princípio da irretroatividade tributária, que é garantia que a lei tributária não lhe obrigará a pagar ou pagar a maior tributo atinente a fato gerador anterior a lei que os tiver instituído ou aumentado. A respeito da matéria, Paulsen (2014, pag. 101)

A irretroatividade tributária, tal como posta no art. 150, III, a, da Constituição, implica a impossibilidade de que lei tributária impositiva mais onerosa seja aplicada relativamente a situações pretéritas. Não se pode admitir que, a atos, fatos ou situações já ocorridos, sejam atribuídos novos efeitos tributários, gerando obrigações não previstas quando da sua ocorrência. Preservando o passado da atribuição de novos efeitos tributários, a irretroatividade reforça a própria garantia da legalidade, porquanto resulta na exigência de lei prévia. O que inspira a garantia da irretroatividade é o princípio da segurança jurídica, que nela encontra um instrumento de otimização no sentido de prover uma maior certeza do direito.

Em coaduno com o ditame do doutrinador, convém destacar que um elemento importante no ordenamento jurídico brasileiro é a segurança jurídica. Este instituto visa dar segurança aos atos, garantindo que à eles somente serão impostas leis tributárias existentes no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação. Acerca do tema segurança jurídica e o princípio da irretroatividade, Casalino (2021, pag. 53)

Segurança jurídica: A segurança jurídica das relações significa, em termos gerais, previsibilidade. Quer dizer, a ação estatal deve ser previsível para que o particular, o administrado, o contribuinte, possa preparar-se adequadamente. No terreno da tributação a segurança jurídica é fundamental. Ora, os contribuintes têm que se preparar para o pagamento do tributo. Assim, convém que eu saiba, com certa antecedência, quanto terei de desembolsar a título de IPTU, IPVA, IR etc. Entretanto, no caso das empresas a segurança jurídica é ainda mais importante. Como elas produzem riqueza – este é o aspecto

dinâmico da propriedade – são muito mais frágeis à imposição tributária. Assim, precisam saber, com rigorosa antecedência, quanto terão de desembolsar e título de tributos para que possam preparar seus investimentos, contratar mão de obra, fechar contratos a longo prazo e assim por diante. No campo tributário a segurança jurídica manifesta-se nos princípios da irretroatividade (art. 150, III, a, da CF/1988), anterioridade (art. 150, III, b e c, da CF/1988), dentre outros.

Já o artigo 150, inciso III “b” e “c” regulamentam os princípios da anterioridade de exercício e anterioridade nonagesimal, respectivamente. A respeito deste tema, Paulsen (2014, pag. 103)

A anterioridade de exercício está consagrada no art. 150, III, b, da CF. Garante que o contribuinte só estará sujeito, no que diz respeito à instituição e majoração de tributos, às leis publicadas até 31 de dezembro do ano anterior. A anterioridade nonagesimal consta da alínea c ao art. 150, III, acrescida pela EC 42/03, bem como do § 6º do art. 195 da CF. Garante ao contribuinte o interstício de 90 dias entre a publicação da lei instituidora ou majoradora do tributo e sua incidência apta a gerar obrigações tributárias. Ambas aplicam-se a todas as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Assim, como regra, a anterioridade de exercício e nonagesimal se completam, uma reforçando a outra. Ressalvam-se, todavia, as exceções previstas nos artigos 150, § 1º, 177, § 4º, e 195, § 6º, da Constituição.

Ao inferir que os dois princípios se complementam, o doutrinador nos coloca que ambos os princípios são aplicados de maneira complementar. Ressalvadas as exceções, estes dois princípios são cumulados quando, de sua aplicação, sendo a incidência do tributo somente no ano seguinte à publicação da lei, obedecida a carência mínima de 90 dias, valendo para a criação ou majoração.

Circulados princípios gerais de direito tributário, adentrar-se-á nos conceitos próprios do estudo do imposto municipal ITBI.

CAPÍTULO 2 IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – ITBI

2.1 - IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS -ITBI

Com vistas a discutir aspectos relevantes e aprofundados do presente imposto, se faz importante a inserção dos elementos legais que regem e regulamentam o mesmo.

O Imposto sobre a transmissão de bem imóvel – ITBI tem sua previsão constitucional no Art. 156, inciso II da Constituição Federal, conforme

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

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

Neste dispositivo, a constituição confere competência aos municípios, para que estes instituem o referido e ora discorrido imposto. Para além da previsão constitucional.

Por sua vez, os municípios, ante a previsão e estipulação da competência trazida pela Constituição Federal, deverão instituir e regulamentar o imposto dentro da circunscrição em que lhes são cabíveis, respeitados os imperativos legais gerais e de direito tributário.

No tocante ao contribuinte do imposto, o art. 42 do CTN regulamentou que o Contribuinte é qualquer das partes na operação tributária, conforme dispuser a lei.

A respeito do tema, o STF editou a súmula 75, que diz o seguinte

Súmula 75. Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão inter vivos, que é encargo do comprador.

Nessa linha, tem-se o entendimento que nos casos em que a contratação acontece entre autarquia e particular, a imunidade fiscal recíproca conferida pelo artigo 150, inciso VI, “a” da Constituição Federal, ficando devido o pagamento do imposto por parte do comprador, que não se beneficia da imunidade.

Sobre o tema contribuinte do ITBI, Harada (2021, pag. 227)

A maioria das legislações municipais optou pela eleição do comprador como contribuinte do ITBI nas operações de compra e venda de bens imóveis, e eleição do cedente em relação à cessão de direitos a ele relativos. O legislador tributário seguiu a tradição da legislação civil. O Código Civil imputa ao adquirente as despesas da escritura, e ao vendedor as de tradição, na ausência de pacto em contrário (art. 490). Outrossim, o art. 862, na ausência de convenção em contrário, atribui ao adquirente as despesas da transcrição dos títulos de transmissão da propriedade e ao devedor as da inscrição do ônus real

Ademais, alguns aspectos relevantes que circundam o estudo do imposto em baila serão discorridos no presente trabalho acadêmico.

Ora conceituado o ITBI, adentrar-se-á na origem história desta exação municipal.

