

## NOTA TÉCNICA Nº 02/2015

Brasília, 03 de Fevereiro de 2015.

---

<b>ÁREA:</b>	Finanças
<b>TÍTULO:</b>	Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis - ITBI
<b>REFERÊNCIA(S):</b>	Constituição Federal, Superior Tribunal de Justiça, Código Tributário Nacional, Código Civil
<b>PALAVRAS-CHAVE:</b>	ITBI, Valor Venal, Base De Cálculo, Condomínio e Incorporação.

---

### 1. Introdução

A presente Nota Técnica relativa ao Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis não tem a pretensão de exaurir as informações sobre o assunto, muito pelo contrário motivar a discussão relativa ao Imposto “*inter vivos*” sobre Transmissão Onerosa de Imóvel, popularmente denominado ITBI.

Este Imposto está previsto no inciso II do artigo 156 da Constituição Federal como tributo de competência municipal. Portanto, este material não trará nada de novo em relação ao que já foi exaustivamente elaborado por estudiosos do assunto e sim com o objetivo de trazer uma linguagem menos técnica e com intuito de tornar descomplicada e de fácil compreensão os entendimentos legais, doutrinários e até jurisprudenciais.

### 2. Conceito

O ITBI é um imposto “*inter vivos*” incidente sobre transmissão onerosa de imóvel. A atual competência tributária foi instituída pela Constituição Federal de 1988 - CF/88, em seu artigo 156, inciso II. As demais modalidades de transmissões de bens ou direitos estão sob a competência dos Estados e Distrito Federal em atenção ao art. 155, inciso I da CF/88.

### 3. Fato Gerador

Considerando o que preceituam os artigos 114 e 116 do Código Tributário Nacional - CTN, fato gerador caracteriza-se por um cenário intangível definido em legislação que, uma vez materializado, evidencia o nascimento da obrigação tributária principal.

O fato gerador do ITBI para ser definido e de conformidade com o que dispõe o inciso I do art. 22 da CF/88 deve ser buscado na legislação brasileira no que tange às transmissões de imóveis, em especial o que preceituam os artigos 1.227 e 1.245 do Código Civil (CC). Ou seja, os direitos reais sobre imóvel *entrevivos* só são transmitidos após o devido registro do título aquisitivo no competente Cartório de Registro de Imóveis e ainda isto pactuado com o artigo 114 do Código Tributário Nacional - CTN que associa ao fato gerador a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

#### *CTN.*

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

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

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

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

*Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).*

#### *CC.*

*"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".*

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

Considerando esta disposição legal combinada com o disposto no artigo 1.246 (CC), fica evidenciado que o fato gerador do ITBI ocorre no momento da apresentação do título aquisitivo ao oficial de registro de imóveis e que este por sua vez dê ciência do recebimento através da protocolização, ou seja, só então poderá ser constituído o crédito tributário através do lançamento.

Ratificando o que já foi colocado em relação ao fato gerador do ITBI deve ser citada a postura do Superior Tribunal de Justiça – STJ que em várias oportunidades decidiu que o fato gerador é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel.

CC

*Art. 1.246 O registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao oficial do registro, e este o prenotar no protocolo.*

*AgRg no AREsp 215273 / SP*

*TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. REGISTRO DE TRANSMISSÃO DO BEM IMÓVEL. 1. Rechaço a alegada violação do art. 458 do CPC, pois o Tribunal a quo foi claro ao dispor que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. A partir daí, portanto, é que incide o tributo em comento. 2. O fato gerador do imposto de transmissão (art. 35, I, do CTN) é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente. Precedentes do STJ.3. Agravo Regimental não provido.*

O ITBI é de competência municipal e até a presente data não foi editada nenhuma Lei Complementar para cumprir o disposto no artigo 146 da CF/88 disciplinando diferentemente do CC, entre outros itens, sobre o momento exato do fato gerador. Nesse contexto e em desacordo com a doutrina, jurisprudência e o Código Civil, muitos Municípios com a finalidade de garantir a arrecadação do tributo, facilitar o serviço de fiscalização e evitar postergação por parte do contribuinte em efetuar o recolhimento devido editaram leis induzindo o contribuinte a recolher este na lavratura da escritura caracterizando antecipação do tributo.

