

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

GABRIELA NASSAR DE CASTRO PALMA MARINI

**O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÕES ONEROSAS DE BENS IMÓVEIS E O
VALOR VENAL DE REFERÊNCIA EM SÃO PAULO**

MARÍLIA

2022

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

GABRIELA NASSAR DE CASTRO PALMA MARINI

**O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÕES ONEROSAS DE BENS IMÓVEIS E O
VALOR VENAL DE REFERÊNCIA EM SÃO PAULO**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, como exigência parcial para a obtenção de grau de Mestre em Direito, sob orientação da Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro.

MARÍLIA

2022

M339i Marini, Gabriela Nassar de Castro Palma
O imposto sobre transmissões onerosas de bens imóveis e o valor venal de referência em São Paulo/ Gabriela Nassar de Castro Palma Marini – Marília: UNIMAR, 2022.
156f.

Dissertação (Mestrado em Direito) – Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social) – Universidade de Marília, Marília, 2022.

Orientação: Prof^ª. Dr^ª. Maria de Fátima Ribeiro

1. ITBI 2. Tráfego Imobiliário 3. Valor Venal de Referência
I. Marini, Gabriela Nassar de Castro Palma.

CDD – 342.12142

Gabriela Nassar de Castro Palma Marini

O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÕES ONEROSAS DE BENS IMÓVEIS E O
VALOR VENAL DE REFERÊNCIA EM SÃO PAULO

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, como exigência parcial para a obtenção de grau de Mestre em Direito, sob orientação da Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro.

Aprovado pela Banca Examinadora em 17/12/2022

Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro
Orientadora

Professora Doutora Marisa Rossignoli

Professor Doutor Lucas Pires Maciel

Professora Doutora Patrícia Silva de Almeida

Dedico este trabalho – assim como tudo em minha vida – aos meus pais, fonte do amor de Deus, pelos caminhos que sempre me ensinaram e permitiram trilhar e por estarem ao meu lado em todos os momentos. A meu companheiro de vida Leandro, que, para além de ser meu amor, meu marido, é minha base forte para sonhar e alçar voos.

AGRADECIMENTOS

As graças em minha vida são sempre rendidas a Deus, pois tudo é feito para sua honra e glória, e somente pelas mãos Dele é que sigo adiante, realizando sonhos como este.

A meus pais e Leandro pela compreensão de minhas ausências e pelo incentivo sem o qual eu não teria conseguido. A eles o meu coração sempre.

À minha equipe de trabalho no Cartório, que “carrega o piano”, pelo apoio insubstituível.

À Universidade de Marília e a todos os professores por esses anos de estudo que, em meio à pandemia, não mediram esforços para nos levar conhecimento e despertar o espírito crítico acadêmico que move o mundo, que promove as verdadeiras mudanças.

À querida Professora Doutora Maria de Fátima meu agradecimento especial por sempre estar à disposição, por se preocupar verdadeiramente e contribuir com questionamentos que somente ela poderia fazer, e por enxergar o ser humano além do discente.

E a todos os meus colegas de curso pelo companheirismo, debates e caminhada que fizeram esta jornada inesquecível.

“Livre-se desta indiferença estúpida, sonolenta e preguiçosa, desta negligência indolente, que prende os homens aos mesmos caminhos de seus antepassados, sem indagação, sem raciocínio, e sem ambição, e com certeza você estará fazendo o bem.”

(YOUNG, Arthur. *Viagens na Inglaterra e no País de Gales* apud Hobsbawm, Eric J. *A era das revoluções*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1981)

RESUMO

O presente trabalho, seguindo a linha de pesquisa das relações empresariais, desenvolvimento econômico e demandas sociais, e fundamentada em doutrinadores como Kiyoshi Harada, Francisco Ramos Mangieri, Omar Augusto Leite Melo, dentre outros, objetiva a análise da base de cálculo do imposto sobre transmissões imobiliárias (ITBI), com ênfase na possibilidade dos Municípios manterem uma pauta diversa da prevista para fins do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU) a fim de estabelecer o montante tributável, contribuindo para a sustentabilidade das cidades inteligentes. O problema apresentado possui como cerne a possibilidade do Fisco estabelecer unilateralmente valores venais de referência para fins do ITBI, bem como a quem compete dizer o que é valor de mercado, e ainda como o recolhimento tributário pode contribuir para o desenvolvimento e sustentabilidade das cidades, e quais medidas os Municípios poderiam eventualmente adotar para conjugar a declaração do valor feita pelo contribuinte com a veracidade de tal informação e celeridade do tráfego imobiliário. Nesse sentido, o estabelecimento de uma pauta de valores de acordo com o mercado realiza a justiça tributária, consagrando o princípio da capacidade contributiva, sendo dever da edilidade definir os valores venais dos bens urbanos, o que não se confunde com o preço livremente pactuado pelas partes do negócio, fruto da autonomia privada. Utiliza-se os métodos dedutivo e dialético para, a partir de um diálogo entre fontes doutrinárias, jurisprudenciais e legislativas, concluir-se pela plena possibilidade constitucional e legal dos Municípios manterem uma pauta de valores venais de referência para fins do ITBI. A ordenação da cidade e fiscalização do recolhimento tributário são deveres do Poder Público, que possui responsabilidade fiscal por eventual defasagem na exação, o que ocorre quando a pauta fiscal que informa a base de cálculo do imposto está desatualizada e sem respaldo na realidade do mercado. A abordagem da pesquisa compreende a prática do valor venal de referência por municípios paulistas, a qual ganhou destaque nos últimos anos, culminando em discussões judiciais com origem na experiência da Capital do Estado, tendo havido repercussão geral e definição de tese pelo Superior Tribunal de Justiça de que a base de cálculo do ITBI não pode ser a mesma do IPTU e o valor informado pelo contribuinte goza de presunção de veracidade. Para conjugar tal presunção com o dever do Fisco de efetuar o devido recolhimento tributário sob pena de responsabilidade, e ainda pensando na eficiência do serviço público, seria possível estabelecer um sistema eletrônico em que o contribuinte declare o valor do negócio e, estando dentro de um parâmetro avaliado previamente pela edilidade, com a possibilidade de variação para mais e para menos, a guia de recolhimento seja emitida automaticamente, havendo encaminhamento ao agente fiscal somente quando o valor estiver realmente aquém do praticado no mercado, para que as peculiaridades do caso concreto sejam analisadas pelo Fisco de forma detida. Essa ideia atende à tese estabelecida pelo STJ, revela a constitucionalidade da pauta do valor venal de referência, e não retira do contribuinte a autonomia e a presunção de veracidade de suas declarações.

Palavras-chave: ITBI; tráfego imobiliário; valor venal de referência.

ABSTRACT

The present work, following the line of research of business relations, economic development and social demands, and based on scholars such as Kiyoshi Harada, Francisco Ramos Mangieri, Omar Augusto Leite Melo, among others, aims to analyze the basis for calculating the tax on transfers real estate (ITBI), with an emphasis on the possibility for Municipalities to maintain an agenda different from that provided for the purposes of the tax on urban territorial property (IPTU) in order to establish the taxable amount, contributing to the sustainability of smart cities. The problem presented has as its core the possibility of the Treasury to unilaterally establish venal reference values for ITBI purposes, as well as who is responsible for saying what market value is, and also how tax collection can contribute to the development and sustainability of cities, and what measures the Municipalities could eventually adopt to combine the declaration of value made by the taxpayer with the veracity of such information and speed of real estate traffic. In this sense, the establishment of a list of values according to the market carries out tax justice, enshrining the principle of ability to pay, and it is the duty of the city council to define the market values of urban goods, which is not to be confused with the price freely agreed upon by the parts of the business, the result of private autonomy. Deductive and dialectical methods are used to, based on a dialogue between doctrinal, jurisprudential and legislative sources, conclude that the municipalities have the full constitutional and legal possibility of maintaining an agenda of venal reference values for ITBI purposes. The ordinance of the city and inspection of tax collection are duties of the Public Power, which has fiscal responsibility for any delay in the exaction, which occurs when the tax list that informs the tax calculation base is outdated and without support in the reality of the market. The research approach comprises the practice of the market reference value by municipalities in São Paulo, which has gained prominence in recent years, culminating in judicial discussions arising from the experience of the State Capital, with general repercussions and definition of thesis by the Superior Court of Justice that the ITBI calculation base cannot be the same as the IPTU and the amount reported by the taxpayer is presumed to be true. In order to combine this presumption with the Tax Authorities' duty to make due tax collection under penalty of liability, and still thinking about the efficiency of the public service, it would be possible to establish an electronic system in which the taxpayer declares the value of the business and, being within a parameter previously evaluated by the city council, with the possibility of variation for more or less, the collection form is issued automatically, with referral to the tax agent only when the value is really below the market practice, so that the peculiarities of the concrete case are carefully analyzed by the Tax Authorities. This idea meets the thesis established by the STJ, reveals the constitutionality of the list of the market reference value, and does not remove from the taxpayer the autonomy and the presumption of veracity of their declarations.

Keywords: ITBI; real estate traffic; reference market value.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CF	Constituição Federal
CGJ	Corregedoria Geral da Justiça
CGJSP	Corregedoria Geral da Justiça do Estado de São Paulo
COAF	Conselho de Controle de Atividades Financeiras
CSM	Conselho Superior da Magistratura
CSMSP	Conselho Superior da Magistratura do Estado de São Paulo
CTN	Código Tributário Nacional
ITBI	Imposto sobre Transmissões de Bens Imóveis
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
ITCMD	Imposto sobre Transmissões “Causa Mortis” e Doação de Bens ou Direitos
ITR	Imposto sobre a Propriedade Rural
PGV	Planta Genérica de Valores
SINDUSCON	Sindicato da Indústria da Construção Civil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TIV	Tabela de Índice de Valorização
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
VV	Valor Venal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DO MEIO URBANO: AS CIDADES INTELIGENTES	14
1.1. JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E EXTRAFISCALIDADE.....	21
1.2. A FUNÇÃO SOCIAL DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA: A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE REALIZAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS.....	29
1.3. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS.....	36
2. O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÕES DE BENS IMÓVEIS (ITBI)	49
2.1. BREVE HISTÓRICO E CLASSIFICAÇÃO	49
2.2. CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA DO ITBI.....	52
2.3. O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE (<i>DUE PROCESS OF LAW SUBSTANTIVE</i>).....	62
2.4. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO ITBI.....	66
3. A BASE DE CÁLCULO E O VALOR VENAL DE REFERÊNCIA	73
3.1. A BASE DE CÁLCULO.....	73
3.2. EXPERIÊNCIAS PAULISTAS NA APLICAÇÃO DO VALOR VENAL DE REFERÊNCIA.....	87
3.3. A EXPERIÊNCIA PAULISTANA.....	94
4. O JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL 1.937.821 PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E POSSÍVEIS SOLUÇÕES	107
4.1. CONJUGAÇÃO DO LANÇAMENTO DO IMPOSTO, VERACIDADE DA INFORMAÇÃO E CELERIDADE DO TRÁFEGO IMOBILIÁRIO À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STJ.....	122
4.1.1. O lançamento.....	122
4.1.2. Veracidade da informação.....	125
4.1.3. Celeridade do tráfego imobiliário.....	131
4.2. POSSÍVEIS MECANISMOS CONCILIATÓRIOS.....	133
CONCLUSÃO	137
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	145
REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDENCIAIS	150

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa pretende realizar uma abordagem prática do imposto sobre transmissões onerosas entre vivos (ITBI), com especial análise acerca de um dos elementos caracterizadores desse tributo, qual seja, a sua base de cálculo, na medida em que esta consiste no valor venal dos bens imóveis negociados, o que abre um flanco para a subjetividade na determinação de sua exata estimação.

Será visto que alguns Municípios utilizam uma tabela própria com valores próximos ao de mercado para a tributação do ITBI, nos levando à questão cerne deste trabalho: o valor venal de referência é constitucional? Valor venal é valor do bem ou valor do negócio? O que é valor de mercado? É correta a utilização da mesma base de cálculo do IPTU para fins de ITBI?

Para atingir esse objetivo, serão utilizados os métodos dedutivo e dialético de modo que, a partir de análise legislativa, jurisprudencial e doutrinária sobre o tema – destacando-se os ensinamentos do grande especialista no tema Kiyoshi Harada, bem como Francisco Ramos Mangieri, Omar Augusto Leite Melo, José Alberto Oliveira Macedo, dentre outros –, será proporcionado ao leitor, de forma histórica e em diálogo de fontes, elementos para uma visão crítica sob a ótica do que se tem buscado em sede de desenvolvimento urbano sustentável.

No primeiro capítulo, apresenta-se ao leitor o contexto das cidades sustentáveis e inteligentes, trazendo um panorama de evolução constante dos meios urbanos, enquanto organismo social vivo, tanto em relação aos equipamentos quanto à dinâmica dos cidadãos dentro dessa ambiência.

Realiza-se uma abordagem dos meios aptos a se concretizar esse modelo integrativo, que encontra na arrecadação fiscal o pressuposto para o desenvolvimento de suas bases e concreção dessa nova realidade, demonstrando-se que não é necessário, no entanto, se olvidar da realidade tão díspar entre os inúmeros municípios brasileiros, mas sim conjugar as diversas demandas sociais para que o crescimento sustentável seja de base.

Nesse sentido, argumenta-se como a arrecadação fiscal do ITBI (incluindo uma possível progressividade de alíquotas, política de isenções e minorações) pode contribuir para a realização desses objetivos, ou seja, como a correção no

pagamento dos tributos municipais cumprem a função de subsidiar esse modelo, gerando benefícios a todos os municípios.

Discorrer-se-á sobre como o abastecimento dos cofres públicos por meio do imposto em comento pode ter uma função extrafiscal, na medida em que pode se tornar um mecanismo de desenvolvimento e inclusão social, além de cumprir a função social da atividade tributária, na perspectiva de que esta atividade, em si, pode ser uma importante ferramenta de realização de políticas públicas.

A política tributária, para além da arrecadação, engloba uma série de medidas a fim de alcançar as finalidades públicas, sendo a força motriz das ações afirmativas, considerando cada vetor axiológico específico que se pretende garantir, de modo a fomentar o mercado, aquecer ou resfriar determinado nicho, possibilitando, assim, um sadio desenvolvimento econômico, tendo como bússola orientadora a garantia de direitos fundamentais e consecução dos objetivos republicanos.

Debater-se-á, nesse ínterim, como a justiça fiscal pode garantir o desenvolvimento sustentável das cidades e a distribuição justa de renda entre os contribuintes, além de se analisar como o crescimento das cidades está ligado ao atendimento das dimensões urbanística, jurídica e de regularidade, à luz do desenvolvimento urbano sustentável, conjugando o desenvolvimento econômico e a própria justiça tributária, vez que a declaração de valores abaixo dos venais (de mercado) tem impactos diretos na economia e na distribuição de renda do país.

Feito esse panorama geral acerca do que se tem no presente e os prospectos de futuro em termos de ambiência urbana – local onde todas as pessoas desenvolvem as mais diferentes atividades e, em última análise, existem –, passar-se-á a discorrer propriamente sobre o imposto incidente nas operações imobiliárias de transmissão onerosa de imóveis e direitos.

O segundo capítulo, portanto, trará uma linha cronológica da história do ITBI no ordenamento jurídico brasileiro desde o seu surgimento, apresentando-se o histórico de sua atribuição de competência e suas modificações ao longo do tempo, culminando no atual regramento constitucional e infralegal vigente.

Abordar-se-á os principais elementos caracterizadores do tributo em comento, trazendo ao leitor as discussões doutrinárias sobre a acepção do termo “transmissão” – fato gerador do imposto – e quando esta ocorre definitivamente,

proporcionando uma visão doutrinária e jurisprudencial, bem como sob a perspectiva registral no Estado de São Paulo.

Após esse diálogo sobre os elementos tributários mais relevantes e o conjunto de regras e princípios integradores da atividade tributária, dedicar-se-á uma atenção especial ao princípio da proporcionalidade, o qual deve orientar a relação entre o Fisco e os contribuintes, visando o desenvolvimento sustentável de toda a coletividade, em plena realização do interesse público, e, para tanto, será apontado ao leitor o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o *substantive due process of law*.

Antes de iniciar o terceiro capítulo, o leitor poderá ter uma visão geral sobre o conteúdo econômico do ITBI e de que modo o estabelecimento de uma referência de valores, de acordo com o mercado imobiliário, pode realizar os princípios da Administração Pública, afinal, como a arrecadação tributária do ITBI pode contribuir para o desenvolvimento de uma cidade inteligente?

Na sequência, no terceiro capítulo, debruçar-se-á sobre o elemento formador do imposto estudado que se revela como o mais complexo e polêmico quando se trata de ITBI: a base de cálculo.

Será proporcionado ao leitor um diálogo dos entendimentos doutrinários contrários entre si, à luz dos entendimentos dos Tribunais Superiores, fornecendo elementos para que haja uma conceituação do que seria a base de cálculo desse imposto e, sobretudo, a sua forma de aferição.

O debate perpassa a discussão acerca da possibilidade de utilização da base de cálculo de outro imposto: o imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), bem como sobre os fatores e elementos considerados na formação da planta genérica de valores utilizada para o imposto sobre a propriedade e a possibilidade de se realizar uma planta paralela de valores para fins do ITBI.

Serão propostas indagações acerca da justiça tributária em se utilizar bases idênticas para ambos impostos, debatendo-se sobre a majoração tributária, a necessidade de se manter plantas dicotômicas, o prejuízo ao erário, bem como a evasão fiscal que poderia, em última análise, ensejar a atuação do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF).

Buscar-se-á fornecer, ainda, elementos para o debate sobre a incidência do ITBI nas cessões de direitos relativos a compromissos de venda e compra,

bem como as distorções que alguns intérpretes cometeram e o entendimento exarado pelo Conselho Superior da Magistratura do Estado de São Paulo sobre o tema, em relação à atividade dos Registradores de Imóveis paulistas.

Será travada a discussão crítica acerca dos termos “valor venal”, “valor venal de referência” e “preço”, trazendo a realidade de alguns municípios paulistas que adotam a pauta paralela do valor venal de referência ou algum método peculiar na sua aferição, citando-se os casos de Campinas, Matão, Limeira e da Capital do Estado.

Em razão da relevância da experiência paulistana, realizar-se-á uma análise detida e histórica de como a prática do valor venal de referência em São Paulo (Capital) se desenvolveu, com os acalorados debates acerca da constitucionalidade, as mudanças legislativas, as decisões proferidas pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado, culminando no Recurso Especial nº 1.937.821-SP, objeto de capítulo próprio na sequência.

Após o diálogo com o leitor, com a exposição de elementos críticos sobre a possibilidade e constitucionalidade da pauta de valores venais de referência, bem como sobre sua imposição ao contribuinte, adentrar-se-á no capítulo derradeiro, onde se investigará o teor da decisão proferida em sede de julgamento do Recurso Especial nº 1.937.821-SP pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o seu alcance.

Analisar-se-á, de forma crítica e em diálogo com as fontes formais do Direito, a adoção de valor venal de referência previamente fixado pelo Fisco municipal como parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI, e se existe um modo de mantê-lo sem que se configure contrariedade ao ordenamento constitucional.

Ainda se discutirá acerca do lançamento do ITBI, a veracidade da declaração feita pelo contribuinte e os meios de se efetuar esse procedimento de modo seguro para ambos os sujeitos da relação tributária, visando um procedimento objetivo e célere da homologação do imposto, permitindo um tráfego imobiliário sadio e operante.