2.2 ORIGEM HISTÓRICA

Antes de se entrar propriamente nos conceitos de direito que permeiam o estudo do ITBI, deve-se ater à sua história.

Ao analisar o contexto histórico-legislativo que do que hoje tem-se por ITBI – um imposto de competência municipal; percebe-se que no decorrer do tempo por vezes este foi confundido com o que hoje tem-se como ITCMD – imposto hodiernamente de competência estadual.

Por haverem similitudes nos contextos que permeiam estes que hoje temos por institutos distintos, houve na história momentos em que eles se confundiam com um só.

Estabelecendo como marco inicial ao estudo histórico a Emenda Constitucional nº 5 de 1961, podemos perceber que o referido imperativo legal trazia norma semelhante a que vige hodiernamente. Abaixo, Art. 29, inciso III

da Emenda Constitucional nº 5 de 1961, que estabelece previsão para impostos de pertença do município

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

[...]

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

O mesmo ordenamento jurídico estabeleceu em seu Art. 19, inciso I e §§ 1º e 2º que

Art. 19. Compete aos Estados decretar impostos sobre:

I - Transmissão de propriedade *causa mortis*;

§ 1º O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens corpóreos cabe ao Estado em cujo território êstes se achem situados.

§ 2º O imposto sobre transmissão *causa mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda, quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

Pode-se perceber que neste momento histórico, os impostos de transmissão *causa mortis* e o imposto sobre a transmissão de bens imóveis tinham previsões de competência para entes públicos distintos, quais sejam estados e municípios.

Em momento posterior, com o advento da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, regulamentado através do artigo 9 §§ 1 a 4, houve alteração nesta metodologia, passando a vigorar o seguinte imperativo

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

Neste momento histórico, tem-se a junção dos institutos em um só imposto, sendo este de competência dos estados membros.

Posteriormente, considerando a promulgação da Constituição Federal de 1967, que em seu artigo 24 estabelece

Art 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

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

Hodiernamente, com o advento da Constituição Federal de 1988, os impostos ITBI e ITCMD não mais se confundem. Como veremos adiante, a previsão constitucional hoje vigente estabelece que o ITBI terá competência municipal.

A respeito da história do ITBI, temos o seguinte Harada (2021, pag. 223)

Relembre-se que o CTN foi editado em 1966, quando o imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis em geral era de competência estadual não distinguindo o caráter gratuito ou oneroso dessa transmissão, nem se se cuida de transmissão entre vivos ou de transmissão decorrente de sucessão aberta.

Nessa mesma linha Sabbag (2021, pag. 1310)

Desde a promulgação da Constituição vigente, em outubro de 1998, houve uma bipartição da competência: a transmissão, quando decorrente de evento causa mortis ou não oneroso entre pessoas, de bens móveis ou imóveis, ficou na competência dos Estados (e do Distrito Federal), dando ensejo ao atual ITCMD estadual; por outro lado, a transmissão inter vivos e de caráter oneroso de bens imóveis passou a ser exclusividade da competência dos Municípios (e do Distrito Federal), abrindo-se para o ITBI municipal.

Na linha trazida pelo doutrinador, vale a percepção de que, quando o CTN remete e regulamenta o ITBI, conferindo competência aos estados, como presta de exemplo o Caput do artigo 35 do CTN, “O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador”:

Ele assim o faz por ter sido redigido sob a égide da constituição pretérita, valendo, hoje, o que regulamenta a Constituição Federal de 1988, obedecendo no que ainda couber o disposto no CTN.

Relevante se faz no estudo do direito tributário o estudo da competência para instituir o imposto, ou tributos de maneira mais abrangente. Adiante, elucidar-se-á quanto a competência para instituir o ITBI.

2.3 COMPETÊNCIA

A competência, na seara do Direito Tributário, é o poder que os diferentes entes públicos, seja municipal, estadual ou federal tem para instituir tributos. Este poder, notadamente pela relevância do tema, é delegado exclusivamente pela Constituição Federal, que delimita e estabelece competências para instituir impostos.

A respeito do tema, Paulsen (2014, pag. 16)

Atualmente, não temos mais movimentos ativos ameaçando nossa unidade política. Mas a tributação continua a ser elemento de conflito entre os entes federados no que se tem nomeado de Guerra Fiscal. Os Estados-Membros utilizam-se da concessão de benefícios fiscais para obterem vantagens competitivas frente aos demais. Ainda que com a finalidade louvável de aumentar o desenvolvimento local através da atração de novos investimentos e da consequente geração de empregos, certo é que, muitas vezes, isso dá ensejo à simples migração de unidades produtivas de um Estado a outro, maculando essas políticas com um caráter fraticida. Se a tributação é inafastável, que se dê de modo equilibrado, observando limites, princípios e critérios que preservem a segurança e que promovam a justiça e a solidariedade.

Na linha trazida pelo doutrinador, é importante o comentário de que uma das garantias asseguradas aos contribuintes, é que tão somente a Constituição Federal delimitará os entes capazes de instituir impostos. Caso inexista previsão constitucional, a qualquer ente público é vedado instituir impostos.

Nesta mesma seara, importante o estabelecido pelo artigo 7º do Código Tributário Nacional, que dita que a competência tributária é indelegável,

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

A respeito da indelegabilidade da competência tributária, Harada (2021, pag. 225)

Essa indelegabilidade resulta da expressão da vontade do legislador constituinte na estruturação do jurídica do Estado, que não pode ser modificada pelo legislador infraconstitucional ao sabor dos interesses e conveniências do momento. Se assim fosse, a estrutura jurídica do Estado, delineado pelo Poder Constituinte, repartindo as competências entre os entes competentes da Federação e entre determinados órgãos, desapareceria.

Quando em comento o impositivo Constitucional que diz respeito ao ITBI, temos o artigo 156, inciso II da Constituição Federal, que delimita o seguinte

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;

A respeito do tema, Paulsen (2014, pag. 245)

O art. 156, II, da Constituição outorga aos Municípios competência para instituir 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". É o chamado ITBI. A competência é sempre do Município da situação do bem, nos termos do art. 156, § 2º, da CF.