#### **4. Contribuinte**

Contribuinte é o sujeito passivo que quando analisado sob a ótica do artigo 121 do CTN, não pairam dúvidas, estas expressões são sinônimas e qualificam a pessoa jurídica ou física obrigada ao recolhimento de emolumento perante ao Ente federado para o cumprimento de uma obrigação seja ela principal ou acessória.

O CTN, em seu art. 42, flexiona permitindo que qualquer uma das partes envolvidas na transação figure como responsável tributário, não havendo outro diploma em nível nacional que trate do assunto. Deste modo e sendo o tributo de competência municipal, sua instituição está atrelada à edição de uma lei local, portanto, a grande maioria dos Municípios brasileiros acaba elegendo o adquirente (comprador) como o contribuinte do ITBI e em algumas legislações, lista também a figura da solidariedade extensiva ao transmitente (vendedor).

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

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

#### **5. Base de Cálculo**

A base de cálculo deve obrigatoriamente ser definida em lei, principalmente a forma de apuração, sendo conceituada como uma grandeza econômica sobre a qual deve incidir a alíquota, que determinará o valor sujeito ao recolhimento.

No entanto - sem sombra de dúvidas - essa representa o item mais importante no lançamento e na arrecadação de qualquer tributo. Tratando-se de impostos incidentes na transmissão de imóveis, o CTN em seu artigo 38 define como base de cálculo o valor venal do bem transmitido.

Diante da situação surge a incógnita: como apurar este valor da maneira mais adequada possível? Muitos doutrinadores definem como valor venal de um imóvel para efeitos de ITBI o preço de mercado, ou seja, o quanto este imóvel alcançaria em uma transação de compra e

venda à vista nas condições normais de mercado, posição que não destoaria do entendimento do STJ.

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

*AgRg no AREsp 263685/RS A jurisprudência desta Corte superior de justiça aponta no sentido de que o valor da base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado, sendo que nos casos de divergência quanto ao valor declarado pelo contribuinte pode-se arbitrar o valor do imposto, por meio de procedimento administrativo fiscal, com posterior lançamento de ofício, desde que atendidos os termos do art. 148 do CTN.*

Ainda sobre base de cálculo do ITBI, ressalta-se que deverá ser considerado na apuração do valor venal o Código Civil em seu art. 79 que define como bens imóveis o solo e tudo quanto for incorporado naturalmente ou artificialmente. Portanto, integram a base de cálculo além do solo todas as edificações existentes no imóvel, como por exemplo, aparelhos de lazer, quiosques, quadras de esportes, piscinas dentre outros, mesmo se tratando de um imóvel individual ou condomínio.

Reforça-se ainda com relação ao valor venal que o fisco municipal ao apurar este, também deve analisar dentre outros fatores a utilização do imóvel, a infraestrutura pública disponível, a localização, o estado de conservação quando for edificado e até mesmo a valorização das áreas vizinhas. Por último, a regra geral de qualquer ato comercial, a situação mercadológica do bem, ou seja, qual a procura, a disponibilidade de imóveis semelhantes bem como a quantidade de interessados no tipo de imóvel a ser transacionado.

Em relação à base de cálculo do ITBI, o STJ já se manifestou em várias oportunidades editando jurisprudências que podem embasar a decisão do fisco municipal, embora haja semelhança entre a base de cálculo do IPTU e ITBI necessariamente não deverão ser iguais. Sendo o primeiro um tributo pela modalidade de lançamento em massa com aspecto temporal e frequência de lançamento anual determinado por lei, o segundo é um tributo de lançamento individual com o critério temporal determinado pela voluntariedade do contribuinte, independente da imposição do ente federado<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Para saber mais sobre o IPTU, acesse também material “Perguntas e Respostas IPTU” produzido pela Área Técnica de Finanças da CNM, disponível em [www.cnm.org.br/areastecnicas/perguntaserespostas/financas](http://www.cnm.org.br/areastecnicas/perguntaserespostas/financas)