Ao final, serão propostos possíveis mecanismos para se conjugar, de um lado, a autonomia e presunção de veracidade que a declaração feita pelo contribuinte goza, e de outro, a correta e legal arrecadação tributária, de modo a

se evitar práticas ilícitas e defasagens prejudiciais à coletividade e ao desenvolvimento urbano.

1. O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DO MEIO URBANO: AS CIDADES INTELIGENTES

A história do homem é marcada por buscas para a satisfação de necessidades. Atingindo o objetivo, a nova realidade cria outras necessidades, o que gera novas buscas.

Com relação ao desenvolvimento urbano especificamente, primeiro houve uma necessidade pela garantia e proteção da propriedade privada, depois uma necessidade de se atribuir o sentido da função social desse direito. Com o adensamento populacional e evolução econômica, surge um mercado muito atrativo, gerando especulações e formas inovadoras de investimento no ramo imobiliário. De outro lado, também nasce como “paradigma de vida do século XXI”¹ a sustentabilidade.

Nesse caso, é preciso enfatizar que o tema ambiental, e principalmente a temática urbanística se torna um fenômeno que precisa de maior atenção quanto a esse bem juridicamente tutelado, devido à sua peculiaridade e complexidade. Esse fato tem importância ainda mais significativa na medida em que o paradigma de vida do século XXI é a Sustentabilidade. Trata-se de uma perspectiva que surge no plano internacional a fim de se poder compreender a sua força transformadora na dimensão nacional. Nessa perspectiva, o Direito à Cidade emerge como um novo marco teórico a partir da década de noventa, orientado pela Conferência Habitat II de Istambul (1996), na plena intenção de superar o esgotado modelo urbanístico pautado exclusivamente nos Direitos Individuais, bem como no modelo de bem-estar social individualista (...).²

Surge, pois, a necessidade de se conjugar o desenvolvimento humano com a proteção dos recursos necessários à própria vida humana.

A sustentabilidade, no entanto, não se refere apenas à proteção do meio ambiente e sua conjugação com o crescimento urbano e adensamento populacional, mas, também, com o desenvolvimento de políticas públicas que vão assegurar os princípios e garantias constitucionais, proporcionando vida digna aos cidadãos.

¹ MACHADO, Maykon Fagundes; AQUINO, Sérgio Ricardo de; BODNAR, Zenildo. *Governança e sustentabilidade: análise dos objetivos do desenvolvimento sustentável por meio da nova agenda urbana*. Centro de Investigação de Direito Privado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. RJLB, Ano 6 (2020), n° 4, p. 2155-2178, p. 2157.

² *Ibidem*.

Neste ponto, para que políticas públicas de ordenamento da cidade sejam desenvolvidas existe um custo, o qual será arcado com o dinheiro público, cuja principal fonte consiste na arrecadação fiscal proveniente dos impostos, como, por exemplo, o imposto sobre a propriedade urbana (IPTU) e o imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI), os quais não estão vinculados a determinado setor, podendo ser utilizados justamente na concretização de ações determinadas pela política pública adotada pelo administrador.

Ressalva-se, no entanto, a obrigação constitucional dos Municípios de aplicação mínima das receitas auferidas com os impostos de sua competência em saúde (15%, conforme artigo 198, parágrafo 2º, inciso III da CF/88 e artigo 7º da Lei Complementar nº 141/2012) e educação (25%, conforme artigo 212 da CF/88).

Desse modo, a sustentabilidade da própria cidade consiste na conjugação de uma efetiva vida digna e custeio da máquina proporcionadora dos meios necessários a essa vida digna.

Sobre a conceituação de cidades, não existe dificuldade em concluir que é um agrupamento social e cultural, onde as pessoas que nela residem ou trabalham desenvolvem a si próprios e contribuem com o desenvolvimento da comunidade em seus aspectos social e urbanístico. O fator humano, ao mesmo tempo que contribui com a formação e evolução urbana, tem seu cotidiano influenciado e direcionado pelo crescimento e ordenação da cidade.

Sobre as cidades, Foucault afirma que “é nesse espaço que se dá a constituição de um espaço vazio e fechado, no interior do qual são construídas multiplicidades artificiais organizadas”³. José Renato Nalini e Wilson Levy ainda afirmam:

Ela materializa o intangível do tecido social, traduzindo em formas físicas o fabuloso produto das trocas culturais, do desenvolvimento, das vocações e, também, das contradições de um povo, que se faz representar por prédios, viários, agrupamentos comunitários, laborais e espaços de convívio. Evidente que outras áreas do conhecimento deram contribuições decisivas para a adequada conceituação da ideia de “cidade”.⁴

³ FOUCAULT, Michel. *Segurança, território e população*. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 23.

⁴ NALINI, José Renato; LEVY, Wilson. *Cidades inteligentes e sustentáveis: desafios conceituais e regulatórios*. Revista de Direito da Administração Pública, ano nº 2, vº 2, nº 1, jan-jun 2017, p. 184-201, p. 187.

Antes de se falar sobre as cidades inteligentes – a nova busca antropológica – é importante lembrar que o organismo urbano, formado pelos cidadãos e as estruturas que propiciam a vida urbana, precisa ser sustentável e ter um crescimento ordenado, cumprindo sua função social, garantindo os direitos constitucionalmente assegurados na atualidade e para as futuras gerações.

Com isso, a sustentabilidade, consistente na manutenção e ordenada evolução social, cultural, ambiental e econômica de uma cidade – sobretudo de uma cidade inteligente – envolve mais de uma dimensão ou acepção que o termo “sustentabilidade” pode sugerir.

A ideia de sustentabilidade mereceria um trabalho específico, tamanha a sua variedade de abordagens. Ela se desenrola através de três grandes interfaces, todas capazes de se desdobrar em inúmeras análises paralelas: sustentabilidade ambiental, sustentabilidade econômica e sustentabilidade social. Dependendo da aplicação, uma ou mais interfaces podem preponderar, embora seja recomendável que as três estejam presentes para que uma determinada ação ou empreendimento seja considerado sustentável. Por consequência lógica, uma cidade sustentável deveria observar os três componentes da sustentabilidade no seu planejamento. Isso incluiria temas como licitação verde, construções sustentáveis, redes de transporte coletivo baseadas em fontes renováveis de energia e destinação adequada de resíduos sólidos e efluentes líquidos. Incluiria também a adoção de certificações verdes e a incorporação de indicadores de avaliação que priorizassem a amortização de emissões de gases do efeito estufa e um processo contínuo de discussão que resultasse em revisões periódicas de critérios nessa seara, de modo que fossem cada vez mais rigorosos.⁵

Dessa forma, para que seja possível exercitar um pleno desenvolvimento dessas dimensões (meio ambiente, economia e cultura), é necessário que haja por parte do poder público uma governança sustentável.

Na Governança Sustentável, surge um desafio ainda maior do que promover um estado de bem-estar (Wellness), torna-se necessário a superação de velhos conceitos formalizados (VV.AA., 2006, p. 54). Nesse novo molde de administrar as agendas sociais, o Estado encontra-se imerso na Sociedade Civil e toda a nação se insere em uma concepção de Sociedade planetária com a visão de que o mercado deve estar atento ao fator risco ambiental (riscos da modernização), ou seja, o discurso de produção de empregos e geração de renda embora seja realmente fulcral para o desenvolvimento da cidade, atualmente deve ser encarado como antiquado, devendo o mercado e seus atores adotarem medidas

⁵ NALINI, José Renato; LEVY, Wilson. *Cidades inteligentes e sustentáveis: desafios conceituais e regulatórios*. Revista de Direito da Administração Pública, ano nº 2, vº 2, nº 1, jan-jun 2017, p. 184-201, p. 188-189.

socioambientais – tanto para a preservação da vida futura, como também percebendo a essencialidade do Meio Ambiente por si.⁶

Para que efetivamente exista uma governança sustentável, capaz de concretizar não só as necessidades básicas da população, mas de promover uma ambiência de desenvolvimento e evolução constantes, é mister que haja um comportamento social dos habitantes daquela cidade no sentido de contribuir com a concretização desse meio.

De fato, os munícipes devem não só se comportar como agentes atuantes desse nicho urbano ideal, de forma ativa, efetuando as mudanças concretas no mundo fático, incorporando os novos estilos de vida em seu cotidiano, mas também cumprir com o dever precípua de custear essa estrutura, a qual é desenvolvida, instalada, operada e mantida pelo poder público municipal, subsidiado pelo erário.

A sustentabilidade não é só dessa ambiência urbana conjugadora das dimensões mencionadas, mas também do próprio mecanismo de manutenção e aprimoramento constantes dessa estrutura, de forma cíclica.

Quando se fala em cidade sustentável, deve-se ter em mente um complexo urbano denso, com uma infinidade de estruturas que estão interligadas e funcionam em harmonia.

Explica o urbanista Carlos Leite:

Cidades sustentáveis são, necessariamente, compactas, densas. Como se sabe, maiores densidades urbanas representam menor consumo de energia per capita. Em contraponto ao modelo “Beleza Americana” de subúrbios espraiados no território com baixíssima densidade, as cidades mais densas da Europa e da Ásia são hoje modelo na importante competição internacional entre as global green cities, justamente pelas suas altas densidades, otimizando as infraestruturas urbanas e propiciando ambientes de maior qualidade de vida promovida pela sobreposição de usos.⁷

Vê-se que o sucesso de uma cidade sustentável, pois, reside na otimização constante dos diversos usos que a mais variada gama de pessoas faz desse complexo urbano.

⁶ MACHADO, Maykon Fagundes; AQUINO, Sérgio Ricardo de; BODNAR, Zenildo. *Governança e sustentabilidade: análise dos objetivos do desenvolvimento sustentável por meio da nova agenda urbana*. Centro de Investigação de Direito Privado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. RJLB, Ano 6 (2020), n° 4, p. 2155-2178, p. 2161.

⁷ LEITE, Carlos. *Cidades sustentáveis, cidades inteligentes – desenvolvimento sustentável num plano urbano*. Porto Alegre: Bookman, 2012, p. 13.

Assim, imperiosa a participação popular de maneira ativa, sendo o cidadão um real agente desse meio urbano sustentável, consubstanciado no seu modo de agir e se relacionar com o meio onde vive, transformando efetivamente a realidade e sendo transformado por ela. É seu dever, pois, atuar, seja no modo como se relaciona com a cidade na sua rotina individual, seja nas participações com a formação do orçamento público mantenedor dessa realidade.

De outro lado, cabe à administração pública municipal observar os princípios constitucionais e o sistema de freios e contrapesos estabelecidos, agindo de modo probo e transparente, aplicando os recursos públicos na satisfação do bem-estar social sustentável, de modo a não só garantir a ambiência desenvolvimentista que se espera, mas também incutir nos jurisdicionados a segurança necessária à contribuição com a formação dos cofres públicos. Assim, estimula-se uma educação fiscal, com efeito encadeado à consecução do interesse público.

Em outras palavras, “sem a participação efetiva da sociedade civil e a transparência da governança, o desenvolvimento sustentável continuará a ser uma promessa não cumprida”⁸.

Como a evolução humana está sempre acompanhada de buscas, hoje já não se fala mais apenas em “cidades sustentáveis”, mas sim em “cidades inteligentes”, na medida em que esses espaços urbanos constituem um organismo vivo, social, cultural e econômico.

Conforme aduzem Nalini e Levy, a cidade inteligente é aquela que possui estruturas de gestão capazes de detectar e atender as demandas sociais, bem como os problemas que o adensamento e aparelhamento urbano – sendo um sistema complexo – gera continuamente. O desembargador aposentado e o professor paulistano elucidam:

Essas estruturas visualizam a cidade como um sistema complexo que deve ser todo interligado por redes de comunicação, as quais podem detectar problemas, emitir alarmes e, principalmente, direcionar fluxos de trabalho humano com foco na eficiência dos serviços públicos e controlar remotamente dispositivos e equipamentos das mais variadas interfaces.⁹

⁸ BOSSELMANN, Klaus. *Princípio da Sustentabilidade: transformando direito e governança*. Tradução de Phillip Gil França. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 96.

⁹ NALINI, José Renato; LEVY, Wilson. *Cidades inteligentes e sustentáveis: desafios conceituais e regulatórios*. Revista de Direito da Administração Pública, ano n° 2, v° 2, n° 1, jan-jun 2017, p. 184-201, p. 188.

Longe ainda de estarmos em um cenário futurista de carros sobrevoando a malha asfáltica e robôs espalhados pelas ruas, as cidades inteligentes são aquelas que, em maior ou menor proporção, possuem um sistema integrado destinado à detecção de problemas, com base na observação estatística do comportamento social, para fundamentar a elaboração de soluções pelo poder público.

Claro que esse sistema possui um custo, tanto de implantação quanto de manutenção e modernização, o que é feito com o orçamento público, proveniente da arrecadação municipal.

Dessa forma, a tributação e a correção no pagamento dos tributos municipais cumprem a função de subsidiar esse modelo, gerando benefícios a todos os municípios.

Não podemos nos olvidar, no entanto, da realidade brasileira. O nosso país tem dimensão continental, e as suas 5.570 cidades¹⁰ possuem realidades muito diferentes, não só de acordo com a região do país, mas dentro do próprio estado.

Afinal, no Brasil convivem os mais diversos cenários de condições sociais e econômicas no território urbanizado. Pode-se dizer, sem medo de errar, que o país abriga cidades que estão na pré-modernidade, carentes de equipamentos e infraestrutura básica, como, por exemplo, sistema de saneamento básico; na modernidade, com foco na dependência da energia fóssil e dos processos industriais tradicionais como vetores de desenvolvimento; e na pós-modernidade, cuja marca repousa na economia informacional, nas novas tecnologias de informação e comunicação e nos serviços como eixos de desenvolvimento. Não raramente, aliás, as três configurações convivem no território de uma mesma cidade, agravadas pelos problemas e conflitos fundiários e déficit habitacional, pela divisão desigual dos bônus e ônus da urbanização e pela falta de planejamento. A ressalva é importante, porque agrega um conteúdo adicional à análise do tema das smart and sustainable cities no país.¹¹

Assim, quando se fala em cidades sustentáveis e cidades inteligentes pressupõe-se que serviços básicos já são uma realidade. Todavia, o sistema pensado – e em constante desenvolvimento – para as cidades sustentáveis e inteligentes não pode estar alheio a essa realidade social brasileira.

¹⁰ Fonte: <<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/panorama>>. Acesso em 19.11.2022.

¹¹ NALINI, José Renato; LEVY, Wilson. *Cidades inteligentes e sustentáveis: desafios conceituais e regulatórios*. Revista de Direito da Administração Pública, ano n° 2, v° 2, n° 1, jan-jun 2017, p. 184-201, p. 190.

Sobre este ponto, Heloisa Soares de Moura Costa aduz que se deve dar novo enfoque sobre as antigas questões urbanas, como saneamento básico, habitação, uso do solo, transporte coletivo, dentre outras.¹²

Dessa forma, o planejamento da cidade deve contemplar projetos que compatibilizem as diferentes demandas que existem dentro de uma mesma localidade, e os mecanismos de resolução de todas essas necessidades, conjugando a efetivação de serviços básicos com o desenvolvimento tecnológico e econômico.

Apesar de todas as desigualdades que caracterizam o desenvolvimento capitalista, incluindo os crescentes contingentes de população de rua, sem-teto e outras formas de exclusão dos mecanismos formais de mercado, pode-se dizer que os países industrializados têm, de modo geral, resolvido um nível básico de acesso a moradia, bens e serviços urbanos, além de outros benefícios/itens usualmente providos pelo Estado de Bem-Estar Social, em algumas de suas muitas versões. Desse modo, a provisão desses itens passa a ser um elemento dado e não mais um objeto de demanda social.¹³

A dinâmica do homem, em que pese haver fatores de previsibilidade, possui um sem-número de comportamentos, sendo praticamente impossível abranger a totalidade das situações possíveis. A vida das pessoas e suas individualidades, bem como a convivência de todas as individualidades em sociedade, possui diferentes nuances e objetivos, sendo papel do poder público, com base em generalizações, fruto de pesquisas e estatísticas, elaborar e implementar políticas públicas que atendam – se não integral e efetivamente a todos, ao menos potencialmente – os diversos setores econômicos e nichos sociais da cidade.

Não é necessário que haja um projeto por etapas, no sentido de somente se passar ao próximo nível quando cem por cento da etapa anterior estiver atendida e operacionalizada (como, por exemplo, somente se pensar no desenvolvimento tecnológico ou aprimoramento viário quando todas as pessoas tiverem acesso à moradia ou à saúde).

Isso porque as estruturas e serviços que compõem a cidade estão interligados, formam um “todo”, um organismo. Por exemplo, um sistema viário

¹² COSTA, Heloisa Soares de Moura. *Desenvolvimento urbano sustentável: uma contradição de termos?* Revista Brasileira de Estudos Urbanos e Regionais n° 2 (2000): março, p. 55-71, p. 59.

¹³ *Ibidem*.

eficiente é capaz de fazer circular as pessoas com mais facilidade, propiciando acesso rápido ao serviço de saúde.

Desse modo, os projetos para uma cidade funcional, desenvolvimentista, sustentável e inteligente, abrange projetos destinados a atender desde as necessidades mais básicas quanto as mais complexas ou elaboradas.

Devem as cidades sustentáveis e inteligentes funcionar de modo a equilibrar eficientemente os recursos necessários ao funcionamento dos diversos setores urbanos, desde os recursos mais “brutos”, como o solo, a água, energia, alimento etc., até com relação às fontes de saída, como o tratamento de resíduos, lixo, esgotamento, poluição etc. O manejo sustentável dos recursos e a distribuição dos itens de consumo básico de maneira igualitária para a população constituem fundação para a construção de novos paradigmas de desenvolvimento.¹⁴

Para que essa ideia não pareça apenas uma utopia, é necessário que haja a devida governança dos recursos públicos, com destinação aos projetos idealizados para aquela realidade local, aplicados àquilo que realmente funciona para aquela cidade, de modo a conjugar as diferentes realidades sociais dentro de um mesmo território, sempre tendo em mente a interligação de todos os fatores componentes do município.

1.1. JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E EXTRAFISCALIDADE

A extrafiscalidade pode ser entendida como o conjunto de medidas de que o Poder Público pode se servir para incentivar ou desincentivar comportamentos, de acordo com as políticas públicas adotadas, visando sempre o sadio desenvolvimento econômico.

Objetiva-se, por meio da política extrafiscal, “estimular ou desestimular determinadas condutas, seja pela concessão de benefícios ou incentivos fiscais, ou pelo aumento ou redução de alíquotas de determinados tributos”¹⁵.

¹⁴ LEITE, Carlos. *Cidades sustentáveis, cidades inteligentes – desenvolvimento sustentável num plano urbano*. Porto Alegre: Bookman, 2012, p. 13.

¹⁵ RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatielle Gisch. *Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social*. Fortaleza/CE: Revista Nomos, v. 38, n. 2, jul-dez., 2018, p.161.

Muitos são os instrumentos que o Estado possui para concretizar políticas tributárias – e públicas, de um modo geral – por meio da extrafiscalidade, como a progressividade de alíquotas, concessão de moratória, isenções, benefícios fiscais, remissões etc.

A política extrafiscal, enquanto parte de política pública (que visa a realização da finalidade pública, fins sociais, concretização de direitos fundamentais), “perde o seu fim meramente arrecadatário e se constitui em um mecanismo de desenvolvimento e inclusão social”¹⁶.