Na linha discorrida pelo doutrinador, temos a previsão do artigo 156 § 2º, inciso II da Constituição Federal, que estabelece o seguinte

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

[...]

II - compete ao Município da situação do bem.

Ante a previsão constitucional e os dispositivos infraconstitucionais que regulamentam o tema; tem-se por certo que o imposto 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 será de competência dos municípios, de modo que esta competência é indelegável e que a competência será a do município da situação do bem.

Não obstante já houver perpassado quanto aos conceitos de hipótese de incidência e fato gerador de maneira genérica no capítulo anterior, adiante discorrido quanto ao fato gerador do ITBI.

2.4 FATO GERADOR

Nesse momento, considerando que os aspectos gerais do estudo do fato gerador já foram discorridos em tópico pretérito específico, temos que levar em conta o fato gerador do ITBI propriamente dito. No tocante ao tema, inicialmente nos cabe rememorar o estabelecido pela constituição como ensejador do imposto pelo artigo 156, inciso II da Constituição Federal.

Objetivando regulamentar o estabelecido na Constituição, o Artigo 35, incisos I, II e III do Código Tributário Nacional

A primeira hipótese ensejadora da obrigação tributária está descrita no inciso 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;

Vem de pronto o questionamento acerca do momento em que, de fato, acontece a transmissão da propriedade dos bens móveis, a respeito do tema, Paulsen (2014, pag. 245)

A transmissão de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos dá-se mediante registro do respectivo título (como a escritura de compra e venda) no Cartório de Registro de Imóveis. O art. 1.227 do Código Civil dispõe que “Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro”. O art. 1.245, que cuida especificamente da aquisição da propriedade, dispõe: “Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis”. De qualquer modo, pode o legislador determinar que o pagamento seja feito já antecipadamente, por ocasião da escritura, como medida de praticabilidade tributária que vise a evitar o inadimplemento. Isso porque toda escritura deve ser levada a registro, de modo que se pode presumir a iminência do fato gerador. Mas o STJ já decidiu que “a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o Ordenamento Jurídico”

Neste momento, somente traz-se à baila os conceitos fundamentais ao entendimento daquilo que vem a ser o fato gerador do ITBI, visto que adiante, no capítulo seguinte, o tema será aprofundado. No tocante a legislação civil, temos

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.

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

Entende-se então que o momento ensejador da cobrança, considerando o enunciado do artigo 35, inciso I do CTN, cumulado com os artigos do Código Civil supra, acontece quando da transferência da propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

Perpassados os conceitos quanto ao momento de cabimento do imposto, adiante quanto ao cálculo do *quantum* devido.

2.5 BASE DE CÁLCULO

No tocante a base de cálculo do imposto sobre em versa, tem-se sua previsão legal no artigo 38 do CTN, “A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”.

Acerca da temática base de cálculo do ITBI, Sabbag (2021, pag. 1319)

E base de cálculo do ITBI o valor venal dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos (art. 38 do CTN). Vale dizer que a base de cálculo será o valor de mercado (ou preço de venda, à vista, em condições normais de mercado), sendo irrelevante o preço de venda constante da escritura. De outra banda, entende-se que deve prevalecer o valor da escritura (ou, até mesmo, o do carnê do IPTU). O tema é polêmico.

Sobre o mesmo tema, o comento de Paulsen (2014, pag. 246)

A base de cálculo “é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos” (art. 36). Quando da transmissão da propriedade, considera-se o seu valor venal, ainda que haja gravames temporários. 553 De outro lado, dispõe a Súmula 108 do STF: “É legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa, na conformidade da legislação local”. A Súmula 110 do STF, por sua vez, dispõe: “O Imposto de Transmissão Inter Vivos não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno”.

Faz-se relevante a citação às sumulas feitas pelo doutrinador, fazendo valer que a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos recairá sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa, e que não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno.

2.6 ALÍQUOTAS

No tocante a alíquota a qual está condicionada a cobrança deste imposto, temos regulamentação no artigo 39 do CTN, qual seja:

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.

A referida lei nos traz o regramento 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.

Ou seja, a alíquota do ITBI obedecerá os limites fixados em resolução do Senado Federal.

A previsão do CTN foi atendida mediante edição da Resolução do Senado N° 9, de 1992. Nesta resolução, tem-se a fixação da alíquota máxima para a cobrança do imposto, conforme

Art. 1º. A alíquota máxima do imposto de que trata a alínea a, inciso I, do art. 155 da Constituição Federal será de oito por cento, a partir de 1º de janeiro de 1992.

Nesse sentido, tem-se uma fixação de alíquota máxima a nível federal.

No tocante a progressividade do imposto ITBI, temos que ele não será cobrado de maneira progressiva visto que inexistente previsão constitucional neste sentido, a respeito do tema, Sabbag (2021, pag. 1320)

O ITBI não é um imposto progressivo, inexistindo previsão constitucional para a variação de alíquotas. Como é cediço, existem três impostos progressivos, com previsão explícita no texto constitucional: IR, IPTU e ITR. A luz da jurisprudência, aos poucos se solidificou a tese segundo a qual “as hipóteses de adoção de alíquotas progressivas tem que estar expressamente previstas em texto constitucional para serem legítimas. Não obstante, essa tese perdeu significativa potência, em face do entendimento atual do STF, que abonou a extensão da progressividade ao ITCMD, ainda que ausente a previsão constitucional (AgR no RE 542.485, rel. Min. Marco Aurélio, 1ª T. j. em 19-02-2013).

A respeito do tema, julgado do STF que fez por entender a inconstitucionalidade de norma, conforme abaixo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CF. Art. 156, II, § 2º. Lei n. 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo/SP.I. – ITBI: alíquotas progressivas: a CF não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II. – R.E conhecido e provido. (RE 234.105, rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, j. em 08-04-1999)

Hodiernamente tem-se, inclusive, a matéria da progressividade da alíquota do ITBI sumulada pelo STF, conforme

Súmula 656 – STF: 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.

Nesse sentido, importante comento de que a matéria progressividade da alíquota do ITBI está pacificada como contrária ao ordenamento jurídico-tributário brasileiro.