*Esta Corte Superior firmou entendimento no sentido de não haver ilegalidade na diferença entre o valor venal do imóvel para fins de cálculo do ITBI e do IPTU, porquanto a apuração da base de cálculo e a modalidade de lançamento deles diversas, não havendo, pois, vinculação nos seus valores. Precedentes: AgRg no AREsp 261.606/SP, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 22/2/13, REsp 1202007/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2013, DJe 15/05/2013.*

### **5.1 Hasta Pública**

Dentro do contexto base de cálculo e em relação ao que foi anteriormente dito, é nossa tarefa efetuar o alerta aos fiscos municipais em relação à “Adjudicação e Alienação em Hasta Pública”. Independentemente do valor que o imóvel possa alcançar em uma transação imobiliária em condições normais de mercado, a base de cálculo do ITBI será o valor da adjudicação ou da arrematação, isto posto, está amparado no entendimento do STJ, não cabendo aqui outro valor diferente do alcançado em praça pública, senão vejamos:

*“É firme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a arrematação corresponde à aquisição do bem alienado judicialmente, razão pela qual a base de cálculo do ITBI é o valor alcançado na hasta pública. Precedentes: AgRg no REsp 1.317.793/MG, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 22.10.2013, DJe 29.10.2013; RMS 36.293/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques.”*

*A arrematação representa a aquisição do bem alienado judicialmente, considerando-se como base de cálculo do ITBI aquele alcançado na hasta pública. (Precedentes: (REsp 863.893/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ 07/11/2006; e REsp 2.525/PR, Rel. Ministro ARMANDO ROLEMBERG, PRIMEIRA TURMA, DJ 25/06/1990).*

### **5.2 Planta Genérica de Valores**

O uso de Pauta ou Planta Genérica de Valores para apuração da base de cálculo é uma modalidade de apuração ou arbitramento desaconselhável quando o tributo em questão for ITBI. Podem ser enumeradas várias razões para justificar este posicionamento, porém apontaremos apenas dois, sendo:

### **a) Princípios constitucionais**

Através dos princípios constitucionais do ITBI e sabendo que a pauta ou planta genérica de valores deve ser instituída bem como corrigida por lei, esta só terá eficácia legal para o exercício seguinte depois de decorridos noventa dias da publicação e, caso tenha uma suposta correção, só será possível para o exercício posterior. Por conseguinte, obviamente, a base de cálculo apurada por esta metodologia jamais espelhará o real valor de mercado do imóvel, e ainda, estará desde o início da vigência defasada.

### **b) Caracterização Individual do Imóvel**

Sabendo que o uso de uma pauta ou planta genérica de valores leva o fisco municipal a efetuar a apuração da base de cálculo na sede do fisco, passam despercebidos todos os itens e características individuais do imóvel que interferem diretamente na formação do valor de mercado. Para exemplificar dentre outros pode ser citado a infraestrutura pública disponível, localização, estado de conservação da edificação.

Com relação à Pauta ou Planta Genérica de Valores e considerando o que é mencionado nos dois itens anteriores, seu uso além das desvantagens já descritas, ainda poderá ser motivo de apontamento pelos Tribunais de Contas dos Estados como renúncia de receita prevista no artigo 14 da Lei Complementar 101/2000 – LRF, assim como poderá levar o gestor, bem como o servidor público responsável pelo lançamento ao enquadramento na Lei nº 8.429 de 1992 conhecida também como LIA - Lei de Improbidade Administrativa, em seu artigo 10 inciso X, ou seja, agir negligentemente na arrecadação de tributo, com pena que vai da perda da função pública, suspensão dos direitos políticos cominando com o pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano.

### **5.3 Procedimento Adequado para Apuração da Base de Cálculo**

Como exemplo de mecanismo mais adequado, do ponto de vista legal visando ao aumento da arrecadação, com relação à apuração da base de cálculo do ITBI, é o procedimento definido no parágrafo único do artigo 49 da Lei Complementar nº 40 de 2001 do Município de Curitiba - PR, que diz textualmente, *“o valor venal será determinado pela administração, mediante avaliação procedida por profissional habilitado, o qual observará, para tanto, as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, relativas à avaliação de imóveis”*

Este dispositivo permite uma avaliação individual feita *“in loco”* de cada imóvel objeto de transmissão onerosa, onde poderão ser consideradas todas as peculiaridades individuais bem como a infraestrutura pública disponibilizada nas proximidades, que de uma maneira ou de outra não interferir no valor final do imóvel.