A extrafiscalidade é um conjunto de ferramentas concatenadas, “onde mecanismos de tributação ou de desoneração (renúncia fiscal) são empregados com o objetivo de induzir comportamentos ao invés de arrecadar”¹⁷.

E não só o mecanismo da extrafiscalidade pode realizar uma justiça social, mas a própria política fiscal, com finalidade fiscal, ou seja, essencialmente arrecadatária, também pode promover uma redistribuição de riquezas e redução das desigualdades¹⁸, redistribuindo a carga tributária, sem que haja um comprometimento da arrecadação – que, como foi dito, é essencial à consecução dos objetivos republicanos – de forma a equilibrar a obrigação tributária e a capacidade contributiva do sujeito passivo¹⁹.

Nesse sentido, um exemplo da realização da justiça social é a progressividade de alíquotas que, realizando o princípio da capacidade contributiva, promove justiça social por meio da arrecadação e também interfere na economia ao estimular o uso adequado da propriedade, em concretização de sua função social.

Da mesma forma o imposto sobre a renda:

Quando se transfere àqueles com maior capacidade contributiva o custeio dos serviços públicos, mediante progressiva incidência de tributos sobre a renda, fato gerador do Imposto de Renda Pessoa

¹⁶ RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatielle Gisch. *Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social*. Fortaleza/CE: Revista Nomos, v. 38, n. 2, jul-dez., 2018, p. 160.

¹⁷ AZEVEDO, Andrea A.; REIS, Tiago; PIRES, Mauro (Coord.). *Instrumentos econômicos de apoio à implementação do novo código florestal*. Relato do workshop no âmbito do Observatório do Código Florestal. Belo Horizonte/MG, 2015. Disponível em: <<http://www.terrabrasilis.org.br/ecotecadigital/images/abook/pdf/2sem2015/outubro/Out.15.34.pdf>>. Acesso em 07.09.2022, p. 10.

¹⁸ FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. *Política Tributária e Justiça Social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza*. Paraíba: EDUEP, 2007.

¹⁹ RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatielle Gisch. *Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social*. Fortaleza/CE: Revista Nomos, v. 38, n. 2, jul-dez., 2018, p.161.

Física ou Jurídica (IRPF/IRPJ), é possível identificar efeitos extrafiscais indiretos, pois o objetivo não é induzir ou reprimir comportamentos, mas sim distribuir renda, conforme preceitos constitucionais. Assim, a progressividade pode ser vista como fiscal, consequência do princípio da capacidade contributiva, e extrafiscal, objetivando fomentar princípios da ordem econômica, como a função social da propriedade.²⁰

Todavia, a progressividade de alíquotas, importante ferramenta estatal de realização de justiça tributária, utilizada no IPTU e no imposto sobre a renda, não pode ser aplicada ao ITBI, sendo este o entendimento pacificado em súmula do Supremo Tribunal Federal: “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”²¹.

No Brasil, o arrecadado do ITBI gira ao redor de 0,19% do PIB. No período recente, observa-se tendência de majoração das alíquotas do ITBI de 2% para 3%. Entretanto, a progressividade do ITBI está vedada pela Súmula 656/2011 do Supremo Tribunal Federal, o que requer uma reforma constitucional para a superação desse impasse.²²

Nada impede, por certo, que a sistemática seja alterada por Emenda Constitucional, o que representaria uma significativa mudança na arrecadação municipal capaz de transformar sua realidade, sobretudo das cidades menores, que pouco (ou insuficiente) auxílio recebem dos demais entes políticos.

Retomando o tema deste capítulo, com relação à sustentabilidade, atentando-se à nossa história constitucional, percebe-se que, diferentemente das Constituições que a antecederam, a Constituição Federal de 1988, além de tornar o direito a um meio ambiente equilibrado um direito constitucionalmente previsto, dedicou um capítulo inteiro ao tema. Dispõe o artigo 225 da Magna Carta:

Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.²³

²⁰ ALEXANDRINO, Carolina Schröder; BUFFON, Marciano. *A extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. Marília/SP: Revista Argumentum, v. 16, jan-dez, 2015, p. 229-245, p. 234.

²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656. Publicação: DJ de 09.10.2003, p. 3; DJ de 10.10.2003, p. 3; DJ de 13.10.2003, p. 3.

²² FAGNANI, Eduardo (Coord.). *A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 58.

²³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília/DF, Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

Embora não esteja no rol dos direitos fundamentais do artigo 5º da Constituição, o direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado é reconhecido como um direito fundamental dos cidadãos.²⁴

O direito ambiental se traduz em uma vasta sistematização de diversas áreas do direito, compreendendo inúmeras regulações, como as normas que disciplinam o uso do solo – urbano e rural –, a exploração dos recursos naturais, o uso e preservação das águas, flora e fauna, além de compreender instrumentos de política tributária para arrecadação, incentivos e penalização de condutas ilícitas.

Assim, ainda que haja uma tutela de bens individualmente considerados, como a água, o solo, o ar etc., todos esses bens se relacionam entre si e com as pessoas, o que torna o direito ambiental um grande direito sistematizador.²⁵

Um dos objetivos fundamentais republicanos, constitucionalmente elegido, é o desenvolvimento nacional, que abarca o desenvolvimento financeiro, tecnológico, ambiental, dentre outros. O desenvolvimento sustentável – necessário à garantia de um meio ambiente ecologicamente equilibrado – pode ser entendido como a “união do desenvolvimento econômico, do avanço da exploração do capital, dos lucros, sem que se deixe de lado o equilíbrio ecológico”²⁶.

Em outras palavras, o desenvolvimento econômico do país deve ser fomentado e ordenado em consonância à preservação ambiental. Isso porque, além de ser nosso dever a preservação de um meio ambiente sadio para as atuais e futuras gerações, os recursos naturais são necessários ao crescimento e desenvolvimento do mercado como um todo, servindo de matéria-prima para diversas indústrias, bem como fonte de pesquisa para desenvolvimento de produtos, que variam desde fármacos até insumos utilizados na construção civil.

Um meio ambiente ecologicamente equilibrado fornece elementos para o desenvolvimento econômico e possibilita a própria preservação da vida humana.

²⁴ FREITAS, Vladimir Passos de. *A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 23.

²⁵ MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 54-55.

²⁶ ROSA, João Pedro Cucolicchio. *Itr extrafiscal e a aplicação do direito tributário como instrumento de desenvolvimento sustentável*. Franca/SP: Revista Jurídica da Faculdade de Direito de Franca, v. 11, nº 2, 2016, p. 102.

Dado seu papel fundamental e caro, o Estado não pode se omitir em promover ações que busquem essa preservação, seja por ações afirmativas, como oferecimento de benefícios (quase sempre fiscais), seja por ações negativas, como imposição de multas e não liberação de alvarás para empresas que não cumprem as regras ambientais, de forma a coibir práticas ilícitas.

Todas essas ações fazem parte da política estatal de proteção ambiental, das diretrizes que o Poder Público assume, podendo utilizar-se de diversas ferramentas que lhe estão disponíveis, sendo a tributação uma delas.

Não à toa, a Constituição Federal e todo o sistema infraconstitucional dispõem sobre uma série de instrumentos de regulação do uso do meio ambiente, como o licenciamento ambiental, a determinação de áreas protegidas, imposições ao particular de conservação ambiental e recuperação florestal, o cadastro ambiental rural, sanções ao não cumprimento da função social da propriedade, dentre outros.

Ocorre que, culturalmente, os brasileiros, de uma forma geral, não possuem a preocupação devida com a preservação ambiental. Por outro lado, existe uma maior sensibilização quando há uma repreensão de cunho financeiro. Nesse sentido, o Estado se utiliza dos tributos como forma de incentivo às condutas sustentáveis e como punição para condutas ilícitas, que não cumprem com a função social da propriedade.

A extrafiscalidade pode ser verificada nas renúncias de receitas, bem como nas onerações dos tributos, principalmente dos impostos, servindo como uma função tributária apta a preservar o meio ambiente, demonstrando que a aplicação de mecanismos econômicos em matéria ambiental resulta no consenso de que o Direito Tributário e as regras da extrafiscalidade são totalmente compatíveis com as finalidades do art. 225 da Constituição.²⁷

Esse importante poder de tributação que o Estado possui, nos ditames de toda a sua política tributária e política ambiental, além de incentivar o desenvolvimento econômico de forma ambientalmente sustentável, promove uma economia aos cofres públicos com fiscalização ostensiva, no sentido de verificar se todas as regras estão sendo obedecidas, o que, em um país de dimensão continental, como é o caso do Brasil, acaba sendo impossível. A

²⁷ ALEXANDRINO, Carolina Schröder; BUFFON, Marciano. *A extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. Marília/SP: Revista Argumentum, v. 16, jan-dez, 2015, p. 229-245, p. 240.

medida mais eficaz é incentivar o particular, por sua própria vontade (motivado pelos benefícios fiscais por exemplo), a praticar a conduta almejada pelo Estado.

Os tributos voltados para finalidades ambientais vêm, por conseguinte, como um relevante instrumental de incentivo às condutas ambientalmente sustentáveis, além de possuir o condão de minimizar os gastos com as tradicionais atividades de comando e controle que, além de possuírem um alto custo financeiro, têm sido, como já se afirmou, indiscutivelmente ineficazes.²⁸

Não se pode mais entender o Direito Tributário como um ramo do Direito destacado e alheio dos princípios e direitos fundamentais; deve-se fazer uma leitura à luz da Constituição, pois é ela a responsável por promover uma unificação das disciplinas jurídicas e manter uma coesão do ornamento.

Nessa esteira, quando se fala em Direito Tributário, não se deve pensar apenas na arrecadação tributária e os limites a esse poder. Em outras palavras, não se deve apenas se preocupar com o excesso de exação, mas sim em como a política tributária e o direito tributário podem garantir os direitos fundamentais. Essa é a função social do poder de tributar.

Como todas as prerrogativas estatais em um Estado Democrático de Direito, o poder de tributar não serve ao enriquecimento do Estado e dos cofres públicos, este não é o seu fim, mas sim garantir subsídio suficiente para que as políticas públicas sejam implementadas, para que a finalidade pública e os objetivos da República sejam concretizados.

O Estado depende da receita tributária para sua própria existência e para realizar os seus fins sociais.²⁹

Por mais que, tradicionalmente, o Direito Tributário tenha ficado alheio do debate sobre a realização dos direitos fundamentais, hoje se constitui como importante ferramenta na efetivação e garantia desses direitos. Tal como possui poder para modular as relações de mercado e o desenvolvimento econômico, possui a prerrogativa de atuar assertivamente na regulação de um desenvolvimento sustentável das cidades.

O objetivo do Estado, num prisma constitucional, é a busca pelo bem comum, e para que seja possível concretizar tal objetivo, a arrecadação

²⁸ MIGUEL, Luciano Costa; LIMA, Lucas Azevedo de. *A função socioambiental do IPTU E DO ITR*. Piracicaba/SP: Cadernos de Direito, v. 12, n. 23, jul-dez., 2012, p. 196.

²⁹ RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatielle Gisch. *Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social*. Fortaleza/CE: Revista Nomos, v. 38, n. 2, jul-dez., 2018, p. 153.

de tributos se faz necessária. Os recursos que o Estado necessita para atingir seus fins são comumente provenientes da tributação fiscal, entretanto a tributação pode apresentar outro contorno que não aquele com finalidade puramente arrecadatória. Trata-se de arrecadar intervindo na área econômica e social, o que se denominada *extrafiscalidade*.³⁰

Nesse íterim, legítima é a possibilidade de a edilidade elaborar plantas de valores para a cidade, baseada em estudos objetivos de expansão urbana e tráfego imobiliário, separando a base de cálculo do imposto sobre a propriedade e a base de cálculo do imposto sobre as transações onerosas, dada a diferença entre os fatos geradores e a carga axiológica que cada qual possui.

Enquanto um imposto (IPTU) deve ser valorado segundo a função social da propriedade – o que se verá mais adiante – e, por tal motivo, recebe tratamento arrecadatório diferenciado, o imposto sobre as transmissões onerosas de imóveis (ITBI) incide sobre negócios imobiliários, que se constitui força-motriz de desenvolvimento urbano e econômico das cidades, devendo receber especial atenção do Poder Público.

Em que pese o direito à moradia também compor muitas operações imobiliárias, tais negociações também são compostas de outros interesses, como os de investimento ou especulativos, mas, de qualquer modo, carregados de viés econômico.

Nessa senda, deve a Administração Pública criar meios de promoção de uma justa e equânime arrecadação tributária, evitando, de um lado, excesso de exação, e de outro, prejuízo ao erário, o que justifica a elaboração, por exemplo, de uma pauta própria formadora e informadora da base de cálculo sobre a qual o ITBI incidirá.

Havendo separação de pautas (IPTU e ITBI) não haverá agravamento para os contribuintes do imposto sobre a propriedade – que possui forte carga de direito fundamental – e, por outro lado, não haverá prejuízo aos cofres públicos, arrecadando o município a receita necessária à consecução dos interesses públicos, promovendo as necessidades básicas juntamente com o desenvolvimento econômico e tecnológico da cidade.

³⁰ ALEXANDRINO, Carolina Schröder; BUFFON, Marciano. *A extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. Marília/SP: Revista Argumentum, v. 16, jan-dez, 2015, p. 229-245, p. 233.

Desse modo, essa forma de intervenção no desenvolvimento das cidades, com a elaboração de uma planta que contemple o crescimento do mercado imobiliário, por exemplo, acaba por culminar no próprio desenvolvimento e manutenção das cidades sustentáveis, pois permite a identificação das diversas demandas e a elaboração de projetos que equilibrem as “antigas necessidades” com as “atuais reivindicações” de desenvolvimento e evolução.

Identificar os bairros mais procurados para investimento imobiliário, por exemplo, pode propiciar à edilidade uma maior receita – por meio de incidência de ITBI em uma base de cálculo mais elevada – para, justamente, promover o desenvolvimento básico de uma outra região da cidade, interligando os setores urbanos e promovendo um desenvolvimento e crescimento conjunto, com a circulação de bens, mão-de-obra e serviços, que acabam por sustentar todo esse ciclo.

No exemplo, auferindo o município uma maior receita com as operações imobiliárias em uma determinada localidade onde o mercado se encontra aquecido, pode o prefeito investir em infraestrutura básica em bairros periféricos, onde, normalmente, os cidadãos que constituem a mão de obra desses novos empreendimentos imobiliários moram. Se essa parcela da população tem melhores condições de moradia, saúde, segurança, educação, facilidade à mobilidade viária, também há, de modo lógico e conjunto, uma melhora na qualidade e agilidade de entrega daqueles empreendimentos.

Assim, em um exemplo simples, percebe-se que todos os setores, por mais que pareçam desvinculados, estão ligados entre si e são interdependentes. Analisar o conjunto urbano desta forma é o primeiro passo para se arquitetar cidades inteligentes, e o uso da extrafiscalidade se torna ferramenta insubstituível no desenvolvimento dessas cidades.

A arrecadação correta do ITBI, que leva em conta os valores reais de mercado de cada bairro do município, portanto, realiza a justiça fiscal no aspecto social e econômico.

De um lado, o município arrecada mais de grandes empreendimentos imobiliários em zona privilegiada da cidade que, por sua vez, geram grandes receitas aos empresários, os quais podem investir em novos projetos e tecnologia.

De outro lado, essa arrecadação possibilita o investimento em zonas mais precárias, melhorando a vida dos munícipes e propiciando integração urbana, de mão de obra, serviços e cultura, fazendo com que a cidade cresça e se desenvolva de modo equilibrado e sustentável, em todos os aspectos.

Intervém-se na economia e no mercado imobiliário para garantir a correta e justa arrecadação, de modo a abastecer os cofres públicos de acordo com a capacidade contributiva, aperfeiçoar os setores sociais e urbanos que demandam infraestrutura básica, melhorando as condições de vida e habitação de todos, o que, em um ciclo que se autossustenta, também acabará gerando impostos justos, custeando o bem-estar de todos. É uma cadeia de elos interdependentes.

Deve-se abandonar o pensamento de que a extrafiscalidade permitiria apenas ações públicas de concessão de imunidades, isenções e benefícios fiscais, pois a atuação econômica e social do Poder Público também abrange a progressividade de alíquotas e variação de bases de cálculo, imposição de multas e previsão de outros mecanismos – como parcelamento e edificação compulsórios –, sempre tendo um panorama urbano completo de fundo.

Esse acervo de ferramentas destinados à coordenação do desenvolvimento sustentável urbano confere à extrafiscalidade novo viés e permite que a atividade tributária realize políticas públicas, conforme se verá na sequência.

1.2. A FUNÇÃO SOCIAL DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA: A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE REALIZAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

Comumente, quando se fala em atividade tributária, o primeiro pensamento que nos ocorre, associado à atividade e sua atuação mais “visível” e “sensível”, é de que ela se constitui ou se traduz na arrecadação promovida junto aos contribuintes.

Ocorre, porém, que, para além de ser a atividade tributária a principal fonte arrecadatária de recursos dentro de um Estado Democrático de Direito³¹, em que existe um dever precípua de pagar tributos, sendo este um “dever de

³¹ RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatiele Gisch. *Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social*. Fortaleza/CE: Revista Nomos, v. 38, n. 2, jul-dez., 2018, p. 152.

solidariedade” como conceitua Marciano Buffon³², deve ser entendida como importante ferramenta de concretização dos objetivos republicanos.

Dessa forma, toda a atividade tributária – que não se resume em arrecadação tributária, mas engloba políticas tributárias, isenções, regulações de alíquotas etc. – deve objetivar a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária; a garantia do desenvolvimento nacional; o auxílio na erradicação da pobreza e marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais; a promoção do bem da população de um modo geral, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Através da política extrafiscal, o legislador fiscal, poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, por meio de uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais. Pode-se dizer que através desta política, a atividade de tributação tem a finalidade de interferir na economia, ou seja, nas relações de produção e de circulação de riquezas.³³

A tributação, no modelo do Estado Democrático de Direito, constitui a principal fonte abastecedora dos cofres públicos, indispensável para que o Estado possa realizar a finalidade pública e concretizar os direitos fundamentais constitucionalmente assegurados.

Não fosse dessa forma, ou seja, se o Estado não obtivesse seus recursos por meio da arrecadação tributária, teria que monopolizar ou ter maior ingerência no mercado, em um processo de estatização da economia³⁴. Esse monopólio ou ingerência ativa estatal não se coaduna com o nosso modelo de Estado Democrático de Direito que, sem se descuidar da proteção e regulação de mercado que o Estado deve exercer, possui viés neoliberal, amalgamando esses ideais na Constituição Federal de 1988.

Se por um lado apresenta com bastante ênfase a livre concorrência, influenciada pelo cenário descrito no tópico anterior, por outro, reforça a questão da redução das desigualdades regionais e sociais, bastante

³² BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade da pessoa humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre/RS: Livraria do Advogado, 2009, p. 562.

³³ RIBEIRO, Maria de Fátima; MACIEL, Lucas Pires. *Um olhar sobre a efetividade das políticas públicas tributárias na busca da justiça social*. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 3, n. 2. Maranhão, jul/dez 2017, p. 23-44, p. 25.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 30.

discutidas nos artigos presentes nos direitos e garantias fundamentais e nas atuais políticas públicas.³⁵

Dessa forma, o ônus tributário não possui a finalidade de enriquecer o Estado ou simplesmente abastecer os cofres públicos. A obtenção desses recursos e o gasto dessa receita não é um fim em si mesmo. O objetivo é – e deve ser – a realização dos objetivos republicanos, buscando-se atingir metas políticas, econômicas e administrativas traçadas pelo Poder Público³⁶.