2.7 IMUNIDADES

No tocante as imunidades, estas têm a características de excluir do campo de incidência as hipóteses por elas observadas. Portanto, no caso de concessões de imunidades, que obrigatoriamente serão previstas pela Constituição Federal, a exação não será devida.

Uma vez falando de ITBI, temos a previsão de imunidade no artigo 156, § 2º, inciso I da Constituição Federal, qual seja

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
§ 2º O imposto previsto no inciso II:

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

Nessa toada, valida Paulsen (2014, pag. 245)

Há imunidade para a transmissão na realização de capital 550 de pessoa jurídica e também nas transmissões decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, exceto quando a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens e direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil, nos termos do art. 156, § 2º, I, da CF.

A matéria imunidade do ITBI tem ainda regramento infraconstitucional, sendo regulamentado pelo artigo 36 e 37 do CTN.

Logo, tem-se que há previsão de que 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. Ressalva-se o caso de a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

2.8 - LEI COMPLEMENTAR MUNICIPAL DE RIO DO SUL Nº 110, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2003

Percebe-se que a Constituição Federal, por meio do Art. 156, inciso II deu competência aos municípios para 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, o município de Rio do Sul, no estado de Santa Catarina, através da Lei Complementar Nº 110, de 17 de dezembro de 2003, artigo 223 e seguintes, regulamentou a cobrança do imposto para o território correspondente a sua circunscrição.

Nesse sentido, artigo 223 da referida lei "Fica instituído no elenco tributário municipal o imposto sobre a transmissão "inter-vivos", por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos".

Outra relevante previsão trazida pela legislação municipal é o artigo 238, parcialmente discorrido abaixo

Art. 238 Considera-se ocorrido o fato gerador:
[...]

VII - na data da formalização do ato ou negócio jurídico:

a) na compra e venda pura ou condicional; b) na dação em pagamento; c) no mandato em causa própria e seus substabelecimentos; d) na permuta; e) na cessão e rescisão de contrato de promessa de compra e venda quitado; f) na transmissão do domínio útil; g) - na instituição de usufruto por ato oneroso e na transmissão da nua propriedade por ato oneroso; (Redação dada pela Lei Complementar nº 190/2008) h) nas demais transmissões "inter-vivos", por ato oneroso, de bens imóveis ou de direitos reais sobre os mesmos, não previstas nas alíneas anteriores, incluída a cessão de direitos à aquisição.

[...]

Percebe-se que o referido legisla sobre o momento do fato gerador do imposto. A este respeito, traçaremos comentários mais aprofundados no próximo capítulo, no qual o tema momento do fato gerador do imposto municipal ITBI será aprofundado adequadamente.

No que tange a base de cálculo estabelecida pela legislação municipal, temos a previsão do artigo 230, qual seja

Art. 230 A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel objeto da transmissão ou da cessão de direitos reais a ele relativos, na data em que considera-se ocorrido o fato gerador.

§ 1º - O valor venal do imóvel será a soma do valor venal territorial e do valor venal predial total. I - O valor venal predial total será a soma do valor venal predial de todas as unidades do imóvel.

Portanto, temos que a base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Considera-se o valor deste a soma do valor territorial e do valor dos imóveis construídos.

Consideram-se ainda como base de cálculo o disposto no artigo 231, conforme

Art. 231 São, também, bases de cálculo do imposto:

I - o valor venal do imóvel aforado, na transmissão do domínio útil;

II - o valor venal do imóvel objeto de instituição ou de extinção de

usufruto por ato oneroso; III - o preço pago na arrematação e na adjudicação do imóvel.

A lei municipal ainda prevê hipótese em que não se inclui na estimativa fiscal do imóvel o valor da construção nele executada pelo contribuinte, conforme artigo 232

Art. 232 Não se inclui na estimativa fiscal do imóvel o valor da construção nele executada pelo contribuinte, desde que comprovada mediante a exibição, à Fazenda Municipal, dos seguintes elementos:

I - Nos casos de imóveis isolados, ou imóveis em condomínio não caracterizados como incorporações imobiliárias:

a) documento que comprove de forma cabal a existência de promessa de transmissão antes do início da construção;

b) deverá, também, o contribuinte apresentar, quando solicitado:

1. projeto de construção aprovado e licenciado para construção;

2. notas fiscais referentes ao material e serviços relativos à construção;

3. outros elementos que se façam necessários para a comprovação mencionada no "caput" deste artigo.

No tocante as alíquotas adotadas para a exação, a legislação municipal estabelece mediante artigo 236 donde estão estipuladas as alíquotas a serem cobradas em cada hipótese. Abaixo segue o artigo parcialmente transcrito.

Art. 236 A alíquota do imposto é: I - Nas transmissões compreendidas no Sistema Financeiro de Habitação e financiamentos diretos feitos com empresas construtoras ou incorporadoras com prazo mínimo de 5 (cinco) anos: a) sobre o valor efetivamente financiado: 1,0% (um por cento); b) sobre o valor restante: 2% (dois por cento).

II - nas demais transmissões: 2% (dois por cento).

Para além das alíquotas, a legislação municipal estabelece ainda o sujeito passivo da exação, aquele que terá a obrigação de efetuar o pagamento. Sobre o tema, delimita o artigo 237 que

Art. 237 Contribuinte do imposto é I - nas cessões de direito, o cedente; II - na permuta, cada um dos permutantes em relação ao

imóvel ou ao direito adquiridos; III - nas demais transmissões, o adquirente do imóvel ou do direito transmitido.

Portanto, vale o comentário que nas transmissões por alienação tradicional, será o adquirente o primeiro responsável pela obrigação tributária.

CAPÍTULO 3 MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

3.1 – CONTROVÉRSIA DO MOMENTO DO FATO GERADOR

Ante os institutos que foram perpassados anteriormente, fica o questionamento a respeito do momento do fato gerador do ITBI. Da legislação vigente, há clara preponderância de elementos que nos permitem chegar ao entendimento de que somente é devida a aplicabilidade do instituto no momento do registro do título translativo.