Em relação à norma anteriormente citada, trata-se da Norma Técnica - NBR 14653 que estabelece a uniformização de procedimentos, bem como aponta quais os itens terão interferência na formação do valor venal de um imóvel, dentre os quais citam-se: depreciação, obsolescimento, mutilação, deterioração, vida útil e vida remanescente.

#### **5.4 Construção Realizada pelo Adquirente**

Atualmente no Brasil é muito comum a chamada prática do “contrato de gaveta”, onde ocorre a transmissão onerosa do imóvel e por diferentes razões não é lavrada a escritura definitiva tampouco a averbação no Cartório de Registro Imóveis. Logo, há uma dificuldade de constatação pelo fisco e mesmo quando verificado há falta de segurança jurídica para constituição do crédito tributário relativo ao ITBI.

Outra situação semelhante são as promessas de compra e venda que até vêm a ser averbadas no Cartório de Registro de Imóveis, mas por não serem a escritura definitiva acabam inviabilizando também por falta de segurança jurídica a constituição do crédito tributário referente ao ITBI.

Considerando a situação acima, em muitos casos o adquirente realiza uma edificação nova ou acréscimo na edificação existente. Construção esta totalmente com despesa por sua conta com a agravante de não licenciar junto ao Município. Porém, ao efetivar a escritura definitiva, o fisco considera como objeto de incidência e de conformidade com o artigo 79 do CC tudo o que compõe o imóvel. Esta ação gera a discordância por parte do contribuinte e para corroborar o STF editou as Súmulas nº 110 e 470 que afastam a incidência do imposto municipal na parte edificada pelo adquirente.

*STF Súmula nº 110 - 13/12/1963 - Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 70.*

*Imposto de Transmissão "Inter Vivos" - Construção Realizada pelo Adquirente ou ao Tempo da Alienação do Terreno – Incidência.*

*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.*

*STF Súmula nº 470 - 01/10/1964 - DJ de 8/10/1964, p. 3648; DJ de 9/10/1964, p. 3668; DJ de 12/10/1964, p. 3700.*

*Imposto de Transmissão "Inter Vivos" - Incidência e Base de Cálculo - Valor da Construção pelo Promitente Comprador – Anterioridade,*



*O imposto de transmissão "inter vivos" não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada, inequivocamente, pelo promitente comprador, mas sobre o valor do que tiver sido construído antes da promessa de venda.*

Cabe ao fisco municipal quando se deparar com situações semelhantes as anteriormente citadas solicitar ao contribuinte a apresentação da documentação comprobatória do fato, ou seja, notas fiscais de serviço e aquisição do material, em nome do adquirente com data de emissão posterior a do contrato inclusive a quantidade de material compatível com a área construída.

Importante salientar ao fisco municipal que independente da incidência do ITBI, o IPTU considerando a legislação local e o disposto no art. 173 do CTN poderá retroagir o lançamento com incidência na totalidade da área construída de imóveis hora em questão.

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

### **5.5 Comercialização de Edificação para Entrega Futura**

A construção civil é uma das atividades que nos últimos anos apresentou um crescimento considerável, fez com que algumas modalidades também tivessem um crescimento acentuado e a comercialização de edificação para entrega futura tem sido o destaque dentro da atividade.

Junto com a modalidade surge o questionamento: o ITBI incide no valor total que o imóvel alcançaria quando estiver pronto ou somente na fração ideal do terreno que está sendo transacionada?

Para tanto, o fisco municipal deve se ater a alguns critérios, como primeiramente identificar qual a modalidade de construção, condomínio ou incorporação imobiliária, conforme a seguir.