Nas palavras de Regis Fernandes de Oliveira:

O Estado não existe por si só, como entidade lúdica. Tem um destino a cumprir e deve satisfação às finalidades encampadas no ordenamento normativo. Sua razão de ser está definida na própria Constituição.³⁷

O Estado, por meio da arrecadação tributária, forma seu substrato para garantir uma ambiência adequada à concretização dos direitos fundamentais, possibilitando o desenvolvimento econômico e garantindo a dignidade da pessoa humana.

A tributação, pois, “não constitui, exclusivamente, nem um poder estatal, nem um dispendioso dever do contribuinte, mas sim, um contrapeso necessário para a conservação da sociedade e do próprio Estado”³⁸. Dessa forma, “é lógico concluir que, por força do princípio da solidariedade, caberia a cada cidadão dar sua contribuição para esse Estado Social e Tributário de Direito”³⁹.

A administração fiscal deve se ocupar de uma correta análise e um eficiente planejamento dos tributos, de modo que a cobrança deles seja um instrumento de política financeira – na medida em que se atinge a arrecadação almejada – mas também de política econômica e social, norteadora do destino

³⁵ FERRER, Walkiria Martinez Heinrich; ROSSIGNOLI, Marisa. *Constituição Federal e direitos sociais: uma análise econômica e social do atual estado brasileiro*. Marília/SP: Revista Argumentum, v. 19, n. 1, jan.-abr., 2018, p. 27-50, p. 40-41.

³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 05.

³⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 34.

³⁸ NOGUEIRA, André Murilo Parente. ROSSO, Maria Izabel Souza. *O Estado fiscal e o poder de tributar*. Brasília/DF: Revista Jurídica da Presidência, v. 9, n. 8, abr.-mai., 2007, p. 196.

³⁹ YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário: In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 60.

do país, não podendo a atuação fiscal contrariar objetivos maiores de interesse público.⁴⁰

A política tributária, para além da arrecadação por si só, engloba uma série de medidas e diretrizes a fim de alcançar as finalidades públicas, definindo metas, ações positivas ou negativas, modos de atuação etc. a serem empregados, considerando cada vetor axiológico específico a que se pretende garantir, de modo a fomentar o mercado, aquecer ou resfriar determinado nicho, possibilitando, assim, um sadio desenvolvimento econômico, tendo como bússola orientadora a garantia de direitos fundamentais e consecução dos objetivos republicanos.

Afirmam Maria de Fátima Ribeiro e Natália Paludetto Gesteiro:

Os tributos, que são a fonte de recursos do Estado, devem lhe proporcionar o alcance das metas previstas no preâmbulo da Constituição Federal, observando os fundamentos da República Federativa do Brasil e seus objetivos, nunca se limitando à simples arrecadação de valores, ou seja, os tributos devem cumprir com sua função arrecadatória e com sua função social simultaneamente.⁴¹

Igualmente, a função social da tributação não consiste apenas no destino dado aos recursos arrecadados, mas também o montante arrecadado, que deve ser apenas o necessário e suficiente para a realização do interesse público, sendo certo que a tributação que impede ou dificulta a “realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório”⁴².

Com relação ao nosso tema específico de desenvolvimento das cidades, a gama de serviços e estrutura que o poder público municipal deve custear demanda um projeto sustentável, complexo, tanto na sua implementação quanto na sua manutenção e constante aprimoramento.

Assim, em lição ainda recente, Cândido Malta Campos Filho constata:

A retenção de terrenos nas zonas urbanas das cidades brasileiras atinge um valor em que dificilmente se pode acreditar, a não ser que

⁴⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima; MACIEL, Lucas Pires. *Um olhar sobre a efetividade das políticas públicas tributárias na busca da justiça social*. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 3, n. 2. Maranhão, jul/dez 2017, p. 23-44, p. 26.

⁴¹ RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. *A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo*. Marília/SP: Revista Argumentum, v. 5, jan-dez, 2005, p. 59.

⁴² RIBEIRO, Maria de Fátima; MACIEL, Lucas Pires. *Um olhar sobre a efetividade das políticas públicas tributárias na busca da justiça social*. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 3, n. 2. Maranhão, jul/dez 2017, p. 23-44, p. 27.

se sobrevoem essas cidades ou se examinem estatísticas cadastrais municipais. Como aproximadamente a metade ou mais do espaço urbano brasileiro, nas médias e grandes cidades, está vazio, o cidadão que nelas habita anda, em média, pelo menos o dobro das distâncias que deveria andar, caso tais vazios inexistissem. Assim também o poder público é obrigado a pelo menos dobrar o seu investimento e o custeio das redes de serviços públicos, que dependem da extensão da cidade. Esse é o caso, por exemplo, da pavimentação de ruas e avenidas e sua manutenção; o da implantação e operação das redes de água e esgoto; o da iluminação pública; o da canalização das águas de chuva e dos córregos e rios que cruzam o espaço urbano e sua manutenção; o da implantação e operação da rede de energia elétrica. A implantação e operação do sistema de transporte coletivo é hoje um dos grandes problemas urbanos do país.⁴³

Dessa forma, são inúmeros e inesgotáveis os desafios que o administrador público possui, sobretudo o prefeito, que está diretamente ligado à realidade urbana municipal, ambiência direta dos munícipes.

Para além da extrafiscalidade, pois, a arrecadação tributária municipal constitui a base para a elaboração de políticas públicas e implementação dos elementos materiais para efetivar os direitos e garantias constitucionais, não só os básicos, como moradia, saúde, educação, segurança e meio ambiente, mas também a adjetivação desses direitos básicos, como moradia regular; atendimento de saúde de ponta, com especialidades médicas e estrutura capazes de atender todos os tipos de enfermidades; educação de qualidade, que realmente capacite os jovens para o mercado de trabalho e incentivem a pesquisa tecnológica, com a crescente oferta de empregos locais; segurança efetiva, permitindo maior liberdade no tráfego das pessoas e aproveitamento do que a cidade oferece; meio ambiente ecologicamente equilibrado, com integração cultural e social dos espaços verdes, garantindo lazer e bem-estar à comunidade.

De outro lado, justamente para a garantia de tais direitos, pode se fazer necessário medidas de isenção de tributos ou tributação simbólica, qualificando a atividade tributária com o objetivo político-social, conferindo à exação uma função social, tendente à distribuição do patrimônio e renda.⁴⁴

⁴³ CAMPOS FILHO, Cândido Malta. *Cidades brasileiras: seu controle ou o caos – o que os cidadãos devem fazer para a humanização das cidades no Brasil*. 4ª ed. São Paulo: Studio Nobel, 2001, p. 54.

⁴⁴ RIBEIRO, Maria de Fátima; MACIEL, Lucas Pires. *Um olhar sobre a efetividade das políticas públicas tributárias na busca da justiça social*. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 3, n. 2. Maranhão, jul/dez 2017, p. 23-44, p. 27.

Surge, assim, um “direito à cidade”. Conforme bem conceitua o Professor Wilson Levy, especialista no assunto, essa expressão polissêmica já foi utilizada pela administração pública em diversas aplicações. Atenta o doutor em Direito Urbanístico para o fato de que essa qualidade polissêmica pode ser um tanto contraditória, pois “por um lado, ela permite que o conceito seja apropriado e significado por um conjunto amplo de atores sociais, que o utilizam para fortalecer pautas de reivindicação. Por outro, é um convite a imprecisão”⁴⁵.

Quando se trata da *res pública*, entendida de uma forma ampla, englobando a administração pública, o erário e as sobreposições de usos concatenados à realização do interesse público, tudo o que se deve evitar são imprecisões, pois podem dar lastro a interpretações e atos incompatíveis com os princípios e fundamentos constitucionais vigentes.

Com relação a essa senda de possibilidades que um conceito impreciso pode ensejar, Wilson Levy ensina:

O “direito à cidade” pode servir tanto como base para a luta pela moradia adequada de grupos marginalizados quanto para justificar a multiplicação de condomínios fechados e seus congêneres, contrariando a vocação do espaço urbano como espaço privilegiado de interação social. Além de polissêmico, o direito à cidade não é expressamente assegurado por nenhum direito previsto no ordenamento jurídico. O que há é um conjunto de direitos que, uma vez interpretados sistematicamente, poderiam conduzir à sua fundamentação legal, sob a égide dos artigos 182 e 183 da Constituição Federal de 1988, que definem a política urbana e introduzem a ideia de “função social da cidade”: o direito fundamental à propriedade e sua consequente hipoteca social (artigo 5º, *caput*, XXII e XXIII) e o rol de direitos sociais (artigo 6º, *caput*) que encontram na cidade o seu âmbito de materialização, sobretudo os direitos à educação, à saúde, à moradia, ao transporte, à segurança, ao lazer e à assistência aos desamparados, sem desprezar a normatividade infraconstitucional, contida, como norma geral, no Estatuto da Cidade (Lei n. 10.257/2001) e no Estatuto da Metrópole (Lei n. 13.089/2015).⁴⁶

Para que se possa interpretar, de maneira adequada, o direito à cidade, necessário se faz encarar o tema sob o enfoque do direito urbanístico, de modo que o administrador público seja capaz de lidar, de um lado, com a informalidade e necessidades mais básicas de parcela da população do município, e de outro, com as demandas ligadas à atividade imobiliária, não se olvidando de que os

⁴⁵ LEVY, Wilson. *Direito à cidade se apresenta como novo objeto para o direito urbanístico*. Revista Consultor Jurídico, 8 de janeiro de 2017, 7h56. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-08/wilson-levy-direito-cidade-objeto-direito-urbanistico>>. Acesso em 08.09.2022.

⁴⁶ *Ibidem*.

diferentes tipos e padrões de crescimentos devem estar regulares, seja perante a Prefeitura, seja perante o Registro de Imóveis.

Aliás, o correto cadastramento municipal dos imóveis permite que o poder público elabore estatísticas, planilhas e cálculos capazes de orientar as políticas públicas de acordo com os setores da cidade. Igualmente, permite desenvolver uma política tributária que, desempenhando um papel fiscal e extrafiscal, seja capaz de realizar a justiça social e promover o desenvolvimento sustentável do centro urbano.

Em contribuição a esse poder-dever de fiscalizar a regularidade dos imóveis que integram a cidade, o Registro de Imóveis assume importante papel, pois impede que construções ou a implantação de bairros e empreendimentos imobiliários o sejam em desacordo com as posturas edilícias do município, tendo uma atividade fundamental no efetivo crescimento ordenado da cidade.

Essa sintonia passa pelo reconhecimento de que o direito à cidade é informado por múltiplas vozes: a teoria social, a política, o urbanismo e as interfaces territoriais, e também os saberes tradicionais e não-formais, a arte enquanto experiência e a linguagem das ruas. Cada uma delas têm uma contribuição específica para a construção deste objeto. Se o direito chegou por último na discussão sobre a cidade, seu papel não é menos importante. Afinal, se há um “direito à cidade”, o seu conteúdo é, antes de tudo, normativo/prescritivo, cabendo ao “jurídico” o papel de espaço de convergência de saberes.⁴⁷

Assim, o regular, sadio e sustentável crescimento das cidades deve atender a dimensão urbanística, ou seja, de acordo com as posturas edilícias definidas pelo Município, as zonas de desenvolvimento e as limitações administrativas; a dimensão jurídica, com a efetiva concretização da função social da propriedade; e a dimensão de regularidade, seja perante o cadastro e fisco municipal, com a correta descrição do imóvel e suas acessões, de modo a formar um cadastro de valor venal verdadeiro, com o recolhimento tributário proporcional ao que existe no mundo fático, satisfazendo uma exigência social de justiça tributária, seja em relação ao registro de imóveis, espelhando objetiva e subjetivamente a realidade daquele imóvel.

⁴⁷ LEVY, Wilson. *Direito à cidade se apresenta como novo objeto para o direito urbanístico*. Revista Consultor Jurídico, 8 de janeiro de 2017, 7h56. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-08/wilson-levy-direito-cidade-objeto-direito-urbanistico>>. Acesso em 08.09.2022.

Tudo o que se está a debater neste trabalho, seja sobre as cidades sustentáveis e inteligentes, sobre o crescimento imobiliário, sobre a tributação das cidades, elaboração de pauta de valores etc. gira em torno de um direito fundamental, qual seja, o direito à propriedade e sua função social, merecendo o destaque na sequência.

1.3. FUNÇÃO SOCIAL DA PROPRIEDADE E A PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTAS

Atendo-se ao ordenamento jurídico brasileiro, a disciplina do direito de propriedade teve suas bases definidas e influenciadas pelos acontecimentos sociais que marcaram as dimensões dos direitos fundamentais, conforme classificação desenvolvida por Karel Vasak em 1979, inspirado nos ideais da Revolução Francesa (liberdade, igualdade e fraternidade), a qual foi difundida no Brasil por Paulo Bonavides.⁴⁸

O direito de propriedade, pois, se insere nos direitos de primeira dimensão, em que o que se buscava era a defesa e liberdade em relação às ingerências do Estado. Nesse período, influenciado pelo pensamento liberal do século XVIII, cunhou-se direitos de conotação individualista – valorizando-se os direitos individuais do homem e suas liberdades abstratas – e de abstenção do Estado na esfera privada.⁴⁹

Sobre este importante momento histórico, Norberto Bobbio comenta:

(...) num primeiro momento, afirmaram-se os direitos de liberdade, isto é, todos aqueles direitos que tendem a limitar o poder do Estado e a reservar para o indivíduo, ou para os grupos particulares, uma esfera de liberdade em relação ao Estado; num segundo momento, foram propugnados os direitos políticos, os quais – concebendo a liberdade não apenas negativamente, como não impedimento, mas positivamente, como autonomia – tiveram como consequência a participação cada vez mais ampla, generalizada e frequente dos membros de uma comunidade no poder político (ou liberdade no Estado).⁵⁰

⁴⁸ LAZARI, Rafael de. *Manual de direito constitucional*. 5ª ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021, p. 366-367.

⁴⁹ GOMES, Daniela; MACHADO, Deborah. *Uma perspectiva histórico-materialista sobre a especulação imobiliária e a funcionalização da propriedade privada urbana*. Revista Argumentum – Revista de Direito n. 15, 2014, p.145-162, p. 153.

⁵⁰ BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 52.

Assim, “o *direito de propriedade* fora, com efeito, concebido como uma *relação* entre uma *pessoa* e uma *coisa*, de caráter absoluto, natural e imprescritível”⁵¹, tendo se verificado, mais tarde, o absurdo desta teoria, passando-se a entender o direito de propriedade como uma “relação entre um indivíduo (sujeito ativo) e um *sujeito passivo universal* integrado por todas as pessoas, o qual tem o dever de respeitá-lo, abstraindo-se de violá-lo”⁵².

Aos poucos foi-se percebendo o caráter complexo do direito de propriedade, disciplinado tanto pela doutrina civilista quanto por normas de direito público.

Os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensão não se excluem reciprocamente, mas, ao contrário, se complementam, sendo certo que os ideais presentes nas demais dimensões – sobretudo igualdade e fraternidade – acabaram por moldar o direito de propriedade da primeira geração, calcado puramente na liberdade.

Assim, os direitos econômicos, sociais e culturais da segunda geração de direitos fundamentais trouxeram a função social para o direito de propriedade, passando a fazer parte de sua estrutura de forma intrínseca.⁵³

Com a terceira dimensão dos direitos fundamentais, que consagram direitos de solidariedade ou de fraternidade, de titularidade coletiva ou difusa, o direito a um meio ambiente saudável e ecologicamente equilibrado passa a integrar a estrutura do direito de propriedade, na medida em que a função ambiental também deve ser observada para que a função social da propriedade esteja plenamente atendida.

(...) o direito individual de propriedade, num contexto em que se reconhece a segunda dimensão dos direitos fundamentais, só pode ser exercido observando-se sua função social, e com o aparecimento da terceira dimensão, observando-se igualmente sua função ambiental.⁵⁴

⁵¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 271.

⁵² *Ibidem*.

⁵³ GOMES, Daniela; MACHADO, Deborah. *Uma perspectiva histórico-materialista sobre a especulação imobiliária e a funcionalização da propriedade privada urbana*. Revista Argumentum – Revista de Direito n. 15, 2014, p.145-162, p. 153.

⁵⁴ GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 40.

A função social, assim, não se caracteriza como um limite ao direito de propriedade, mas faz parte da própria estrutura deste direito, de forma que só há direito de propriedade se for atendida a sua função social.⁵⁵

Dessa forma, a função social não é entendida como uma das restrições a um dos atributos do direito de propriedade (caráter absoluto, exclusivo e perpétuo), quais sejam: restrições ou limitações administrativas, servidões, ocupações e desapropriações, porque estas são externas ao direito de propriedade, ao passo que a função social é intrínseca a tal direito, fazendo parte de seu conteúdo.⁵⁶

A função social da propriedade, pois, traduz a utilização da propriedade de forma plena, de forma otimizada e harmônica, de modo que se possa aproveitar ao máximo e da melhor forma possível os recursos que a propriedade possui e proporciona, sendo vedado o seu exercício quando for contrário aos propósitos da coletividade.⁵⁷

A Constituição Federal de 1988, no inciso XXII, garante o direito de propriedade, dispondo no inciso seguinte (XXIII) que a propriedade atenderá a sua função social.

Para José Afonso da Silva, a disposição do inciso XXIII já bastaria para garantir que qualquer forma de propriedade teria que ser intrinsecamente permeada pelo princípio da função social, porém a CF/88 não se limitou a isso, reafirmando a propriedade privada e a sua função social como princípios de ordem econômica, conforme os incisos II e III do artigo 170.⁵⁸

Além disso, a Constituição trouxe sanções para o caso de não ser tal princípio observado, conforme disciplina dos artigos 182, 184 e 186.

Com relação à propriedade rural, considera-se cumprida a função social quando ela atende os requisitos de aproveitamento racional e adequado do solo, com a utilização sustentável dos recursos naturais e preservação do meio ambiente, bem como com a observância das disposições que regulam as

⁵⁵ LAZARI, Rafael de. *Manual de direito constitucional*. 5ª ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021, p. 425.

⁵⁶ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 279-281.

⁵⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Doutrinas essenciais de direito constitucional*. São Paulo: Editora RT, 2011, v. 6, p. 933.

⁵⁸ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 281.

relações de trabalho, promovendo o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Percebe-se, pois, que a função social da propriedade rural não diz respeito somente ao uso sustentável do solo em sua exploração, mas também engloba outros fatores sociais e afeta a outras áreas do Direito, como as relações de trabalho.

A CF/88 prevê, como consequência pelo não cumprimento da função social, a desapropriação para fins de reforma agrária, indenizando o proprietário com títulos da dívida agrária resgatáveis no prazo de até vinte anos, conforme artigo 184.

Destina a Constituição, porém, especial proteção aos pequenos produtores rurais, excluindo da possibilidade de desapropriação para fins da reforma agrária a pequena e média propriedade rural, desde que o proprietário não possua outra. Da mesma forma, a propriedade produtiva é insuscetível de desapropriação para esta finalidade, eis que cumpre a função social.

Já em relação à propriedade urbana, a função social considera-se satisfeita quando atendidas as exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor, assegurando o atendimento das necessidades dos cidadãos quanto à qualidade de vida, à justiça social e ao desenvolvimento das atividades econômicas, respeitadas as diretrizes gerais de política urbana, conforme parágrafo 2º do artigo 182 da CF/88 e artigo 39 do Estatuto da Cidade (Lei nº 10.257/2001).