Não obstante este fato, faz-se relevante adentrar na controvérsia, e nesse sentido temos Harada (2021, pag. 249)

Não obstante a clareza dos textos legais e constitucionais, muita controvérsia doutrinária e jurisprudencial tem havido em torno do momento da ocorrência do fato gerador do ITBI: se no ato da celebração do instrumento (escritura) de compra e venda do imóvel, ou no ato do registro desse instrumento no Registro Imobiliário competente.

Por tanto, tem-se que existem divergências doutrinárias no tocante ao momento da ocorrência do fato gerador do ITBI, se no ato de celebração do instrumento escritura de compra e venda, ou se no ato de registro deste instrumento no Registro Imobiliário.

Neste momento, cumpre adentrar no fundamento que viabiliza o entendimento de que seria devida a incidência no ato de celebração do instrumento.

3.2 INCIDÊNCIA NO ATO DE CELEBRAÇÃO DA ESCRITURA

Para que haja controvérsia, não de haver aqueles que defendam a tese minoritária. Para estes, os argumentos que fundamentam suas narrativas encontram-se adiante, discorridos neste tópico.

Inicialmente, comento de Machado (2003, pag. 392)

A rigor, a transmissão da propriedade decorre da celebração do negócio jurídico que enseja a formação do título, que é depois levado ao Cartório competente para registro. Não se pode confundir o negócio jurídico, em sua substância, com a forma pela qual o mesmo é documentado.

A expressão transmissão a qualquer título por ato oneroso entre vivos quer dizer que qualquer contrato, seja de compra e venda, seja de permuta, desde que encerre ato de vontade do proprietário de transferir a outrem a propriedade, mediante uma retribuição, em princípio será o título de que se necessita para fazer o registro, que a final vai consumir a transmissão da propriedade.

Percebe-se que o entendimento do doutrinador vai em sentido adverso ao entendimento de que o momento da ocorrência do fato gerador do ITBI acontece no ato de registro do documento translativo no Registro Imobiliário competente.

Outro ponto a ser observado é a responsabilidade do tabelião, que é quem, na prática, exercerá o papel de “fiscal”, ou até mesmo “executor” da cobrança do ITBI no momento da celebração do documento de escritura.

Nessa linha, relevante a citação da lei nº 7.433, de 18 de dezembro de 1985, que dispõe sobre os requisitos para a lavratura de escrituras públicas. Da referida, podemos extrair que

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

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

Percebe-se que o referido instituto legal, que tem por objetivo dispor sobre os requisitos para a lavratura de escrituras públicas, traz a imposição ao

tabelião que observe a apresentação do documento comprobatório do pagamento do Imposto de Transmissão Inter Vivos – ITBI.

Outro elemento de importante comento é que, inobstante o regramento ser de 1985, o § 2º fora acrescido ao ordenamento jurídico pela lei nº 13.097 de 2015. Nessa ordem, a referida imposição foi adicionada ao ordenamento jurídico a um lapso temporal razoavelmente curto.

Continuando este raciocínio, no tocante a responsabilidade do tabelião pela inobservância da cobrança de tributos devidos sobre os atos praticados por eles ou perante eles, em razão do seu ofício, temos o artigo 134, inciso VI do CTN, conforme

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

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

Nessa toada, ao percebermos a aplicabilidade da norma do ponto de vista donde encontra-se o tabelião – este tem norma que lhe obriga diretamente a prática do ato, e responsabilidade pela sua inobservância.

A respeito da responsabilidade do tabelião, Caliendo (2019, pag. 1566)

São responsáveis solidariamente os tabeliães, escrivães, notários, oficiais de Registro de Imóveis e demais serventuários, pelo cumprimento da obrigação tributária principal devida sobre os atos por eles praticados em razão de seu ofício, por força do art. 135, VI, do CTN.

A respeito da imposição ao tabelião da cobrança do ITBI pela ocasião da lavratura da escritura, Harada (2021, pag. 249)

[...] alguns municípios exigem o referido imposto por ocasião do registro do título de transferência da propriedade imobiliária. Porém, a maioria deles o exige no ato da lavratura da escritura de compra e venda, chegando a obrigar o notário, sob pena de imposição de multa pecuniária, a transcrever no corpo da escritura o documento de arrecadação prévia do imposto.

Em coaduno com a visão de Harada, temos Sabbag (2021, pag. 1310)

Além dos contribuintes, há os responsáveis pelo pagamento do imposto. E a hipótese, por exemplo, do art. 134, VI, CTN, que estabelece que, nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, responderão pelos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis “Os tabeliões, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício”. Assim, se numa compra e venda de bem imóvel, por ocasião da lavratura da escritura, tais pessoas não verificarem o recolhimento do ITBI pelo contribuinte, poderão via a arcar com o ônus do pagamento do tributo. Desse modo, nota-se que os tabeliões podem evitar a prática dos atos de chancela cartorária, se não for feita prova do pagamento do imposto, em temor às consequências de responsabilidade subsidiária do art. 134, VI, do CTN.

Continuando na narrativa dos argumentos pró cobrança no momento da elaboração da escritura, temos que as legislações municipais por vezes legislam em disparidade com o que estabelece a legislação federal, por vezes indo de encontro, inclusive, ao determinado pela Constituição Federal.

Servindo a título de exemplo, a já mencionada em tópico específico legislação do Município de Rio do Sul, Lei Complementar Nº 110, de 17 de dezembro de 2003, que, em seu bojo temos o artigo 238, que novamente cito, ante sua relevância

Art. 238 Considera-se ocorrido o fato gerador:

[...]

VII - na data da formalização do ato ou negócio jurídico:

a) na compra e venda pura ou condicional;

b) na dação em pagamento;

c) no mandato em causa própria e seus substabelecimentos;

[...]

Percebe-se que o referido legisla sobre o momento do fato gerador do imposto. Inobstante as discussões que podem ser geradas a respeito da interpretação daquilo que é “data da formalização do ato ou negócio jurídico”, o fato é, este dispositivo da aso para a cobrança do ITBI em momento adverso ao registro do título no registro imobiliário.

Quando, em caso de vontade de observância daquilo que estipula a legislação federal, prever-se-ia como ocorrido o fato gerador no momento do registro do título no Registro Imobiliário.