### **5.6 Condomínio**

O condomínio é caracterizado pela associação de várias pessoas que tem incomum a intenção de construir uma edificação tanto poderá ser residencial, comercial ou misto. Após adquirirem o terreno, dentre outras obrigações deverão elaborar a Convenção de Condomínio, a qual deverá ser devidamente averbada no Registro de Imóveis antes do início da construção. Nesta Convenção constarão discriminadamente as propriedades exclusivas bem como as do condomínio.

Quando o empreendimento estiver nas condições acima e de conformidade com artigo 9º da Lei nº 4.591 de 1964, o ITBI só incidirá sob a fração ideal de terreno, pois a edificação será por conta dos condôminos que também são proprietários e considerando a legislação local com a modalidade de contratação para execução da construção o condomínio poderá figurar como responsável pela retenção do ISS.

**Lei Nº 4.591**

*Art. 9º Os proprietários, promitentes compradores, cessionários ou promitentes cessionários dos direitos pertinentes à aquisição de unidades autônomas, em edificações a serem construídas, em construção ou já construídas, elaborarão, por escrito, a Convenção de condomínio, e deverão, também, por contrato ou por deliberação em assembleia, aprovar o Regimento Interno da edificação ou conjunto de edificações.*

*§ 1º Far-se-á o registro da Convenção no Registro de Imóveis, bem como a averbação das suas eventuais alterações.*

*§ 2º Considera-se aprovada, e obrigatória para os proprietários de unidades, promitentes compradores, cessionários e promitentes cessionários, atuais e futuros, como para qualquer ocupante, a Convenção que reúna as assinaturas de titulares de direitos que representem, no mínimo, 2/3 das frações ideais que compõem o condomínio.*

*§ 3º Além de outras normas aprovadas pelos interessados, a Convenção deverá conter:*

- a) a discriminação das partes de propriedade exclusiva, e as de condomínio, com especificações das diferentes áreas;*
- b) o destino das diferentes partes;*
- c) o modo de usar as coisas e serviços comuns;*
- d) encargos, forma e proporção das contribuições dos condôminos para as despesas de custeio e para as extraordinárias;*
- e) o modo de escolher o síndico e o Conselho Consultivo;*
- f) as atribuições do síndico, além das legais*
- g) a definição da natureza gratuita ou remunerada de suas funções;*
- h) o modo e o prazo de convocação das assembleias gerais dos condôminos;*
- i) o quórum para os diversos tipos de votações;*
- j) a forma de contribuição para constituição de fundo de reserva;*

*l) a forma e o quórum para as alterações de convenção;*  
*m) a forma e o quórum para a aprovação do Regimento Interno quando não incluídos na própria Convenção*  
*§ 4º No caso de conjunto de edificações, a que se refere o art. 8º, a convenção de condomínio fixará os direitos e as relações de propriedade entre os condôminos das várias edificações, podendo estipular formas pelas quais se possam desmembrar e alienar porções do terreno, inclusive as edificadas. (Incluído pela Lei nº 4.864, de 29.11.1965)*

### **5.7 Incorporação Imobiliária**

A incorporação imobiliária foi regulamentada pela Lei nº 4.591 de 1964 através dos artigos 28 a 31. Definindo como incorporador a pessoa física ou jurídica que tenha como atividade econômica realizar a construção de unidades autônomas em edificações a serem construídas vinculadas a frações ideais de terreno com a finalidade de comercialização. Ainda em conformidade com a legislação mencionada, estas unidades só poderão ser contratadas em caso de venda, promessa de venda ou de cessão das frações de terreno, se o projeto já tiver sido devidamente aprovado pela Prefeitura Municipal. Responde pela construção o incorporador.

Diferentemente do condomínio, a incorporação imobiliária tem por finalidade a comercialização de edificações a serem construídas, o adquirente não tem envolvimento com a construção, como já foi dito esta é de responsabilidade do incorporador. Portanto o adquirente compra uma edificação cuja escritura definitiva só será lavrada após a conclusão da obra e emissão do “habite-se” por parte da Prefeitura. Assim sendo, o ITBI vai incidir no valor total do imóvel, ou seja, sob a fração ideal do terreno e na construção adquirida.