Sobre a elaboração do Plano Diretor, existe interessante guia para elaboração e revisão de planos diretores desenvolvido no contexto do Projeto “Apoio à Agenda Nacional de Desenvolvimento Urbano Sustentável no Brasil – ANDUS”.⁵⁹

A relação entre o particular e o Estado com relação à propriedade se constitui como uma via de mão dupla: enquanto ao primeiro é exigida a correta destinação e uso do solo (o que abrange o regular recolhimento de impostos), o segundo tem como obrigação e finalidade a concretização dos meios

59

Disponível

em:

<http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/Guia-para-Elaboracao-e-Revisao-de-Planos-Diretores.pdf>. Acesso em 20.11.2022.

necessários e adequados para que os cidadãos possam ter uma vida digna (como saneamento básico, meio ambiente sadio e equilibrado, oferta de serviços de educação e saúde, dentre outros).

A socialidade, a eticidade e a operabilidade são nortes condutores do vigente Código Civil nacional. A propriedade como direito real por excelência, disposta nesse Código e, em conformidade com o texto constitucional, que lhe impõe funcionalidade, a partir da consideração da necessária função social que deve exercer (inciso XXIII do artigo 5º CF), ganha notoriedade nas últimas décadas, reforçando a necessidade dos cuidados com a pessoa humana e com as coletividades, as quais necessitam de moradia, vida saudável, saneamento básico, qualidade do meio ambiente e educação ambiental, entre inúmeros outros direitos fundamentais – individuais, coletivos e difusos –, conquistados e constitucionalizados – todos eles garantidos, notadamente pela União, Estados e Municípios, de maneira a concretizar a dignidade de todos e de cada um.⁶⁰

O cumprimento da função social da propriedade urbana impõe ao proprietário não só o dever de se abster de praticar certos comportamentos nocivos à coletividade e interesse público, mas reclama uma conduta ativa e prestacional de retribuição à cidade, comportamento este induzido pelo Poder Público em busca de uma cidade próspera, com meio ambiente equilibrado e socialmente inclusiva.⁶¹

Um exemplo de abstenção de comportamento nocivo está constitucionalmente previsto no artigo 243 da Constituição, que prevê que se houver cultura ilegal de plantas psicotrópicas ou exploração de trabalho escravo na propriedade – seja rural ou urbana –, esta será expropriada como forma de sanção, sendo destinada à reforma agrária e programa de habitação popular, sem qualquer indenização ao proprietário, além das demais sanções previstas em lei (civil, criminal etc.).

Para o cumprimento da função social da propriedade urbana, tanto a Constituição Federal quanto o Estatuto da Cidade preveem outros instrumentos além da desapropriação para estimular o proprietário a atendê-la, a comportar-se de forma ativa em contribuição à cidade, a saber: a notificação para proceder ao parcelamento, edificação ou utilização compulsórios; a progressividade do

⁶⁰ VILLAS BÔAS, Regina Vera. *Função socioambiental contemporânea da propriedade imobiliária urbana e o poder da exação dos tributos* In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ALMEIDA, Marcelo Manhães de; LEVY, Wilson (Coord.). *Direito urbanístico, ambiental e imobiliário a partir de casos complexos*. Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2022, p. 40.

⁶¹ UBALDO, Luisa Quintão; LA SALA, Safira de. *“IPTU Verde” nos tribunais: um debate em amadurecimento* In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ALMEIDA, Marcelo Manhães de; LEVY, Wilson (Coord.). *Direito urbanístico, ambiental e imobiliário a partir de casos complexos*. Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2022, p. 436.

IPTU no tempo; e a desapropriação com pagamento em títulos da dívida pública com prazo de resgate de até dez anos.

O Estatuto da Cidade prevê que essas ferramentas sejam utilizadas de forma sucessiva, aplicando-se a posterior quando a anterior não houver logrado êxito.

Dentre tais possibilidades de atuação, destaca-se o IPTU progressivo, eis que promove um impacto mais direto e sensível na esfera privada, determinando que o contribuinte ou responsável pague mais imposto se insistir na especulação prejudicial ao plano diretor, sem aproveitamento adequado do solo urbano, traduzindo “um instrumento jurídico indutor de conduta, visando desestimular o desvirtuamento da política de desenvolvimento urbano traçado no plano diretor”⁶².

Essa progressividade se dá mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos, de acordo com o fixado na lei específica do Município, não podendo exceder a duas vezes o valor referente ao ano anterior e respeitada a alíquota máxima de quinze por cento, conforme disciplina geral do Estatuto da Cidade.

Após findado esse prazo quinquenal sem que tenha havido o parcelamento, edificação ou utilização, o Município manterá a cobrança do IPTU pela alíquota máxima até que a obrigação esteja cumprida, podendo, neste caso, proceder à desapropriação do imóvel com pagamento em títulos da dívida pública.

Defende Anderson Schreiber que essa importante ferramenta da progressividade do imposto sobre a propriedade territorial urbana deve ser aplicada em qualquer situação em que a função social não esteja sendo cumprida, não se limitando à violação do plano diretor:

Ainda no intuito de atribuir efetividade à função social, a Constituição coloca à disposição do Poder Público determinados instrumentos de coerção (parcelamento e edificação compulsórios, desapropriação etc.), dentre os quais se destaca o IPTU progressivo, cuja incidência não deve ser limitada à hipótese de violação ao plano diretor (artigo 182, §2º). O IPTU progressivo é instrumento de efetivação da função social e deve, como tal, ser aplicado a qualquer situação em que a realização dos valores existenciais esteja sofrendo injustificada

⁶² CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. *IPTU e progressividade fiscal*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016, p. 104.

restrição em virtude da atuação de interesses de natureza meramente patrimonial.⁶³

É deveras gravoso que grandes espaços improdutivos se perpetuem no tempo, pois impedem a produção e circulação de riquezas na cidade. Espaços como este, na medida em que se mostram meramente especulativos, impedem a evolução da cidade, a geração de empregos, a valorização e o tráfego imobiliários, afastam possíveis investimentos na região, de modo que o Poder Público fica impossibilitado de elaborar uma política pública eficiente para aquela área.

Assim, um imóvel nessas condições pode provocar uma série de desdobramentos inimagináveis e de grandes proporções, sobretudo nas cidades inteligentes, em que o uso do espaço está conectado a outros fatores de ordem econômica e orgânica.

Em uma digressão, imagine-se um grande terreno inutilizado no centro de uma cidade, de propriedade particular. Esse espaço sem aproveitamento adequado impede que a edilidade projete obras e vias públicas destinadas ao atendimento satisfatório da região, deixando de prestar serviços públicos essenciais de maneira eficiente, como por exemplo o desenvolvimento do sistema viário. Além disso, espaços subaproveitados desvalorizam as imediações, gerando impacto imobiliário negativo para todo o bairro.

Igualmente, terrenos assim podem gerar acúmulo de lixo e proliferação de doenças, afetando toda a população ao redor, demandando mais do Poder Público na prestação de serviços de saúde, política de saneamento e vigilância sanitária, serviço de limpeza pública, dentre outros.

É essencial que se entenda as conexões de todos os setores, equipamentos, atividades e operações dentro das cidades, para que sejam autossustentáveis e encontrem em si a solução para as próprias demandas.

Nesse sentido, Cláudia Fernanda Aguiar Pereira, em interessante posicionamento, conclui que “o IPTU progressivo (...) é um tributo ambiental,

⁶³ SCHREIBER, Anderson. *Função social da propriedade na prática jurisprudencial brasileira*, p. 29. Disponível em: <<http://www.schreiber.adv.br/downloads/funcao-social-da-propriedade-na-pratica-jurisprudencial-brasileira.pdf>>. Acesso em 29.11.2022.

tendo como objetivo claro incentivar a mudança de comportamento dos agentes econômicos”⁶⁴.

Essa progressividade no tempo do IPTU, disciplinada no inciso II do parágrafo 4º do artigo 182 da CF/88, possui caráter extrafiscal, fins urbanísticos, natureza ordinatória e função regulatória, na medida em que se constitui importante mecanismo municipal para impor a observância das regras urbanísticas traçadas no plano diretor.⁶⁵

Para que essa ferramenta possa ser utilizada, Kiyoshi Harada enumera quatro requisitos:

(a) inserção prévia da área a ser tributada progressivamente na Lei do Plano Diretor da Cidade (§ 4º); (b) definição da função social da propriedade urbana exclusivamente pela lei que aprova o Plano Diretor, o qual é impositivo para Municípios com mais de 20.000 habitantes (§§ 1º e 2º do art. 182 da CF); (c) concessão de prazo para o proprietário construir ou lotear o imóvel incluído no Plano Diretor (§ 4º, I); (d) só depois de descumprida a obrigação de fazer pelo proprietário do imóvel é que surge a faculdade de lançar o IPTU progressivo, porém apenas naquela modalidade temporal.⁶⁶

Além dessa possibilidade de majoração no tempo, também está previsto pela Constituição Federal a progressividade fiscal do imposto sobre a propriedade (artigo 156, parágrafo 1º, inciso I), como decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva⁶⁷, afinal, sempre que possível, os impostos devem ter caráter pessoal e graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Assim, o IPTU poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel e ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e uso da propriedade.

O princípio da capacidade contributiva concretiza, pois, a igualdade na seara tributária e “inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”⁶⁸.

⁶⁴ PEREIRA, Cláudia Fernanda Aguiar. *A aplicação de progressividade no IPTU*. Revista JurisFib, v. 3, ano 3. Bauru/SP, dez. 2012, p. 125-145, p. 134.

⁶⁵ CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. *IPTU e progressividade fiscal*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016, p. 104.

⁶⁶ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5034 e 5042.

⁶⁷ CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. *IPTU e progressividade fiscal*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016, p. 105.

⁶⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 162.

Sobre a pessoalidade do IPTU e progressividade de alíquotas tanto com efeito extrafiscal (artigo 184, §4º, II, CF/88) quanto fiscal (artigo 156, §1º, I, CF/88), Sacha Calmon Navarro Coelho conclui:

O imposto é pessoal, pois incide sobre o direito de propriedade do contribuinte, medindo a sua capacidade econômica, como de resto predica a Constituição. Ora, os impostos sobre a renda e o patrimônio são os que mais se prestam ao princípio da pessoalidade e da capacidade contributiva (renda ganha pelas pessoas e patrimônio das pessoas). Esta última progressividade não cresce ano a ano no funil do tempo, como a anterior. Neste o imposto em si é estruturado com alíquotas progressivas e, pois, menores e maiores no espelho do tempo (alíquotas existentes num mesmo instante). No primeiro caso, a meta optata é remover os obstáculos do plano diretor. Na segunda, (art. 145, § 1º), procura-se, em função da pessoa do proprietário (imóveis mais valorizados, números de imóveis possuídos, tamanho de propriedade imóvel etc.) fazer atuar o princípio da capacidade contributiva.⁶⁹

Dada a eficácia de verdadeira ferramenta de ordenação sustentável da cidade, visando a promoção do bem-estar dos cidadãos, do desenvolvimento urbano, do aprimoramento dos serviços públicos e da concretização de um meio ambiente sadio e equilibrado, poderia se pensar também na progressividade da alíquota para o imposto sobre transmissões imobiliárias, objeto central deste trabalho.

Sobre o tema, Harada ensina que surgiram na doutrina duas correntes acerca da possibilidade da progressividade de alíquotas: a primeira defende que a progressividade de alíquotas depende de expressa previsão constitucional, e a segunda sustenta a progressividade fiscal do ITBI com fundamento no parágrafo 1º do artigo 145 da CF/88, que positiva o princípio da capacidade contributiva, sendo este último posicionamento o do festejado tributarista.⁷⁰

Para o jurista, a progressividade da alíquota do ITBI não só não encontra óbice na Constituição Federal, mas possui pleno amparo no preceito programático do dispositivo constitucional citado⁷¹.

Se o Município pode tributar com alíquota de 2%, por exemplo, nada o impede de graduar segundo a capacidade contributiva de cada um, estabelecendo alíquotas progressivas de 0,50%, 1%, 1,5% e de 2% de conformidade com as faixas de valor venal dos imóveis transmitidos,

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 256-257.

⁷⁰ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5006.

⁷¹ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5016.

conferindo caráter pessoal a esse imposto. Não se pode falar a priori em imposto de natureza pessoal ou real, direto ou indireto tendo em vista a ausência de classificação legal nesse sentido. Apenas o exame do respectivo fato gerador em todos os seus aspectos, principalmente, o seu aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota) permitirá a identificação de um imposto de natureza pessoal ou de natureza real.⁷²

Dessa forma, defende Harada a possibilidade de progressividade fiscal do ITBI, afastando a progressividade extrafiscal – tal qual o inciso I do parágrafo 4º do artigo 182 da CF/88 prevê para o IPTU – eis que a considera descabida, pois sendo o fato gerador do ITBI a transmissão da propriedade imobiliária, não teria como utilizá-lo com a finalidade ordinatória, afinal, não faz sentido se falar em transmissão “social” ou “antissocial” da propriedade urbana.⁷³

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado:

Por isso mesmo, entendemos que o legislador municipal pode estabelecer alíquotas progressivas. Existem, é certo, manifestações doutrinárias no sentido de que o estabelecimento de alíquotas progressivas dependeria de norma da Constituição Federal que o autorizasse.⁷⁴

A contrariedade à possibilidade de progressividade das alíquotas do ITBI teve sua origem nas discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre a redação original da Lei nº 11.154/91⁷⁵ do Município de São Paulo, em que a edilidade previa alíquotas progressivas de 2%, 3%, 4% e 6%.

A contenda, na época, se deu muito mais acerca do caráter confiscatório positivado na norma do que uma suposta falta de previsão constitucional⁷⁶, a qual, na visão de Harada, como visto, é perfeitamente dispensável diante da decorrência lógica esposada no parágrafo 1º do artigo 145 da CF/88.

O plenário do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, então, aceitando a tese de inconstitucionalidade por ausência de previsão constitucional, acolheu as arguições 540.428-0/01 e 558.437-4/01 e declarou a inconstitucionalidade do

⁷² HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5016 e 5026.

⁷³ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5042.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentário ao Código Tributário Nacional*, v.1. São Paulo: Atlas, 2003, p. 414.

⁷⁵ SÃO PAULO (Capital). Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991. Dispõe sobre o 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 à sua aquisição, e dá outras providências. São Paulo/SP, 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/leis/L11154.pdf>>.

⁷⁶ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5051.

artigo 10, inciso II, da lei paulistana, que previa as alíquotas progressivas mencionadas.⁷⁷

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, declarou a inconstitucionalidade da progressividade no ITBI⁷⁸, adotando o fundamento de que o imposto não poderia ter variação segundo a presumível capacidade contributiva do sujeito passivo, culminando na edição da Súmula 656 comentada anteriormente.

Em que pese a sistemática atual ser pela vedação, a progressividade e elevação da alíquota de acordo com critérios objetivos visa coibir a especulação imobiliária, constituindo uma importante ferramenta contra lavagem de capitais, além de ser importante fonte formadora do tesouro público municipal, cuja aplicação tem interferência direta e imediata na vida das pessoas.

Sabe-se que a carga tributária brasileira é alta e penosa, porém, será que não seria possível pensar uma reforma tributária ou alteração jurisprudencial, no sentido de se permitir a progressividade fiscal da alíquota do ITBI, já amplamente aceita para o IPTU?

Um estudo de iniciativa da Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e da Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco), sob a coordenação de Eduardo Fagnani e tendo como autor convidado o economista irlandês Marc Morgan Milá, sugere que “um sistema de alíquotas progressivas do ITBI entre 2% e 6% poderia ser perfeitamente aplicável no Brasil sem impacto significativo no mercado imobiliário”⁷⁹, e ainda defende a ideia de se atribuir a capacidade tributária relativa ao ITR fiscal aos Municípios:

O ITBI rural é fonte de receitas muito importante para Municípios com relevante setor de agronegócios na Região Centro-Oeste e no Estado do Tocantins. Além disso, os Municípios pequenos com pouca base imobiliária urbana do IPTU poderiam ser beneficiados, se a propriedade rural fosse incorporada à tributação imobiliária municipal, com finalidade puramente fiscal, permanecendo o ITR federal para fins regulatórios do mercado de terras rurais. Isso demandaria uma Emenda Constitucional, que poderia ser realizada no âmbito da reforma tributária.⁸⁰

⁷⁷ Cf. TJSP. Apelação com revisão nº 0068410-53.1999.8.26.0000. Relator: Desembargador Álvaro Torres Júnior. Julgado em 20.09.2000.

⁷⁸ Cf. STF. Recurso Extraordinário nº 234.105-3. Relator: Ministro Carlos Velloso. Julgado em 08.04.1999.

⁷⁹ FAGNANI, Eduardo (Coord.). *A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 58.

⁸⁰ *Ibidem*.

O estudo recomenda que a arrecadação do ITBI poderia ter um aumento sensível se houver a possibilidade de alíquotas progressivas, propondo que haja um teto nacional, um intervalo de variação entre 2% e 6%.⁸¹

O que se percebe na prática notarial é que, enquanto de um lado as transações onerosas envolvendo imóveis pequenos representam um comprometimento significativo do orçamento do adquirente, ainda que haja hipóteses variadas de redução e isenções (tanto de ITBI quanto de emolumentos), de outro lado investidores profissionais se valem do sistema de tributação para especulação, evasão fiscal e, em alguns casos, até mesmo lavagem de capitais.

Não à toa, a Corregedoria Nacional de Justiça editou o Provimento n° 88⁸², de 1° de outubro de 2019, cuja vigência teve início em 03 de fevereiro de 2020, em decorrência das políticas públicas instituídas para a prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo, que incluem a avaliação da existência de suspeita nas operações dos usuários dos serviços extrajudiciais de Notas e de Registro, com especial atenção àquelas incomuns ou que, por suas características, no que se refere a partes envolvidas, valores, forma de realização, finalidade, complexidade, instrumentos utilizados ou pela falta de fundamento econômico ou legal.

Referida normativa atribuiu o dever dos notários e registradores avaliar – e em alguns casos, estando a situação subsumida à hipótese objetiva legalmente prevista – e informar ao Sistema de Controle de Atividades Financeiras (SISCOAF) práticas suspeitas que possam configurar indícios dos crimes de lavagem de dinheiro ou de financiamento do terrorismo, ou com eles relacionar-se.

Essa sistemática evidencia, uma vez mais, a interconexão de todos atos e negócios jurídicos dentro da cidade, com repercussões e desdobramentos que podem ser muito prejudiciais para toda a coletividade.

⁸¹ FAGNANI, Eduardo (Coord.). *A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 59.

⁸² BRASIL. Corregedoria Nacional de Justiça. Provimento n° 88, de 1° de outubro de 2019. Dispõe sobre a política, os procedimentos e os controles a serem adotados pelos notários e registradores visando à prevenção dos crimes de lavagem de dinheiro, previstos na Lei n. 9.613, de 3 de março de 1998, e do financiamento do terrorismo, previsto na Lei n. 13.260, de 16 de março de 2016, e dá outras providências. Publicação: Dje Edição n.º 207/2019, de 01/10/2019, p. 25 a 34.