3.3 INTERPRETAÇÃO DA NORMA JURÍDICA

O Código Tributário Nacional define regras para a interpretação e integração da legislação tributária. Esta normativa consta em capítulo específico, sendo discorrida entre os artigos 107 e 112.

Inicialmente transcrevo o artigo 109 do CTN, conforme

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Este dispositivo nos traz elementos segundo os quais os institutos de direito privado, não definem diretamente os efeitos na seara tributária.

A este respeito, Harada (2021, pag. 250)

Defensores do pagamento do ITBI no momento da exteriorização documental da compra e venda invocam a chamada interpretação econômica, com fulcro no art. 109 do CTN, o qual possibilitaria ao legislador ordinário de cada ente político conferir, aos institutos de direito privado, efeitos diferentes para fins tributários. Nesse sentido, o importante seria buscar, por via de interpretação econômica, a real intenção das partes no ato da celebração do instrumento. Se o reflexo econômico do ato praticado traduzir-se em compra e venda, o ITBI poderia ser exigido.

A corrente discorrida pelo doutrinador defende que, em razão de uma interpretação econômica, é que poderia ser fundamentada a cobrança do ITBI pelo momento da celebração da escritura. Nesse sentido, preponderando a intenção das partes no ato da celebração do instrumento.

Acontece que, em contraponto, ou de maneira suplementar ao disposto pelo artigo 109, tem-se a previsão trazida pelo artigo 110 do CTN, segundo o qual

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.

Conforme estabelece o artigo mencionado, a legislação tributária não pode alterar definições de direito privado. Nessa linha, temos Harada (2021, pag. 250)

Quando a Constituição Federal, Constituição Estadual, ou Lei Orgânica do Município utilizar institutos, conceitos e formas de direito privado, para definir ou limitar competências tributárias, não é dado ao legislador tributário conferir-lhe efeito próprio. Nessas hipóteses, a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado são VINCULANTES dentro do Direito Tributário.

Temos, em decorrência do que estabelece o artigo 110, que é vedado ao legislador, ao estipular norma de ordem tributária, alterar definições de ordem civil. Com este conceito em mente, passa-se aos argumentos que corroboram com a linha argumentativa pela incidência da cobrança do ITBI tão somente no momento do registro da escritura no Registro de Imóveis.

3.4 INCIDÊNCIA NO ATO DE REGISTRO NO REGISTRO DE IMÓVEIS

Na contramão do traçado no tópico anterior, temos que o momento adequado para a cobrança do ITBI é o registro da escritura no Registro de Imóveis. Adiante, traz-se elementos que coadunam com este entendimento.

Inicialmente relevante o que diz Paulsen (2014, pag. 245)

A transmissão de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos dá-se mediante registro do respectivo título (como a escritura de compra e venda) no Cartório de Registro de Imóveis. O art. 1.227 do Código Civil dispõe que “Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro”. O art. 1.245, que cuida especificamente da aquisição da propriedade, dispõe: “Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis”. De qualquer modo, pode o legislador determinar que o pagamento seja feito já antecipadamente, por ocasião da escritura, como medida de praticabilidade tributária que vise a evitar o inadimplemento. Isso porque toda escritura deve ser levada a registro, de modo que se pode presumir a iminência do fato gerador. **Mas o STJ já decidiu que “a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o Ordenamento Jurídico”.** (grifo meu)

Na mesma linha arguida pelo doutrinador, temos Caliendo (2019, pag. 1652)

O ITBI possui como hipótese de incidência a transmissão inter vivos da propriedade de bens imóveis, que se caracteriza conforme o art. 1.245 do Código Civil, mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. Desse modo, enquanto não se registrar o título translativo, mantém o alienante como proprietário do imóvel.

Sabe-se, conforme discorrido em tópico específico, que o fato gerador do ITBI é a transmissão do bem imóvel. Ainda, que a transmissão de bens imóveis dá-se mediante o registro do respectivo título no Cartório de Registros de Imóveis.

Nesse arrimo, cito novamente os ditames da legislação civil

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.

Art. 1.227. Os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos referidos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código.

Segundo estes, é indispensável à transmissão da propriedade de bens imóveis o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

A respeito dos requisitos para a transmissão de bens imóveis, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, Caliendo (2019, pag. 1652)

Desse modo, o modelo de transmissão da propriedade no Brasil segue um sistema misto, no qual dois elementos são fundamentais para a transmissão da propriedade 525 : i) um negócio causal que objetive a transmissão da propriedade; e ii) a transcrição no Registro de Imóveis do título translativo. Assim, a mera promessa 526 ou compromisso 527 de compra e venda de imóvel sem o respectivo registro não se constitui em hipótese de incidência do ITBI. Igualmente, não se constituem hipótese de incidência do ITBI o comodato e a locação.

Nesse momento, retoma-se o conceito de interpretação da norma já abordado – de acordo com o artigo 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar definição, alcance ou os conceitos de direito privado.

Com base na argumentação supra, mostra-se eloquente o entendimento de que a cobrança do imposto ITBI deverá ocorrer tão somente no momento da transmissão do bem imóvel, esta acontecendo no momento do registro do título translativo no Registro de Imóveis.

Dando suporte a esta linha argumentativa, temos o doutrinador Harada (2021, pag. 249)

Como o elemento nuclear do fato gerador alude à transmissão de imóveis e de bens a eles relativos, a obrigação tributária só pode surgir no ato de transmissão de bens imóveis, isto é, com o registro do título translativo no Registro Imobiliário competente, na forma do art. 1.245 do C.C.

Qualquer que seja a modalidade de lançamento adotada pela legislação tributária municipal – lançamento de ofício, ou lançamento por homologação -, o ITBI não poderá ser exigido antes do registro do título translativo.

Nota-se que de acordo com o entendimento deste doutrinador, independentemente da modalidade de lançamento do crédito, o ITBI não poderá ser exigido antes do registro do título translativo.