Observação importante deve ser feita com relação ao disposto no artigo 32 da Lei nº 4.591 de 1964 no tocante à diferença entre a construção na forma de condomínio e na forma de incorporação imobiliária. A incorporação deve ter averbado, à margem da matrícula do Registro de Imóveis, o projeto da edificação a ser realizada, devidamente aprovado pela prefeitura municipal; enquanto que condomínio efetuará a averbação da convenção de condomínio, na qual os condôminos serão o proprietário.

### **5.8 Usucapião**

O usucapião é uma das formas de aquisição de imóvel de modo originário, porém não se trata de uma transmissão onerosa, uma vez que independe de uma relação jurídica como o proprietário de direito, antecessor. O usucapiente tem que preencher alguns requisitos, dentre

os quais estão a posse mansa e pacífica, por um período nunca inferior a cinco anos. Assim sendo não há incidência de ITBI quando o imóvel for adquirido por este meio.

## **6. Fato Gerador**

A incidência do fato gerador é a concretização do direito do sujeito ativo e a obrigação do sujeito passivo em relação ao tributo ou penalidade.

A origem da obrigação tributária causada pelo efeito da ocorrência do fato gerador é concretizada pelo lançamento do crédito tributário que no caso poderá ser executado tanto pelo Ente Federado como pelo contribuinte. Em termos de ITBI ocorrem transmissões de imóveis “inter vivos” nas quais poderá ou não haver incidência.

Devido à semelhança com o imposto de competência estadual de algumas transmissões de imóveis, podem surgir dificuldades de identificar a incidência do ITBI devido à difícil constatação do fato gerador do mesmo.

Nas possíveis incidências de ITBI é necessário que fique registrada a definição que evidencia a diferença entre a competência municipal e a estadual, ou seja, a onerosidade da transmissão - para tanto mencionamos: oneroso é todo o ato com obrigações recíprocas, ou seja, um “toma lá, dá cá” caracterizado pelos encargos, ônus ou sacrifícios equivalentes de ambas partes que necessariamente nem sempre é representado por moeda corrente.

### **6.1 Dissolução da Sociedade Conjugal**

A dissolução da sociedade conjugal na qual um dos cônjuges receba um percentual de um imóvel acima do que tinha direito em troca de outro bem de qualquer espécie como forma de compensação ou equivalência dos bens que compunham o patrimônio da sociedade conjugal estará caracterizando uma transmissão onerosa pela permuta, portanto sujeito à incidência do ITBI e conseqüentemente o desenquadrando da incidência do tributo estadual caracterizado pela gratuidade.

Neste mesmo sentido, o STF editou a Súmula 116, na qual além de ratificar a incidência do ITBI recomenda a intimação da fazenda pública para pronunciar-se em relação aos valores atribuído pelos interessados.

*Súmula 116 do STF: Em desquite ou inventário, é legítima a cobrança do chamado imposto de reposição, quando houver desigualdade nos valores partilhados. EMENTA: Separação consensual. Partilha de bens. Incidência do imposto sobre transmissão de bens imóveis. É legítima a exigência do*

*chamado "imposto de reposição" quando houver desigualdade nos valores partilhados. Sumula 116 do STF. Artigo 1121, par-único, 1026e 1108 do Código de Processo Civil. Decreto Estadual nº 30525, de 30.12.81, art. 1º, VI. Também na partilha de bens decorrentes de separação consensual, deve a fazenda pública ser intimada antes da sentença, a fim de pronunciar-se sobre os valores atribuídos pelos interessados. Voto vencido. (AC nº 586000440/RS, Rel. Des. Athos Gusmão Carneiro, j. em 27-05-1986).*

## **6.2 Herdeiros com excesso ao quinhão que tenha direito**

Cada herdeiro assim como o cônjuge tem direito a uma parte pré-determinada na partilha do monte-mor. No entanto, não há vigência de nenhum dispositivo legal que vede a troca ou permuta entre ambos. Também é comum entre herdeiros atendendo a conveniências, a compensação em outro imóvel ou bem, ou seja, aquele herdeiro que vier a receber um quinhão maior ao que fazia jus e este excedente for de forma onerosa, estará presente a incidência do ITBI descaracterizando a incidência do imposto estadual que só alcança as doações puras e simples.