É neste contexto que se pode falar em função socioambiental contemporânea da propriedade, cuja compreensão exige um aprofundamento nas benesses e mazelas da sociedade pós-moderna, cujas transformações culturais (que envolvem diversos segmentos, como a economia, direitos, deveres, saúde, segurança, fé, política, proteção ao meio ambiente etc.) desaguam na modificação da postura do homem diante do esgotamento dos recursos naturais, desafiando novas propostas de soluções a essas demandas sociais e ambientais.⁸³

A sociedade atual experimenta complexidade que impõe um caminhar entre: direitos e deveres; obrigações e responsabilidade; respeito e cuidados; interesses e necessidades; carências e desperdícios, sanções e premiações. Todas essas situações são dirigidas à concretização da dignidade da condição humana e do respeito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, que deve cumprir a solidariedade intergeracional, conforme vigente texto constitucional do artigo 225.⁸⁴

A tributação, em um primeiro momento, não parece produzir tantos efeitos além dos puramente fiscais, mas como se tem debatido, fica claro que a função extrafiscal dessa atividade assume novo e importante papel na concretização de uma cidade sustentável e inteligente.

Desta feita, adentrar-se-á no estudo de como o ITBI e seu regramento – sobretudo da base de cálculo – pode influenciar na transformação social, desenvolvimento urbano e sustentabilidade de um sistema inteligente de gerenciamento das cidades.

⁸³ VILLAS BÔAS, Regina Vera. *Função socioambiental contemporânea da propriedade imobiliária urbana e o poder da exação dos tributos* In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ALMEIDA, Marcelo Manhães de; LEVY, Wilson (Coord.). *Direito urbanístico, ambiental e imobiliário a partir de casos complexos*. Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2022, p. 35-36.

⁸⁴ VILLAS BÔAS, Regina Vera. *Função socioambiental contemporânea da propriedade imobiliária urbana e o poder da exação dos tributos* In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ALMEIDA, Marcelo Manhães de; LEVY, Wilson (Coord.). *Direito urbanístico, ambiental e imobiliário a partir de casos complexos*. Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2022, p. 36.

2. O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÕES DE BENS IMÓVEIS (ITBI)

Imposto é espécie do gênero tributo, cuja finalidade precípua é o abastecimento dos cofres públicos, para que a Administração possa concretizar o interesse público.⁸⁵

Dessa forma, o imposto pode ser definido como o tributo que tem como hipótese de incidência um fato alheio e desvinculado da atuação do Estado.⁸⁶

Nesse sentido, cabe a definição legal positivada no artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN), de que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”⁸⁷.

Justamente por ser um tributo que não está conectado a qualquer atuação do Estado, representando, portanto, uma fonte fiscal livre de contraprestação estatal, necessário que houvesse uma determinação clara e objetiva da competência e capacidade tributária ativa dos entes políticos.

Assim, o constituinte realizou essa repartição “para afastar os conflitos entre esses entes federados, juridicamente parificados, e ao mesmo tempo assegurar recursos financeiros próprios para o gozo de suas autonomias”⁸⁸.

Com relação ao imposto sobre transmissões, ver-se-á que a competência do ITBI já esteve sob o poder dos Estados, bem como nem sempre foi previsto de forma individualizada, já tendo o constituinte tratado de referido tributo em conjunto com o imposto sobre transmissões a título gratuito.

2.1. BREVE HISTÓRICO E CLASSIFICAÇÃO

Historicamente, as origens do imposto sobre a transmissão de bens imóveis no ordenamento jurídico brasileiro remontam ao ano de 1809 quando D.

⁸⁵ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 531.

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 76.

⁸⁷ BRASIL. Lei Federal nº 5.172 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em 05.09.2022.

⁸⁸ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 534.

João VI, por meio do Alvará Nº 3, instituiu o “imposto de sisa” (ou “siza”), incidente sobre transferências de bens de raiz e de escravos⁸⁹. A meia siza, que era imposto de caráter geral, perdurou até 13 de maio de 1888, quando ocorreu a abolição da escravatura.⁹⁰

A Constituição do Império de 1824 não previu referido imposto, porém, pelo Ato Adicional de 1834, o imposto de siza sobre as transações com bens de raiz – antes cobrado pelas Províncias ou Estados-membros – foi atribuído à esfera de competência dos Municípios, com exceção do Município do Rio de Janeiro.⁹¹

A primeira previsão constitucional efetiva do imposto sobre transmissões de bens imóveis veio com a Constituição de 1891⁹², tendo sido alocado como competência dos Estados.

A previsão constitucional pioneira foi sucinta e genérica na atribuição de competência, referindo apenas a “transmissão de propriedade”, sendo que a Constituição de 1934⁹³ fez a primeira separação entre os dois fatos geradores da transmissão da propriedade: a transmissão *causa mortis* e a transmissão *inter vivos*, não obstante tenha mantido ambas as hipóteses sob a competência dos Estados.

Sob a égide de tal Constituição, “o imposto *inter vivos* incidia, inclusive, na transmissão para o fim de incorporação ao capital da sociedade e a transmissão *causa mortis* alcançava os bens incorpóreos (§4º do art. 8º)”⁹⁴.

A sistemática continuou a mesma durante a vigência das Constituições de 1937 e 1946.

Foi a Emenda Constitucional nº 5 de 1961⁹⁵ que promoveu o desmembramento do imposto, instituindo novas discriminações de renda em

⁸⁹ FRANCA JUNIOR, Dilson José. *Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias*. Revista Tributária e de Finanças Públicas RTrib, v. 147, ano 28. Publicado em 10.08.2021, p. 67-94, p. 68.

⁹⁰ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 453.

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² BRASIL. Constituição (1891). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em 05.09.2022.

⁹³ BRASIL. Constituição (1934). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 05.09.2022.

⁹⁴ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 460.

⁹⁵ BRASIL. Emenda Constitucional nº 05, de 21 de novembro de 1961. Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros. Disponível em:

favor dos Municípios e, alterando a Constituição de 1946⁹⁶, retirou o ITBI da esfera de competência do Estado, atribuindo-o aos Municípios.

O texto constitucional passou a prever, de modo expresso, a repartição das competências, permanecendo o imposto sobre transmissões *causa mortis* com o Estado e atribuindo aos Municípios a competência do imposto sobre transmissões *inter vivos*.

Todavia, a Emenda Constitucional n° 18 de 1965⁹⁷ reunificou os fatos geradores de transmissões *causa mortis* e *inter vivos* sob a competência dos Estados-membros.⁹⁸

O Código Tributário Nacional tratou do imposto de transmissão imobiliária como único e de competência estadual, prevendo como fatos geradores a sucessão *mortis causa* e a transmissão por ato entre vivos.

A Constituição que se seguiu, de 1967⁹⁹, manteve a competência estadual do imposto sobre transmissões *inter vivos*.

Essa contenda entre Estados e Municípios só foi pacificada com a Constituição Federal de 1988¹⁰⁰, que voltou a desmembrar o imposto em transmissão *causa mortis* e transmissão *inter vivos*, assentando a competência sobre o ITBI na esfera municipal.

O lobby dos governantes estaduais e municipais junto ao Congresso Constituinte resultou na cisão do imposto sobre transmissão, cabendo, ao Estado-membro tanto a transmissão *causa mortis*, como também a transmissão *inter vivos*, a título gracioso, incidindo sobre quaisquer bens ou direitos (art. 155, I, da CF), retornando ao sistema de 1946, quando era tributada pelos Estados-membros a transmissão de quaisquer bens corpóreos ou incorpóreos (art. 19 e §§1° e 2° da CF de

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc05-61.htm>. Acesso em 05.09.2022.

⁹⁶ BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 05.09.2022.

⁹⁷ BRASIL. Emenda Constitucional n° 18, de 1° de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_antecedente1988/emc18-65.htm>. Acesso em 16.11.2022.

⁹⁸ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 460 e 470.

⁹⁹ BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em 05.09.2022.

¹⁰⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília/DF, Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

1946). Ao Município restou apenas a transmissão *inter vivos* a título oneroso, conforme se depreende do art. 156, II, da CF (...).¹⁰¹

O sistema tributário nacional atual é composto por uma divisão de competências entre as três esferas políticas existentes (União, Estados e Municípios) realizada pela Constituição Federal, estando o legislador infraconstitucional dessas três esferas vinculado aos princípios e limitações constitucionais.

Por tais razões, pode-se denominar de Sistema Tributário Nacional ao conjunto de tributos federais, estaduais e municipais (...). O ITBI integra, pois, o Sistema Tributário Nacional e, por força do princípio da discriminação de rendas tributárias, foi inserido no âmbito de competência impositiva dos Municípios.¹⁰²

Após essa breve contextualização histórica, importante classificar o imposto dentro dos conceitos doutrinários atuais, para que o leitor possa compreender melhor o cerne do presente trabalho, qual seja, o valor venal de referência, formador da base de cálculo do tributo em comento.

2.2. CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA DO ITBI

O imposto sobre transmissões onerosas *inter vivos* de bens imóveis, adotando-se a teoria pentapartida das cinco espécies tributárias chancelada pelo STF (imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições), é classificado como um imposto, ou seja, “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, conforme artigo 16 do CTN.

Em outras palavras e em linhas gerais, conforme lições de Luciano Amaro, o ITBI, sendo um imposto, é instituído mediante previsão legal de fatos típicos que, uma vez ocorridos, fazem surgir a obrigação tributária, não se relacionando com nenhuma atuação ou contrapartida estatal divisível e atribuível ao sujeito passivo, e não se vincula a determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, tão pouco a entidades privadas que buscam a realização do interesse público.¹⁰³

¹⁰¹ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 480.

¹⁰² HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 510 e 521.

¹⁰³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 103.

Como decorrência de tal classificação tributária, Francisco Ramos Mangieri e Omar Augusto Leite Melo listam algumas das consequências e efeitos, como, por exemplo, a proibição de vincular a receita auferida com o recolhimento do ITBI a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas algumas situações, como a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e ensino, bem como para a realização de atividades da administração tributária; a incidência de princípios constitucionais tributários, mormente as imunidades relacionadas aos impostos; a vedação de que alguma taxa tenha a mesma base de cálculo legalmente prevista para o ITBI; a regulação por lei complementar; a proibição da União criar imposto igual, com base em sua competência residual.¹⁰⁴

Com relação aos sujeitos, tendo a Constituição Federal de 1988, no inciso II do artigo 156, assentado que o ITBI é de competência municipal, sendo o Município o sujeito ativo, resta definir o sujeito passivo.

Em relação ao sujeito passivo, Leandro Paulsen o conceitua como o sujeito que realiza o fato gerador, sendo a pessoa obrigada por lei ao pagamento de tributo por ter praticado o respectivo fato gerador.¹⁰⁵

O artigo 42 do CTN determina que o contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei – no caso, a lei local, conforme repartição constitucional de competência e capacidade tributárias.

A dicção simplista da norma geral permite que o contribuinte possa ser considerado tanto o vendedor, quanto o comprador, bem como cedentes, permutantes, arrematantes e todos quantos participem da operação sobre o qual o ITBI tem incidência, o que causa uma certa insegurança na determinação do sujeito passivo, pois para sê-lo bastaria, em tese, participar da relação a qualquer título.

Cabe, então, ao legislador do ente político da exação definir o sujeito passivo, sendo que no caso do ITBI tal atribuição incumbe ao legislador municipal.

No caso do ITBI, por exemplo, o próprio critério material possível de ser construído pelo legislador ordinário tomará por base o enunciado

¹⁰⁴ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 54-55.

¹⁰⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 924.

constitucional “transmissão onerosa inter vivos de bens imóveis”, por exemplo. Mas sendo essa transmissão um fato que abrange tanto o ato realizado por aquele que transmite certo bem, quanto o ato efetuado por aquele que adquire tal bem, a priori, a decisão do legislador municipal poderá variar entre o verbo transmitir, em que o contribuinte será o transmitente (que atuou, por exemplo, como vendedor no negócio jurídico subjacente de compra e venda), e o verbo adquirir, quando o contribuinte será o adquirente (comprador, naquele negócio).¹⁰⁶

Os Municípios geralmente elegem o adquirente como o contribuinte do imposto, o que se mostra mais acertado em razão da materialidade do ITBI estar fundamentada na transmissão.¹⁰⁷

Na Capital do Estado de São Paulo, por exemplo, a Lei Municipal n° 11.154/91 elege como contribuintes do ITBI os adquirentes dos bens ou direitos transmitidos, os cedentes (nas cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda), os transmitentes (nas transmissões exclusivamente de direitos à aquisição de bens imóveis, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil), e, ainda, quanto ao direito de superfície, os superficiários na sua instituição, bem como o proprietário na sua extinção, e, ainda, os cessionários na sua cessão.

O tributo em questão, pacificado como de competência municipal, possui como fato gerador a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis – sejam por natureza ou acessão física –, de direitos reais sobre imóveis – exceto os direitos reais de garantia, como hipoteca, penhor, anticrese, propriedade fiduciária – incidindo, ainda, sobre a cessão de direitos à sua aquisição.

Sobre a “transmissão”, que constitui o fato gerador desse imposto, importante destacarmos que o nosso ordenamento jurídico definiu que o negócio jurídico em si não é suficiente para efetivar a transmissão da propriedade e dos direitos reais *inter vivos*, sendo necessário, além do negócio (consubstanciado em um instrumento particular ou público ou, ainda, quando assim for permitido,

¹⁰⁶ MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009, p. 131.

¹⁰⁷ FRANCA JUNIOR, Dilson José. *Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias*. Revista Tributária e de Finanças Públicas RTrib, v. 147, ano 28. Publicado em 10.08.2021, p. 67-94, p. 76.

de modo verbal), a tradição no caso de bens móveis e o registro no caso de bens imóveis, conforme artigos 1.226, 1.227 e 1.245 todos do Código Civil¹⁰⁸.

A doutrina civilista entende que o nosso ordenamento jurídico, para fins de constituição e transmissão de direitos reais imobiliários *inter vivos*, adotou o sistema de título e modo, oriundo do direito romano, no qual o negócio jurídico representa o título e o registro, o modo.¹⁰⁹

A transmissão, portanto, exige o título (negócio jurídico) e o modo (tradição ou registro) para sua perfectibilização.

Na aquisição por transmissão *inter vivos*, essa transferência da propriedade somente ocorre – quanto aos bens imóveis – com o registro da escritura pública ou instrumento particular no Registro de Imóveis competente, tendo tal registro, por efeito, a constituição do direito real, somente sendo reputado como proprietário daquele imóvel ou titular do direito real inscrito a pessoa cujo nome constar do fôlio imobiliário, não bastando o título de aquisição (como exemplo a venda e compra, dação em pagamento, doação ou títulos judiciais, cartas de arrematação etc.) para transferir o domínio por si só, sendo imprescindível o ato de registro, que se constitui modo de aquisição efetivo.¹¹⁰

Desta feita, no ordenamento jurídico brasileiro, “o registro do título opera presunção relativa da propriedade; o exame do título se faz de maneira mais perfunctória pelo oficial do registro, que se recusará a efetuar-lo se lhe faltarem os requisitos”¹¹¹.

Importante comentar brevemente que nem sempre o registro terá efeito constitutivo, como por exemplo o registro de uma aquisição por usucapião, cujos pressupostos de existência e validade são anteriores e fáticos, constituindo o direito em si, servindo o registro como publicidade e disponibilidade ao exercício dos direitos decorrentes.

Sobre a transmissão da propriedade e o aproveitamento deste conceito civilista pelo direito tributário, arremata Franca Junior:

¹⁰⁸ BRASIL. Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm>. Acesso em 28.09.2022.

¹⁰⁹ KERN, Marinho Dembinski; COSTA JUNIOR, Francisco José de Almeida Prado Ferraz. *Princípios do registro de imóveis brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 80-81.

¹¹⁰ MELO, Marco Aurélio Bezerra de. *Código civil comentado: doutrina e jurisprudência*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 1.830.

¹¹¹ SLAIBI, Maria Cristina Barros Gutierrez. *Fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis no sistema brasileiro*. Revista da EMERJ, vº 6, nº 22, 2003, p. 223-238, p. 228.

Desta feita, por ter se referido à transmissão da propriedade imobiliária e de direitos reais, conceito esse previsto na legislação de direito privado e incorporado pelo direito tributário, o âmbito constitucional do ITBI, dentro do qual o legislador municipal poderá instituir a exação em seu âmbito de atuação, observados os limites constitucionais e da lei complementar, está atrelado a uma escritura pública lavrada pelo Tabelionato de Notas e ao registro dessa no Cartório de Registro de Imóveis, formalidades necessárias para que haja a transmissão da propriedade imobiliária e de direitos reais a ela referidos.¹¹²

O artigo 108 do Código Civil Brasileiro preconiza que a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre bens imóveis cujo valor seja superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no país.

Daí se deduz facilmente que, apesar de o direito civil dizer que os direitos reais sobre imóveis (incluída a propriedade) transferem-se somente pelo registro, o mesmo direito civil também determina que a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à transferência de tais direitos.

Tal portanto a materialidade da transmissão do ITBI, consubstanciada na situação jurídica que engloba a escritura pública, lavrada no Tabelião de notas, e o seu posterior registro, no Registro de imóveis competente.¹¹³

Existem, contudo, opiniões doutrinárias em sentido contrário¹¹⁴, que defendem que a materialidade tributária estaria configurada e caracterizada com o negócio jurídico em si, ou seja, com a escritura pública, porém este não é o entendimento jurisprudencial dominante:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO BEM ARREMATADO EM HASTA PÚBLICA. TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE. REGISTRO DO IMÓVEL NO CARTÓRIO COMPETENTE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE APLICOU A ORIENTAÇÃO DO STJ. SÚMULA 83/STJ.

1. A interpretação dada ao Art. 38 do CTN pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo é consoante à do Superior Tribunal de Justiça, porquanto a base de cálculo do ITBI "é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos". Nas hipóteses de alienação judicial do imóvel, seu valor venal corresponde ao valor pelo qual foi arrematado em hasta pública, inclusive para fins de cálculo do ITBI.

2. O fato gerador do imposto de transmissão é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no cartório competente. Aplicação da Súmula 83/STJ.

¹¹² FRANCA JUNIOR, Dilson José. *Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias*. Revista Tributária e de Finanças Públicas RTrib, v. 147, ano 28. Publicado em 10.08.2021, p. 67-94, p. 71.

¹¹³ MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009, p. 135.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

3. Agravo conhecido para não se conhecer do Recurso Especial.¹¹⁵

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ITBI. TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE. FATO GERADOR. REGISTRO DO NEGÓCIO JURÍDICO NO COMPETENTE OFÍCIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS. HONORÁRIOS RECURSAIS PREVISTOS NO ART. 85, §11 DO CÓDIGO FUX. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. NÃO CABIMENTO. AGRAVO INTERNO DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE/RJ A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Segundo a orientação jurisprudencial desta Corte Superior, mesmo em caso de cisão, o fato gerador do ITBI é o registro no ofício competente da transmissão da propriedade do bem imóvel, em conformidade com a lei civil. Logo, não há como se considerar como fato gerador da referida exação a data de constituição das empresas pelo registro de Contrato Social na Junta Comercial. Precedentes: AgRg no REsp. 798.794/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 6.3.2006; RMS 10.650/DF, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 4.9.2000; AgRg no REsp. 982.625/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 16.6.2008. (...) ¹¹⁶

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO CONFIGURAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA 7/STJ. ITBI. FATO GERADOR. ART. 35, I, DO CTN. AGRAVO NÃO PROVIDO.

(...)

3. O STJ possui entendimento de que "o fato gerador do imposto de transmissão é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente" (AgRg nos EDcl no AREsp 784.819/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 1º.6.2016).