Emana seu entendimento a respeito dos efeitos da escritura pública o doutrinador Caliendo (2019, pag. 1565)

A escritura pública teria somente o condão de gerar efeitos contra terceiros (erga omnis) e não de proceder a transferência da propriedade, que somente pode ocorrer com o registro, de tal forma a evitar-se os fenômenos da sobreposição de títulos de propriedade. Igualmente não se justifica a antecipação do momento temporal de incidência do ITBI por força da expressão: a qualquer título, como sendo capaz de alcançar todos os negócios jurídicos causais de transferência da propriedade (promessa ou compromisso de compra e venda). Esta expressão, conforme já explicitado anteriormente, somente tem o condão de afastar a aplicação completa da teoria da abstração da transferência da propriedade no direito nacional.

Ante a problemática havida no judiciário brasileiro, que enfrentou este questionamento ao longo do tempo, tivemos uma série de processos julgados nos tribunais superiores.

A respeito da atual situação da discussão nos tribunais, Harada (2021, pag. 252)

Por isso, apesar de pronunciamentos dispares em primeira e segunda instâncias, a jurisprudência do STJ já pacificou a matéria fixando o entendimento de que o ITBI só é devido sobre transações registradas no cartório competente, que implique efetiva transmissão da propriedade imobiliária [...]

Diante deste cenário, nossos tribunais dedicaram de modo a corroborar com o entendimento de que o fato gerador do IBTI somente se caracteriza com o efetivo registro da escritura no registro de imóveis. Adiante, alguns julgados relevantes que sedimentam o entendimento dos tribunais.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ITBI. DECLARAÇÃO JUDICIAL DE NULIDADE DO NEGÓCIO JURÍDICO DE COMPRA E VENDA DO IMÓVEL. INSUBSISTÊNCIA O FATO GERADOR DO TRIBUTO. RESTITUIÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE IMPOSTO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA DO DISTRITO FEDERAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. De acordo com os arts. 156, II da CF, e 35, I, II, e III do CTN, o fato gerador do ITBI ocorre, no seu aspecto material e temporal, com a efetiva transmissão, a qualquer título, da propriedade imobiliária, o que se perfectibiliza com a consumação do negócio jurídico hábil a transmitir a titularidade do bem, mediante o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis. 2. Na hipótese dos autos, o negócio jurídico que ensejou a transferência de propriedade do imóvel e, por conseguinte, a tributação pelo ITBI, não se concretizou em caráter definitivo devido à superveniente declaração de nulidade por força de

sentença judicial transita em julgado. 3. Logo, não tendo havido a transmissão da propriedade, já que nulo o negócio jurídico de compra e venda de imóvel entabulado pelas partes, ausente fato gerador do imposto em apreço, nos termos dos referidos arts.156, II da CF, e 35, I, II, e III do CTN, sendo devida a restituição do correspondente valor recolhido pelo Contribuinte a tal título. 4. Nesse contexto, correto o acórdão embargado ao condenar o Ente Público na restituição dos valores pagos a título de ITBI, pois a anulação judicial do negócio jurídico de compra e venda teve por efeito jurídico tornar insubsistente o fato gerador do tributo. 5. Embargos de Divergência do DISTRITO FEDERAL não providos. (EREsp 1493162/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2020, DJe 21/10/2020, acesso em 07/05/2022)

Deste julgado, inobstante sua matéria destoar em certos pontos da discussão em análise, percebemos a fundamentação segundo a qual o STJ entende que o fato gerador do ITBI ocorre com a efetiva transmissão da propriedade imobiliária, o que se perfectibiliza com a consumação do negócio jurídico hábil a transmitir a titularidade do bem, mediante o registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis.

Nesta mesma linha, tem-se os seguintes julgados do STJ, que corroboram e dão cabo da pacificidade do tema na corte

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - FATO GERADOR - REGISTRO IMOBILIÁRIO - (C. CIVIL, ART. 530). A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro respectivo título (C. Civil, Art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o Ordenamento Jurídico." (REsp. 12.546/HUMBERTO, acesso em 07/05/2022)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. FATO GERADOR. REGISTRO DA ALTERAÇÃO CONTRATUAL PERANTE A JUNTA COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE REGISTRO DO TÍTULO TRANSLATIVO NO CARTÓRIO IMOBILIÁRIO. PRECEDENTES. 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" (RMS 10.650/DF, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 4/9/00, acesso em 07/05/2022).

TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL. I - Consoante se depreende do julgado do Tribunal de origem, a hipótese dos autos é de

transferência de bem imóvel a sociedade, para integralizar cota do capital social, não sendo caso de cessão de direitos referente a transmissão. II - Verifica-se que o acórdão vergastado está em consonância com o entendimento assentado por esta Corte, que em diversas oportunidades já se manifestou no sentido de que 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. III - Agravo regimental improvido. acesso em 07/05/2022

RECURSO ESPECIAL Nº 267869/RJ (2000/0072668-0) DECISÃO PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EXAMINADA NO TRIBUNAL "A QUO". IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DO APELO EXCEPCIONAL.

1. Não se conhece de recurso especial quando a decisão atacada basilou-se, como fundamento central, em matéria de cunho eminentemente constitucional, com alicerce, ainda, em decisão proferida pela Excelsa Suprema Corte, assim como forte se vislumbra conter o próprio Especial da recorrente carga impositiva de recurso extraordinário. 2. Ausência do necessário prequestionamento, visto que os dispositivos legais indicados como afrontados não foram abordados, em nenhum momento, no âmbito do voto-condutor do aresto hostilizado. 3. Segundo a jurisprudência desta Corte Superior: "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" (ROMS nº 10650/DF, DJ de 04/09/2000); "A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro do respectivo título (C. Civil, art. 530). O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o ordenamento jurídico" (REsp nº 12546/RJ, DJ de 30/11/1992); e "O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador a transmissão da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis e não simples celebração de contrato de promessa de compra e venda, ainda que irrevogável ou irrevogável." (REsp nº 1066/RJ, DJ de 28/03/1994). 4. Recurso a que se nega seguimento (art. 38, da Lei nº 8.038/90, c/c o art. 557, do CPC). (RESP 267869, Rel. Min. José Delgado, 05 de outubro de 2000, acesso em 07/05/2022)

Tolhe-se dos julgados do STJ que o entendimento da corte segue no sentido de que o fato gerador do ITBI só se aperfeiçoa com o registro da transmissão do bem imóvel no registro competente. Por conseguinte, a cobrança do imposto em momento anterior a este ato é flagrantemente ilegal.