Importante evidenciar que o fisco municipal deverá efetuar uma análise detalhada das partilhas, levando em consideração que todos os herdeiros têm direito a um percentual igual em todos os bens que compõe monte-mor, sejam eles imóveis ou móveis. A troca, a permuta, a compensação entre outras modalidades, que envolva bens imóveis, ainda que a moeda de troca seja bem móvel entre herdeiros, caracterizam uma transmissão onerosa sujeita à incidência do imposto municipal.

## **6.3 Dação em Pagamento**

O Código Civil, em seus artigos 356 e 357, trata da dação em pagamento, na qual o credor se dispõe a receber seu crédito em prestação diversa daquela em que foi contratualmente acordada. Ocorrendo esta situação onde a prestação diversa compreenda parte ou integralidade de um imóvel se fará presente a condição necessária para a incidência do ITBI.

CC

*Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.*

*Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.*

## 7. Alíquota

A alíquota do ITBI é definida por lei municipal, ou seja, o Município é Ente Federado competente para instituí-lo. No entanto o STF inviabilizou sua progressividade, portanto a alíquota tem que ser estática independente de valor, uso e localização do imóvel - fatores que são variáveis possíveis de aplicação para o IPTU.

A legislação municipal ao determinar a alíquota deve ser compatível com a realidade, mantendo o princípio constitucional do não-confisco. Ao determinar a alíquota, a mesma não poderá ser tão irrisória a ponto de caracterizar renúncia fiscal ou mesmo ato de improbidade administrativa ao ser negligente na arrecadação tributo, isto disposto no artigo 10 combinado com artigo 12 da Lei 8429/1992.

*Lei 8429 de 1992*

*Art. 10. Constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades referidas no art. 1º desta lei, e notadamente:*

*X - agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda, bem como no que diz respeito à conservação do patrimônio público;*

*Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato: (Redação dada pela Lei nº 12.120, de 2009).*

*II - na hipótese do art. 10, ressarcimento integral do dano, perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio, se concorrer esta circunstância, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos, pagamento de multa civil de até duas vezes o valor do dano e proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário, pelo prazo de cinco anos;*

A maioria dos Municípios estabeleceu suas alíquotas em 2% (dois por cento), porém, há exemplos de outras alíquotas como no caso de Porto Alegre -RS de 3% (três por cento), Goiânia - GO e Joinville - SC de 4% (quatro por cento).

## **8. Convênio com Cartórios de Registro de Imóveis**

Uma importante ação que poderá transformar em ferramenta útil para o fisco municipal é a celebração de um convênio com o Cartório de Registro de Imóveis da Jurisdição onde o Município está inserido.

A celebração deste convênio proporcionará o conhecimento por parte do fisco municipal, das ações referente a todas as alterações imobiliárias ocorridas, e devidamente apresentadas para a averbação junto ao órgão.

A Lei 6.015 de 1973, que regulamenta os serviços de cartórios no Brasil, obriga que sejam devidamente averbadas, às margens da matrícula descritiva do imóvel, todas alterações incidentes nestes. Comos exemplos do que podem ser constatados através deste convênio estão a dação em pagamento quando o objeto for imóvel; a dissolução conjugal quando houver excesso na meação em imóvel; o excesso no quinhão referente a imóvel a que cada herdeiro faz jus, permutas e etc., assim como atos anteriormente mencionados e sujeitos a homologação judicial se praticados em comarcas diferentes das de localização dos imóveis envolvidos.

## **9. Legislação Municipal**

A Constituição Federal em seu artigo 153, inciso II, estabeleceu a competência do Município em relação ao imposto incidente na transmissão de imóveis “inter vivos”, a título oneroso. Porém este artigo da Constituição não é autoaplicável, depende de regulamentação através de lei municipal.

A lei municipal obrigatoriamente deverá conter de forma bem clara os itens indispensáveis para sua efetiva aplicação proporcionando ao fisco a segurança jurídica necessária na execução do lançamento.

Dentre os itens indispensáveis da lei deve constar o fato gerador, apontando os critérios, temporal, espacial e material. Sendo o critério material, dos três o mais importante, pois nele constarão as modalidades de transmissão onerosa sujeito ao tributo.