4. Agravo interno não provido.¹¹⁷

O momento em que se considera ocorrido o fato gerador do ITBI, pois, é a transmissão do bem ou direito, nos termos do artigo 35 do CTN, o que, conforme entendimento dominante, se dá com o registro de tal transmissão. Todavia, conforme aduz Harada:

(...) 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

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº 1542296/SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Julgado em 22/10/2019, DJe: 29/10/2019.

¹¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 794.303/RS. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma. Julgado em 10/06/2019, DJe: 13/06/2019.

¹¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1223231/SP. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Julgado em 19/06/2018, DJe: 27/06/2018.

pecuniária, a transcrever no corpo da escritura o documento de arrecadação prévia do imposto.¹¹⁸

Ainda no que diz respeito à caracterização do fato gerador, importante comentar que a CF/88 determina os casos de imunidade do ITBI.

Por força do artigo 150 da CF/88, estão imunes do ITBI transmissões em que o contribuinte for um dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) ou autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, ou quando o contribuinte for organização religiosa, partido político, entidades sindicais dos trabalhadores e instituições filantrópicas de educação e assistência social, desde que, para estes últimos, a aquisição do bem ou direito esteja relacionada diretamente com a finalidade de sua atividade essencial.

A Constituição prevê, com relação às operações societárias, uma imunidade específica de não incidência do imposto sobre a transmissão de bens e direitos na incorporação societária em realização de capital – denominada de “imunidade pura”¹¹⁹ –, e sobre a transmissão de bens e direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica – caracterizando “imunidade condicionada”¹²⁰, vez que se a atividade preponderante do adquirente for compra e venda desses bens e direitos, locação de imóveis ou arrendamento mercantil, tal benesse não prevalecerá.

O legislador infraconstitucional andou bem ao regulamentar o que seria essa “preponderância”, ao dispor no parágrafo 1º do artigo 37 do CTN que caracteriza atividade preponderante a que se refere o texto constitucional quando mais de 50% da receita operacional da pessoa jurídica adquirente decorrer de transações imobiliárias nos dois anos anteriores à aquisição¹²¹. Contudo, a parte final do dispositivo se mostra absolutamente irrazoável quando determina a projeção do cálculo percentual para os dois anos seguintes ao da aquisição, podendo a análise ser estendida para até três anos posteriores à aquisição, o que é totalmente inconstitucional.¹²²

¹¹⁸ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5092.

¹¹⁹ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 4079.

¹²⁰ *Ibidem*.

¹²¹ Essa regulamentação da primeira parte do dispositivo foi repetida na legislação local do Município de São Paulo (Lei Municipal nº 11.154/91).

¹²² HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 4119.

Normalmente, quando a sociedade é liquidada e os sócios recebem os bens decorrentes desta extinção, não há incidência do ITBI, por não haver subsunção à hipótese que exclui a imunidade, cabendo, todavia, ao Município o reconhecimento dessa imunidade no caso concreto, verificando se o adquirente de fato satisfaz os requisitos constitucionais.

A praxe, pois, quando da lavratura da escritura pública de dação dos bens da sociedade em pagamento das quotas sociais, é de exigir o reconhecimento da imunidade pelo Fisco Municipal.

A Constituição Federal, em que pese ter usado o vocábulo “isenção”, prevê verdadeira imunidade de ITBI sobre a transmissão de bens imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, nos termos do §5º do artigo 184. A doutrina é “unânime em reputar este benefício como uma imunidade, já que a *isenção* é matéria afeta à legislação infraconstitucional”¹²³.

Além das imunidades constitucionalmente previstas, a legislação municipal pode estabelecer isenções do ITBI. Nesses casos, em tese, o fato jurídico é composto por todos os elementos formadores do imposto, porém, por motivos de política tributária local, o Município, por meio de lei, afasta a incidência do tributo, como, por exemplo, no caso de transmissão de imóvel por retrovenda, sendo este o caso do Município de São Paulo, conforme inciso II do artigo 3º da Lei nº 11.154/91.

O parágrafo único do artigo 36 do CTN dispõe que o ITBI não incide sobre a transmissão de bens da pessoa jurídica aos mesmos alienantes que integralizaram o capital social originariamente, por ocasião de sua desincorporação da pessoa jurídica, disposição esta repetida pela lei municipal que regulamenta o ITBI na Capital paulistana.

Harada critica referido dispositivo severamente:

Como se vê, além de se omitir acerca da fusão e da cisão, o parágrafo único do art. 36 impõe uma limitação inexistente no texto constitucional, ao restringir o gozo da imunidade à hipótese de desincorporação dos bens incorporados pela mesma pessoa do adquirente. A prevalecer a redação do parágrafo único citado, não poderia haver imunidade caso não houvesse no patrimônio da pessoa jurídica incorporada bens conferidos pelo sócio em realização de capital. Nem seria possível a imunidade, também, nas hipóteses de cisão ou de extinção das sociedades. Ora, sabemos que a imunidade deve ser regulada por lei complementar (art. 146, II, da CF). Só que regular não implica

¹²³ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 115.

ampliação, nem restrição da hipótese de imunidade estabelecida pelo legislador constituinte.¹²⁴

Acredita-se que a interpretação mais acertada de referido dispositivo é no sentido de haver dois requisitos necessários à configuração da imunidade: a exigência da qualidade de sócio no momento da liquidação da sociedade; e que os bens recebidos em pagamento das quotas sociais sejam efetivamente equivalentes ao valor das quotas, sob pena de se caracterizar um excesso na transação passível de tributação.

Com relação ao elemento quantitativo do fato gerador, qual seja, a base de cálculo, sua conceituação mais detalhada será vista em capítulo próprio, por constituir o cerne deste trabalho, pontuando, por ora, que o CTN, em seu artigo 38, define a base de cálculo como o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Todavia, sendo a base de cálculo uma ordem de grandeza sobre a qual incide a alíquota, não se mostra suficiente essa afirmação de que a base de cálculo é o valor venal do imóvel¹²⁵, motivo pelo qual o tema será tratado em capítulo próprio.

Com relação à alíquota, “a ordem constitucional vigente não impôs qualquer limitação na fixação da alíquota do ITBI, ao contrário do prescrito em relação ao imposto estadual incidente sobre heranças e doações (ITCMD)”¹²⁶, sendo livre a fixação do percentual pelo Poder Público municipal, respeitando, sempre os princípios constitucionais, como o que veda a tributação com efeito confiscatório.

Foi visto no Subcapítulo 1.1 que a vedação que existe quanto à alíquota é que, para fins de ITBI, ela não pode ser progressiva tal qual como ocorre com o IPTU, por força da Súmula 656 do STF. Todavia, diferentemente da vedação à progressividade extrafiscal debatida naquele Subcapítulo, há quem defenda que não haveria motivo para a vedação de progressividade fiscal:

Se o Município pode tributar com alíquota de 2%, por exemplo, nada o impede de graduar segundo a capacidade contributiva de cada um, estabelecendo alíquotas progressivas de 0,50%, 1%, 1,5% e de 2% de conformidade com as faixas de valor venal dos imóveis transmitidos, conferindo caráter pessoal a esse imposto. Não se pode falar *a priori*

¹²⁴ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 4111.

¹²⁵ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 4662.

¹²⁶ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5001.

em imposto de natureza pessoal ou real, direto ou indireto tendo em vista a ausência de classificação legal nesse sentido. Apenas o exame do respectivo fato gerador em todos os seus aspectos, principalmente, o seu aspecto quantitativo (base de cálculo e alíquota) permitirá a identificação de um imposto de natureza pessoal ou de natureza real.¹²⁷

Para que o ITBI possa ser exigido é necessário que haja a constituição do crédito tributário, o que ocorre por meio do lançamento, sendo este o procedimento administrativo destinado a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, se for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Em nosso ordenamento jurídico, existem três tipos de lançamento: por declaração, em que o sujeito passivo valora o fato jurídico e o declara ao ente tributante que, então, efetivará o lançamento, dando ciência ao sujeito passivo e tornando o tributo exigível; de ofício, em que autoridade administrativa, sem provocação prévia do contribuinte, lança o tributo em cumprimento à determinação legal ou em atividade revisional de lançamento anteriormente realizado; e por homologação, em que o sujeito passivo informa a atividade e efetua o recolhimento do tributo antes de qualquer manifestação do sujeito ativo, apelada por alguns de “autolançamento”.¹²⁸

No caso, do ITBI, admite-se tanto o lançamento por homologação quanto por declaração, cabendo a escolha ao Município. Sobre a definição de lançamento, ainda, Paulo de Barros Carvalho ensina:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.¹²⁹

Sobre a questão do lançamento e sua opção pelo ente tributante no caso do ITBI, retornar-se-á no Capítulo 3.

Como visto, os elementos caracterizadores de um tributo são determinados pelas normas legais vigentes no ordenamento brasileiro, segundo uma estrutura

¹²⁷ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5016 e 5026.

¹²⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 384-389.

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 474.

hierárquica, sendo que a legislação de regência, por certo, deve estar conforme a um conjunto de regras e princípios, sendo influenciada por eles, ao mesmo tempo em que concretiza suas premissas.

Dentre os princípios aplicáveis ao sistema tributário como um todo e, especialmente, aos impostos, tais como legalidade, competência tributária, capacidade contributiva, irretroatividade, anterioridade, não confisco, entre outros, há um que merece destaque para o desenvolvimento do presente trabalho, qual seja, o princípio da proporcionalidade ou *due process of law substantive*.

2.3. O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE (*DUE PROCESS OF LAW SUBSTANTIVE*)

Em um Estado Democrático de Direito é mister que o poder público pautar suas ações – e, porque não, omissões – nos princípios constitucionais explícitos e implícitos, bem como nas conquistas sociais e seu efeito *cliquet*, de modo a garantir não só uma vida digna – princípio fundamental e norteador de toda a sistemática constitucional – mas uma segurança material e formal, de modo que os jurisdicionados possam pautar suas condutas confiando no regramento constitucional e infralegal, sem que sejam surpreendidos por uma atuação estatal fora dos parâmetros traçados pela segurança jurídica.

Assim é que o princípio da proporcionalidade assume importante papel, sobretudo quando se fala em majoração de impostos. Sobre o princípio em comento, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre o tema diversas vezes¹³⁰, valendo citar trecho da ementa do julgamento da medida cautelar na ADI 1063/DF, da lavra do Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 18/05/1994 e publicado em 27/04/2001, em lição ainda recente:

SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW E FUNÇÃO LEGISLATIVA:
A cláusula do *devido processo legal* - objeto de expressa proclamação pelo art. 5º, LIV, da Constituição - deve ser entendida, na abrangência de sua noção conceitual, não só sob o aspecto meramente formal, que impõe restrições de caráter ritual à atuação do Poder Público, mas, sobretudo, em sua dimensão material, que atua como decisivo obstáculo à edição de atos legislativos de conteúdo arbitrário. A essência do *substantive due process of law* reside na necessidade de proteger os direitos e as liberdades das pessoas contra qualquer

¹³⁰ ADI 2667. ADI 1407 MC. RE 1145279 AgR. ARE 915424 AgR. ADI 1063 MC.

modalidade de legislação que se revele opressiva ou destituída do necessário coeficiente de razoabilidade. Isso significa, dentro da perspectiva da extensão da teoria do desvio de poder ao plano das atividades legislativas do Estado, que este não dispõe da competência para legislar ilimitadamente, de forma imoderada e irresponsável, gerando, com o seu comportamento institucional, situações normativas de absoluta distorção e, até mesmo, de subversão dos fins que regem o desempenho da função estatal. O magistério doutrinário de CAIO TÁCITO. Observância, pelas normas legais impugnadas, da cláusula constitucional do *substantive due process of law*.¹³¹

Para o STF, pois, a cláusula do devido processo legal também deve ser observada em suas dimensões formal e material, impondo limites e eliminando excessos na atuação do Poder Público (Executivo) e na elaboração de atos legislativos com conteúdo arbitrário ou desarrazoado (Legislativo), vedando, assim, qualquer forma de atuação estatal que seja descomedida, seja pelo regular processo legislativo, seja pelos permissivos constitucionais de regulação tributária conferidos ao Chefe do Poder Executivo.

Sobre este tema, Leite Melo defende que o “aumento do ITBI (pela majoração da alíquota ou da base de cálculo) não pode ficar ao alvedrio da voracidade fiscal”, sustentando que o princípio da proporcionalidade deve ser aplicado para evitar expedientes tributários arbitrários ou irrazoáveis, afastando excessos por parte da administração tributária. Cita, como exemplo, a hipótese do Município aumentar substancialmente o valor venal dos imóveis sem que tal valorização tenha efetivamente ocorrido.¹³²

Ramos Mangieri entende não haver desproporcionalidade na atualização dos valores venais da planta genérica de um Município. Para ele, essa revisão não só é legal, como também obrigatória, pois que realiza o princípio da justiça fiscal, havendo desobediência ao princípio da proporcionalidade justamente quando o Município deixa o mapa de valores restar defasado. Defende o tributarista que “não é justo e nem tampouco razoável (proporcional) que um imóvel valioso seja menos onerado que um outro precário. Se o aumento é significativo é porque o valor do bem vem sendo subestimado há muito tempo”.¹³³

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1063/DF. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em 18.05.1994. Publicado em 27.04.2001.

¹³² MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 76-77.

¹³³ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 77.

Essa autora segue a segunda linha de pensamento. Isso porque o que se percebe, muitas vezes, é que o administrador municipal não atualiza a base de cálculo ou mesmo a alíquota de qualquer imposto que seja, eis que, dada a natureza do recolhimento, repercute direta e sensivelmente na população e seu orçamento, o que pode tornar o Chefe do Executivo um tanto impopular.

Essa omissão ou “não atuação”, principalmente em cidades menores, acaba perpetuando uma planta genérica dos valores dos imóveis extremamente defasada e distante da realidade do mercado, o que em nada contribui com a arrecadação fiscal e receita do Município.

Tal situação deixa de promover a Justiça Tributária e a própria distribuição de renda. O poder público deixa de arrecadar o que legalmente poderia, deixando de investir no bem-estar social dos munícipes, bem como torna desproporcional a tributação dos contribuintes de acordo com os valores reais dos imóveis, muitas vezes onerando quem mais precisaria dos recursos financeiros no bojo familiar – desaguando na necessidade do auxílio público – e desonerando – sem contraprestação – aqueles que poderiam contribuir.

Em homenagem ao princípio da proporcionalidade, a atualização da planta de valores dos imóveis de uma cidade – seja para fins de qual imposto for – deve ser feita de forma gradativa e paulatinamente, respeitando a realidade social e o momento histórico em que a sociedade se encontra (como, por exemplo, situação de pandemia), de modo a equilibrar a economia e o crescimento das cidades de forma sustentável.

Não se mostra razoável a ausência de atuação do Poder Público na correta e proporcional exação fiscal, de modo que a falta do recolhimento devido aos cofres municipais enseja responsabilidade do Prefeito.

Nos termos da Lei Complementar nº 101/2000¹³⁴, o orçamento público deve ser compatível com os programas, objetivos e metas traçadas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, devendo, inclusive, constar da Lei Orçamentária Anual reserva de contingência destinada ao atendimento de passivos e outros riscos e eventos fiscais imprevistos.

¹³⁴ BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília/DF, 4 de maio de 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 20.11.2022.

Assim, é dever da Administração Pública não só arrecadar o devido para que as políticas públicas possam ser realizadas, mas também formar um fundo de reserva para arcar com imprevistos passivos que podem acontecer. Uma cidade inteligente e sustentável não pode ficar à mercê do auxílio de outros entes políticos, mas deve encontrar dentro da sua dinâmica o necessário à sua manutenção.

A não atualização da planta de valores dos imóveis implica em verdadeira renúncia de receita, o que, nos termos do artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, para ser possível, deve ser acompanhada de estimativa do impacto orçamentário e financeiro, demonstrando-se que tal renúncia não afetará as metas de resultados fiscais previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, além de medidas de compensação, que podem se dar por elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Não é o que se vê na prática. A edilidade simplesmente não atualiza a base de cálculo tanto do IPTU quanto do ITBI sem muitas preocupações. Todavia, essa despreensão tem sido alvo do Ministério Público e essa situação tende a se alterar.

Como exemplo tem-se o Estado da Paraíba, onde em 2020 vários municípios, como Bananeiras, Serraria e Borborema celebraram Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) com o Ministério Público da Paraíba (MPPB) e se comprometeram a adotar uma série de medidas em relação à cobrança do IPTU.

Os TACs fazem parte do projeto estratégico “IPTU Legal”, que foi idealizado pelo Centro de Apoio Operacional às Promotorias de Justiça de Defesa do Patrimônio Público e que vem sendo implementado em todo o Estado para corrigir irregularidades, otimizar e dar mais eficiência à arrecadação desse imposto, fazendo com que os municípios obtenham recursos para financiar políticas públicas e ações em benefício da população local.¹³⁵

A medida é interessante e a decisão do Superior Tribunal de Justiça que será debatida mais adiante reforça essa necessidade de atualização da Planta de Valores, impondo ao Poder Público municipal o dever de reformar o seu Código Tributário para adequá-lo aos mandamentos constitucionais.

¹³⁵ Notícia veiculada no sítio eletrônico do Ministério Público do Estado da Paraíba. Disponível em: <<https://www.mppb.mp.br/index.php/36-noticias/patrimonio-publico/22852-municipios-celebram-tac-e-se-comprometem-a-melhorar-a-arrecadacao-do-iptu>>. Acesso em 20.11.2022.

2.4. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO ITBI

Tradicionalmente, a tributação da propriedade sempre foi uma das maiores receitas do Estado, porém hoje representa uma porcentagem pequena do total da arrecadação tributária, assumindo o imposto sobre a renda o protagonismo da arrecadação, se compararmos os diversos tributos que são pagos às três esferas políticas. Sendo assim, considerando os princípios e objetivos republicanos, torna-se fundamental determinar a importância e a função da tributação sobre a propriedade no Estado Democrático de Direito, especialmente sobre a sua função extrafiscal de promoção de políticas urbanas de desenvolvimento e sua ligação com os problemas sobre a forma do Estado Federado e a sua natureza de tributo local¹³⁶.

Isso porque o poder público pode, por exemplo, conceder isenções ou alíquotas diferenciadas a fim de incentivar (ou desincentivar) o crescimento e adensamento populacional e urbano em determinadas regiões, direcionando, por meio da tributação – como verdadeira ferramenta de política urbana –, o desenvolvimento da cidade de forma sustentável.

Essa organização e direcionamento acabam, em última análise, por concretizar a justiça fiscal, possibilitando que família mais carentes possam ter vida digna, com suas moradias regulares, mantendo o dinheiro no bojo familiar de quem mais precisa.

É salutar essa função extrafiscal que o tributo sobre a propriedade deve ter, devendo objetivar a efetivação de políticas públicas, de modo a fomentar a produção nacional, fortalecer e desenvolver a economia, e coibir práticas abusivas, como a subutilização da propriedade e o caráter especulativo.

Se por um lado, essa “nova concepção de propriedade imobiliária emergiu com base no paradigma das funções socioambientais de propriedade, na qual os valores de uso se impõem sobre os valores de troca”¹³⁷, por outro lado, a “tributação da propriedade apresenta como grande desvantagem a dificuldade na determinação da base de cálculo: dado que diversos elementos podem

¹³⁶ MIGUEL, Luciano Costa; LIMA, Lucas Azevedo de. *A função socioambiental do IPTU E DO ITR*. Piracicaba/SP: Cadernos de Direito, v. 12, n. 23, jul-dez., 2012, p. 335.