Tem seu entendimento em coaduno às decisões do STJ o doutrinador Caliendo (2019, pag. 1565)

O ITBI incide no momento da transcrição no respectivo Registro de Imóveis, visto que a sua hipótese de incidência é a transmissão da propriedade e esta ocorre com o respectivo registro. A jurisprudência tem se deparado com o problema da incidência no momento da assinatura da Escritura Pública de Compra e Venda, sendo que o STJ já decidiu pela sua incidência no momento do registro.

Na mesma linha dos julgados supra, onde percebemos o entendimento do STJ sobre o tema, tem-se aquilo que entende o STF, conforme

EMENTA Agravo regimental no agravo de instrumento. Imposto de transmissão intervivos de bens imóveis. ITBI. Momento da ocorrência do fato gerador. Compromisso de compra e venda. Registro do imóvel. 1. Está assente na Corte o entendimento de que o fato gerador do ITBI somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade imobiliária, ou seja, mediante o registro no cartório competente. Precedentes. 2. Agravo regimental não provido. (AI 764432 AgR / MG - MINAS GERAIS AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 08/10/2013 Publicação: 25/11/2013 Órgão julgador: Primeira Turma, acesso em 07/05/2022)

Flagrante o entendimento pelo qual a cobrança do ITBI em momento anterior ao registro mostra-se inadequada. Nesse sentido, tem-se os entendimentos dos doutrinadores, e, em especial, a pacificação nos tribunais superiores. A respeito do tema, conclui Harada (2021, pag. 254)

Logo, só se pode considerar ocorrido o fato gerador do ITBI (subsunção do fato concreto à hipótese tributária definida em lei) no momento do registro da escritura de compra e venda ou instrumento equivalente.

De maneira conclusiva, insta entender que, ante os argumentos supra, o entendimento segundo o qual o ITBI apenas é devido quando do momento da transmissão do bem imóvel, esta sendo realizada no momento do registro da escritura translativa no Registro de Imóveis; esta alinhado com a legislação e, principalmente com os entendimentos dos tribunais superiores.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O escopo deste trabalho é averiguar o momento do fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI.

Adentrou-se no primeiro capítulo na teoria geral do direito tributário, sendo trazido o conceito de tributo, teorias com a pentapartida de organização jurídico tributária e, seus conceitos e linhas gerais de controle dos impostos nos Brasil.

Explanou-se de maneira mais densa o Imposto sobre transmissão de bens imóveis – ITBI. Feita a referência à origem histórica que permeia o imposto, adentrando então em conceitos tais como: a competência, o fato gerador, base de cálculo, alíquotas e imunidades.

Por fim, a controvérsia quanto ao momento do fato gerador restou apresentada. Expostos os argumentos que fundam as duas teses argumentativas.

As legislações municipais que instituem o imposto, (neste caso, citado a título de exemplo a legislação municipal de Rio do Sul/SC), legislam criando obrigação de pagamento do referido imposto em dissonância com a Constituição, ferindo flagrantemente a hierarquia das normas.

Realizada a pesquisa jurisprudencial, percebe-se que o tema está rodeado de certa calma no âmbito dos tribunais superiores, sendo cediço o entendimento pelo qual a cobrança somente ocorrerá com o registro.

Ante os fatos explanados no corpo deste trabalho, em especial na parte final; a hipótese restou confirmada, não havendo outra conclusão que não aquela em coaduno com a doutrina e os julgados. O momento da ocorrência do fato gerado do ITBI somente se dá com a transmissão do bem imóvel. Esta, em coaduno com a legislação civil, somente deverá ocorrer com o registro. A cobrança do imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI somente deverá ocorrer após o registro da escritura no Registro de Imóveis.

Toda norma que estabeleça em sentido diverso; ou cobrança em momento anterior ao referido, está em dissonância com a doutrina,

entendimento dos tribunais superiores, e legislação federal – em especial com a Constituição Federal.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARRETO, Aires F; **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Senado Federal. **LEI nº 5. 172, de 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>. Acesso em 07 maio 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em 07 maio 2022.

BRASIL. Senado Federal. **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 5, DE 21 DE NOVEMBRO DE 1961**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/eme

ndas/emc_anterior1988/emc05-61.htm Acesso em 30 abr. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18, DE 1º DE DEZEMBRO DE 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm Acesso em 30 abr. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1967**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm Acesso em 30 abr. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm Acesso em 07 maio 2022.

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 110, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2003**. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/r/rio-do-sul/lei-complementar/2003/11/110/lei-complementar-n-110-2003-institui-o-codigo-tributario-do-municipio-de-rio-do-sul-2018-08-21-versao-compilada> Acesso em 10 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de divergência em Recurso Especial Nº 1.483.162 – DF**. Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1108556126/embargos-de-divergencia-em-recurso-especial-eresp-1493162-df-2014-0279116-0/inteiro-teor-1108556136>. Acesso em 07 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial Nº 12.546**. Disponível em

<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/315030/recurso-especial-resp-253364-df-2000-0029954-5>. Acesso em 07 maio 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 10650 DF.** Disponível em <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8186187/recurso-ordinario-em-mandado-de-seguranca-rms-10650-df-1999-0018606-0>. Acesso em 07 maio De 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AL 764432 MG.** Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24707765/agreg-no-agravo-de-instrumento-ai-764432-mg-stf/inteiro-teor-112170484>. Acesso em 07 maio De 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros; **Curso de direito tributário, Paulo de Barros Carvalho.** 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASALINO, Vinícius Gomes; **Curso de Direito Tributário: Constituição Federal e Código Tributário Nacional.** Curitiba: Íthala, 2021.

CALIENDO, Paulo; **Curso de direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Regina Helena; **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

HARADA, Kiyoshu; **ITBI: Doutrina e Prática.** 3. ed. tev. Ampl. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

KFOURI, Anis Jr; **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito; **Comentários ao Código Tributário Nacional.** – v.1. São Paulo: Atlas, 2003.

PAULSEN, Leandro; **Curso de direito tributário: completo.** 6. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

SABBAG, Eduardo; **Manual de direito tributário.** 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.