No critério temporal, o fato gerador do ITBI ocorre no momento da apresentação do título de aquisição ao Cartório de Registro de Imóveis, isto de conformidade com os artigos 1.245 e 1.246 do Código Civil, porém pode o Município em sua lei estabelecer a antecipação do recolhimento para o momento da lavratura da escritura pública. Quanto ao critério espacial em relação ao ITBI, obviamente os Municípios só têm competência dentro de seu território.

O sujeito passivo é de suma importância, pois este será responsável direto pelo recolhimento do tributo, o Município poderá também estabelecer a modalidade de solidariedade apontando quem poderá figurar nesta posição.

A base de cálculo é o item que tem certa relevância em razão de ser o mais polêmico entre fisco e contribuinte. Na maioria das vezes, o contencioso referente ao ITBI está motivado pela discordância na base de cálculo apontado pelo fisco. Portanto, é indispensável que a lei referente ao ITBI tenha um texto claro referente à forma de apuração, esclarecendo a metodologia que deve ser aplicada, apontando inclusive os critérios técnicos.

Com relação à base de cálculo, entre outras leis bem formuladas, pode ser citada a Lei Complementar 40 de 2001 do Município de Curitiba-PR, que diz textualmente no parágrafo único do artigo 49 ***“O valor venal será determinado pela Administração, mediante avaliação procedida por profissional habilitado, o qual observará, para tanto, as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, relativas à avaliação de imóveis”*** (grifo nosso).

A alíquota também é item que não pode ficar omissa em uma lei tributária que tenha finalidade de instituir um tributo. No entanto em relação ao percentual a ser aplicado, deverá ser observada a Súmula nº 656 que veda a progressividade, assim como não poderá caracterizar efeito de confisco. Em relação à alíquota é importante ressaltar que não há em vigência nenhum dispositivo legal, ou seja, uma Lei Complementar que estabeleça um mínimo ou um máximo para o imposto em comento.

Sendo o ITBI um tributo de competência municipal, pode o Município fazer uso da função extrafiscal com a finalidade de incentivar, portanto poderão ser concedidas isenções, mas sempre observando o artigo 14 da Lei Complementar 101/2000.

Torna-se primordial constar na Lei que regulamenta o ITBI no município o dispositivo chamado de não-incidência, entre outras situações, até para acolhimento das Súmulas nº 110 e 470 do STF que afastam a incidência do ITBI em edificações às expensas do adquirente do imóvel.

Quanto à imunidade, por se tratar de limitação do poder de tributar, imposta pela Constituição Federal, a lei municipal simplesmente deve ratificar nos mesmos moldes constitucionais.



A modalidade de lançamento para o ITBI a ser prevista na lei municipal seria a de lançamento por declaração previsto no artigo 147 do CTN. Para os casos de discordância do fisco, em relação ao valor declarado pelo contribuinte, é importante que conste na lei municipal o disposto no artigo 148 também do CTN, com a finalidade de permitir o arbitramento por parte do fisco municipal.

## **10. Conclusão**

Sendo previsto no inciso II do artigo 156 da CF/88, o Imposto sobre transmissão de bens imóveis “inter vivos” de forma onerosa é de competência municipal. Cabe aos Municípios através de legislação própria determinar, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, fato gerador, entre outros itens fundamentais numa lei tributária.

Importante no quesito fato gerador é estabelecer uma forma justa para o contribuinte e coerente para o município, em que sejam avaliadas as peculiaridades de cada imóvel objeto de incidência do ITBI.

Não menos importante é os gestores municipais, ao efetuarem alterações que julgarem necessárias na lei referente ao ITBI, observarem as Súmulas emitidas pelo STF, evitando transtorno e insegurança jurídica para fiscos e contribuintes.

E, por fim, vale ainda destacar que o Convênio com os Cartórios de Registro de Imóveis entre outros instrumentos pode ser uma importante ferramenta na contribuição da arrecadação das receitas próprias dos Municípios não só no ITBI, bem com IPTU e até mesmo ISS.

---

Finanças/CNM

financas@cnm.org.br

(61) 2101-6668