¹³⁷ MIGUEL, Luciano Costa; LIMA, Lucas Azevedo de. *A função socioambiental do IPTU E DO ITR*. Piracicaba/SP: Cadernos de Direito, v. 12, n. 23, jul-dez., 2012, p. 205.

influenciar o valor de um imóvel”¹³⁸, como as benfeitorias, seus acessórios, o desenvolvimento regional, a variação do valor venal etc.

É certo afirmarmos que a propriedade não se constitui apenas um direito fundamental, absolutamente garantido, mas gera diversas responsabilidades e deveres – tão fundamentais quanto o direito garantido – a fim de que função social – e, em última análise, a finalidade pública – seja concretizada.

Decorrente dos ideais do Iluminismo e da primeira geração de direitos advindos da Revolução Francesa, temos o direito à propriedade em destaque, com atenção especial à sua proteção de forma quase que absoluta. Com o tempo, por meio de inúmeros processos sociais, os direitos tidos como absolutos, tal qual o de propriedade, foram sendo ponderados com outros princípios e direitos tão importantes quanto, assumindo um caráter social ou finalístico, não se justificando mais por si só.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, garante no “caput” e no inciso XXII o direito fundamental à propriedade. *Prima facie*, parece ser o direito à propriedade absoluto, sendo dever do Estado garanti-lo, porém há que se fazer uma leitura de tal direito concatenado e ponderado a outros direitos fundamentais e princípios constitucionais.

O regime do direito à propriedade, pois, se aproxima de um regime de direito público, cujas relações decorrentes de tal direito são disciplinadas, em sua maior parte, pelo Código Civil.

O direito à propriedade consubstancia uma “relação intersubjetiva, sendo constituída não apenas por direitos subjetivos do proprietário, mas também por deveres. O *status* do proprietário, assim, apresenta-se como uma situação jurídica complexa”¹³⁹. Assim, a Constituição Federal garante o direito à propriedade no inciso XXII do artigo 5º e, logo na sequência, no inciso XXIII, o mandamento constitucional é de que a propriedade deve atender a sua função social.

¹³⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 336.

¹³⁹ MEDINA, José Miguel Garcia. *Constituição comentada: com jurisprudência selecionada do STF e de outros Tribunais*. 5ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 133.

Dessa forma, fica claro que o direito à propriedade é garantido e recebe maior proteção quando cumpre a sua função social, aferida em razão da destinação positiva que se dá ao objeto e aceitação social.

A aferição real do cumprimento efetivo da função social não é apriorística e exige juízo de valor em cada caso concreto, sendo certo que a previsão constitucional “envolve a proteção à propriedade privada (o que é manifestação do direito fundamental à liberdade), mas também a sujeição da propriedade privada a uma destinação social”¹⁴⁰.

A tributação, por natureza, sobre a propriedade, no ordenamento pátrio brasileiro é o IPTU para os imóveis urbanos, e o ITR para os rurais. Todavia, se considerarmos que a aquisição da propriedade, exceto nos casos de aquisição originária – como a usucapião e a desapropriação, por exemplo –, decorre de uma transmissão, pelo sistema do título e modo, chegaremos à conclusão de que o ITBI, que incide sobre a transferência onerosa do imóvel, também deve seguir essa linha de destinação social, tanto no seu aspecto fiscal, quanto no extrafiscal.

A tributação incidente sobre a relação jurídica de transmissão de um patrimônio deve atender tanto à função social da propriedade, bem como regular as relações normais e sadias do mercado imobiliário, promovendo uma justa tributação de acordo com o imóvel que está sendo transacionado – levando-se em conta seu tamanho, localização, potencial construtivo etc. –, garantindo que a receita que irá integrar os cofres municipais seja revertida para o bem-estar da população da cidade.

Fazendo um paralelo entre os tributos que levam em conta a propriedade, seja realizando o fato gerador da propriedade em si (IPTU) ou a transmissão dela (ITBI), nota-se que os elementos considerados pelos Municípios que utilizam pautas diferenciadas para os dois impostos também são diversos, ou, conforme exarado em decisão do STJ (Capítulo 4), a forma de apuração do valor venal é que diferente.

O fisco paulistano, por exemplo, considera na mensuração do metro quadrado de construção e de terreno, para estabelecer a base de cálculo para fins de IPTU, elementos como preços correntes das transações e das ofertas à

¹⁴⁰ MEDINA, José Miguel Garcia. *Constituição comentada*: com jurisprudência selecionada do STF e de outros Tribunais. 5ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 133.

venda no mercado imobiliário, custos de reprodução, locações correntes, características da região em que se situa o imóvel, e outros dados informativos tecnicamente reconhecidos, definindo os valores médios dos imóveis por quadras, quarteirões, logradouros ou regiões determinadas, e também de acordo com cada um dos padrões previstos para os tipos de edificação indicados na Lei Municipal nº 10.235/86¹⁴¹, relativamente às construções. Não considera, pois, a administração tributária da capital de São Paulo, na determinação do valor venal, o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade e nem as vinculações restritivas do direito de propriedade e o estado de comunhão.

Dispondo de maneira um tanto mais sucinta com relação ao ITBI, o Decreto Municipal paulistano nº 55.196/2014¹⁴², que regulamenta a lei local que dispõe sobre o ITBI, já mencionada, se limita a dizer que a base de cálculo é o valor venal dos bens e direitos transmitidos, considerado tal valor venal como o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista em condições normais de mercado. Na tentativa de estabelecer uma margem definida de possíveis interpretações acerca do valor base, o regulamento determina que serão consideradas benfeitorias e construções – exceto as realizadas pelo adquirente, desde que fique comprovado tal fato à administração tributária –, e não serão abatidas quaisquer dívidas pendentes sobre o imóvel.

Diferentemente do que dispõe para a fixação do IPTU, a legislação sobre o ITBI investe a Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico do poder e competência para elaborar uma pauta – e mantê-la atualizada – dos valores venais dos imóveis cadastrados. É o que se denomina de “valor venal de referência”.

¹⁴¹ SÃO PAULO (Capital). Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a forma de apuração do valor venal de imóveis, para efeito de lançamento dos Impostos sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, concede descontos sobre os valores venais dos imóveis sujeitos à incidência desses impostos, no exercício de 1987, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-10235-1986.pdf>>. Acesso em 07.09.2022.

¹⁴² SÃO PAULO (Capital). Decreto nº 55.196, de 11 de junho de 2014. Aprova o Regulamento do 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 à sua aquisição – ITBI-IV. Disponível em: <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-55196-de-11-de-junho-de-2014/>>. Acesso em 07.09.2022.

A opção paulistana foi manter, para fins de apuração do IPTU, o “valor venal” verificado conforme os critérios legais já mencionados, e, paralelamente, uma pauta de acordo com os valores efetivamente praticados no município nas transações imobiliárias: o “valor venal de referência”.

Não se olvide que aos particulares, negociantes dos direitos, em realização do princípio da autonomia privada – ou autonomia solidária como se defende atualmente¹⁴³ – compete estabelecer e declarar o valor da transação, o preço do bem ou direito que está sendo transmitido, porém, a quem compete dizer qual é o valor de mercado: contribuinte ou poder público? E mais, será que as partes podem se valer desse expediente declaratório quando, na verdade, existe uma evasão fiscal?

Em que pese a discussão acerca da base de cálculo do ITBI ser o valor venal – sendo este o valor de mercado – ou o valor da transmissão efetiva, o fato é que não podem os particulares se valerem da autonomia privada em abuso de direito, simulando negócios quanto aos valores declarados, violando a boa-fé e elidindo-se da devida tributação em franco prejuízo ao erário.

Dessa forma, as partes são livres para estabelecerem e acordarem o valor pelo qual um bem imóvel está sendo alienado, porém, cabe à administração tributária fiscalizar a correção de tal declaração.

Nada impede, é claro, que uma determinada pessoa, motivada por uma infinidade de fatores, como necessidade de dinheiro, afetividade com o adquirente, questões emocionais relacionadas com a manutenção do imóvel, discussões familiares, divergências na administração da herança etc., pode resolver alienar um bem por valor muito inferior ao de mercado, e isso não é proibido.

Contudo, essa situação é mais rara, sendo mais comum que as partes desejem, na verdade, pagar menos impostos, declarando um valor muito abaixo do que realmente está sendo negociado, o que impacta diretamente em diversos tributos, de competência de mais de um ente político, como o ITBI (para o

¹⁴³ HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. *Contrato: estrutura milenar de fundação do direito privado*. Trabalho apresentado no 5º Seminário de Estudos sobre o Novo Código Civil, promovido pela Escola Judicial Des. Edésio Fernandes e pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais em Uberlândia/MG, em 23 de agosto de 2002, p. 127-138. Disponível em: <file:///C:/Users/marin/Downloads/67537-Texto%20do%20artigo-88959-1-10-20131125.pdf>. Acesso em 07.09.2022.

adquirente), o imposto sobre a renda (para alienante e adquirente), o ganho de capital (para o alienante) etc., podendo ensejar, ademais, a investigação do COAF quando houver indícios de lavagem de capitais.

Assim, fica evidente que compete ao poder público a fiscalização e a imposição de limites ou regras restritivas, que limitem a atuação do particular. Para regular situações que alcançam jurisdicionados indeterminados, a solução é uma generalização que seja capaz de atender – senão de forma justa, ao menos o menos injusta possível – todas as situações: o caso de quem realmente está alienando o imóvel por valor abaixo do mercado, imbuído de fatores motivantes reais; a situação de quem está declarando falsamente um valor, a fim de recolher a menor para os cofres públicos; a prática de lavagem de capitais e financiamento de organizações criminosas.

A tributação do ITBI, portanto, deixa de ter um papel meramente arrecadatório ou fiscal. Para além de ser extrafiscal, direcionando o crescimento da cidade, contribuindo com a distribuição de renda e estimulando o mercado imobiliário, pode ser capaz de coibir práticas ilícitas e criminosas.

Existe uma diferença das cargas econômicas do IPTU e do ITBI, de acordo com os princípios e valores que buscam garantir e proteger. Assim, o IPTU deve obedecer ao mapeamento geral da cidade, levando-se em consideração que o imposto sobre a propriedade não pode ser elevado de tal modo que inviabilize ou emule o próprio direito constitucionalmente assegurado e necessário a uma vida digna. Já o ITBI possui caráter negocial, incidente quando existe uma transação onerosa, facultativa, ligada ao cenário mercadológico imobiliário.

O fato é que ambos são de suma importância para o desenvolvimento social e econômico do país. Pesquisa recente demonstra que em doze anos (de janeiro de 2010 a novembro de 2021), foram arrecadados no Brasil, segundo a fiscalização exercida pelos cartórios brasileiros, R\$128.877.038.374,94 à título de ITBI, R\$423.861.746.932,06 referente a IPTU, e R\$13.574.621.106,64 de ITR.¹⁴⁴

¹⁴⁴ Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR). Cartório em Números 3ª edição. Infographya Comunicação, 2021, p.10. Disponível em: <https://anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2021/12/Anoreg_BR-Cart%C3%B3rios-em-N%C3%BAmeros-2021-3%C2%AA-Edi%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em 01.10.2022.

Assim, dado o caráter econômico do ITBI, perfeitamente possível que o município estabeleça de forma prévia e baseada em critérios objetivos e imparciais uma pauta ou planilha dos valores que os imóveis possuem na situação normal de mercado que, de fato, é praticada na localidade.

Esse expediente coíbe abusos por parte dos particulares e garante um tratamento isonômico e imparcial, bem como concretiza o princípio da capacidade contributiva. É a generalização necessária para a saúde do desenvolvimento urbano.

Para que, de outra banda, não haja excessos por parte do fisco municipal, um sistema de contrapeso que se apresenta como uma possível solução para que não haja ilegalidade ou abuso do poder, é a participação popular na formação da base que irá alimentar a planilha dos valores reais de mercado.

Não à toa, a legislação paulistana determina que a pauta do valor venal de referência será elaborada e mantida com base em pesquisa e coleta amostral permanente dos preços correntes das transações e das ofertas à venda do mercado imobiliário, inclusive com a participação da sociedade, representada no Conselho Municipal de Valores Imobiliários.

Sendo assim, visto que a grande questão na definição ou quantificação da base de cálculo do ITBI reside no valor venal, e considerando as discussões sobre a possibilidade de se elaborar uma pauta específica de valores de mercado para a incidência de tal imposto, analisar-se-á no próximo capítulo a sistemática do valor venal de referência e a prática adotada por alguns municípios no Estado de São Paulo, especialmente pela Capital.

3. A BASE DE CÁLCULO E O VALOR VENAL DE REFERÊNCIA

Aqui reside uma das – para não dizer “a” – maiores discussões e polêmicas acerca do imposto estudado. Isso porque a base de cálculo em que incidirá a alíquota legalmente prevista na legislação municipal é o cerne do presente estudo: valor venal ou valor venal de referência? Valor da pauta ou valor real de mercado?

3.1. A BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo, nas palavras da especialista em direito imobiliária Maria Eugênia Chiampi Cortez, “é elemento essencial das obrigações tributárias, pois é critério quantitativo que informa ao contribuinte qual a quantidade de dinheiro a ser pago uma vez ocorrido o fato gerador descrito na lei”¹⁴⁵.

Assim, necessário que se defina um critério objetivo para a mensuração da base de cálculo, pois é sobre ela que a alíquota do imposto irá incidir, tendo impacto direto no patrimônio do contribuinte.

Aduz a tributarista Misabel Derzi que a definição de valor atribuído à base de cálculo é o melhor critério a ser adotado, pois permite o cálculo preciso do *quantum debeatur*, atendendo à legalidade e satisfazendo o princípio da capacidade contributiva, e continua:

É a base de cálculo que dá a exata dimensão da hipótese tributária, estabelecendo a correlação necessária entre o fato descrito na norma como pressuposto e a prestação tributária, a qual, como é sabido, tem cunho essencialmente patrimonial.¹⁴⁶

Em análise do CTN e da CF/88, fica claro que o ITBI incide sobre a transmissão *inter vivos* onerosa da propriedade, domínio útil e demais direitos reais – exceto os de garantia – sobre imóveis, seja por natureza ou acessão física, bem como sobre a cessão de direitos relativos à sua aquisição, tendo como base de cálculo o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

¹⁴⁵ CORTEZ, Maria Eugênia Chiampi. *A controvérsia sobre a base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens imóveis ITBI no município de São Paulo*. Artigo apresentado como trabalho de conclusão de curso no Programa de Pós-Graduação em Direito *lato sensu* da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGVlaw). Publicado em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-edilicias/299068>>. Acesso em 14.09.2022, p. 7.

¹⁴⁶ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 959.

O artigo 38 do CTN define que a base de cálculo do ITBI é o “valor venal” dos bens ou direitos transmitidos. Mas o que seria exatamente esse valor venal?

Como alerta Franca Junior, a primeira análise que o intérprete pode fazer acerca da expressão “valor venal” é que este seria o valor de venda, ou seja, o valor atribuído ao negócio, presumindo-se (de modo relativo) que o bem está sendo transmitido pelo valor de mercado, todavia, nem sempre isso é o que realmente ocorre na situação concreta.¹⁴⁷

Para Mangieri, o “valor venal não é o preço acordado entre as partes, como alguns pensam, mas o valor de venda do bem ou direito em condições normais, isto é, o valor de mercado que a coisa alcançaria se fosse colocada à venda”¹⁴⁸. Por tal motivo, defende o tributarista que a base tributável utilizada pelo Município para fins de ITBI não se vincula à planta genérica de valores da cidade, utilizada, em regra, para fins de IPTU.¹⁴⁹

Esta autora concorda com essa segunda linha de pensamento, sobretudo porque o “preço” de um bem pode ser formado por fatores internos e externos, objetivos e subjetivos, constituindo uma gama sem fim de variáveis. Já o “valor” do bem, sendo ele venal acompanha a dinâmica do mercado imobiliário, independentemente de subjetivismos individualmente considerados.

O significado da palavra “venal” no dicionário MICHAELIS consiste em: “1 Relativo a venda. 2 Que pode ser vendido. 3 Exposto à venda. 4 FIG Que se deixa corromper por dinheiro; corrupto”¹⁵⁰.

O valor venal, que corresponde ao valor de mercado (valor de venda em condições normais), é definido pela lei da oferta e procura, resulta da valorização de um bairro ocasionada pela existência de um sistema viário eficiente; de praças e áreas de lazer; proximidade a hospitais, escolas e centros comerciais; bem como influenciado por tempos de crise, inflação, recessão etc.

Dentro de um mesmo empreendimento imobiliário existem outros componentes que formam as variáveis que vão determinar a diferença do valor

¹⁴⁷ FRANCA JUNIOR, Dilson José. *Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias*. Revista Tributária e de Finanças Públicas RTrib, v. 147, ano 28. Publicado em 10.08.2021, p. 67-94, p. 77.

¹⁴⁸ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 215.

¹⁴⁹ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 216.

¹⁵⁰ Disponível em: <<https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=venal>>. Acesso em 20.11.2022.

mercadológico de cada unidade, por exemplo o aumento do valor de um apartamento localizado em pavimento alto (fator ligado à “privacidade, segurança e a maior probabilidade de vista panorâmica”¹⁵¹), e a depreciação em razão do prédio possuir muitas torres ou unidades (“quanto menor for o número de pessoas residindo em um condomínio, maior é a privacidade do local e vice-versa. Representa a exclusividade do imóvel como produto”¹⁵²).

Pois bem. Adotando-se um viés de literalidade do CTN, percebe-se que o artigo 35 deixa claro que a “transmissão” constitui o *fato gerador* do ITBI, enquanto o “valor venal” consiste na *base de cálculo* desse imposto, conforme dispõe o artigo 38.

Em que pese haver tal dissociação, muitos Municípios, sobretudo os menores que não possuem um aparelhamento de fiscalização tributária robusto e organizado, utilizam a mesma planta ou “pauta” do IPTU para fins de ITBI, servindo tais valores como o mínimo a ser utilizado no caso concreto, pois se o valor declarado do negócio for maior, então é sobre ele que incidirá a alíquota.

Infelizmente, grande parte desses Municípios, justamente sob o pretexto da ausência de ferramentas adequadas à fiscalização e tributação, utiliza o parâmetro da planta genérica de valores do IPTU para fins do ITBI como manobra política, no intuito de evitar a impopularidade e como um trunfo de propaganda eleitoral.

Quanto à desnecessidade de correspondência entre as bases de cálculo do ITBI e IPTU, o STJ já pacificou que não têm que ser, necessariamente, as mesmas:

TRIBUTÁRIO. ITBI. BASE DE CÁLCULO. VALOR VENAL DO IMÓVEL. APURAÇÃO DISSOCIADA DO VALOR APURADO PELA MUNICIPALIDADE PARA COBRANÇA DE IPTU. POSSIBILIDADE.

1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, o Fisco não está obrigado a utilizar o mesmo valor apurado pelo Município quando da apuração do valor venal do imóvel para o cálculo do IPTU, podendo arbitrar o seu valor nos termos do art. 148 do CTN.

2. In casu, não há modificação na base de cálculo do ITBI ou do IPTU, pois ambos têm como base de cálculo o valor venal do imóvel, o que difere é a **forma** de apuração desse valor, possibilitando a diferença

¹⁵¹ AVILA, Fábio Menezes. *Regressão linear múltipla: ferramenta utilizada na determinação do valor de mercado de imóveis*. Trabalho de Diplomação apresentado à Escola de Engenharia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010, p. 78.

¹⁵² *Ibidem*.

numérica.

Agravo regimental improvido. (**grifo nosso**)¹⁵³

Interessante o teor de tal julgado ao dispor que o que difere a base de cálculo do ITBI e do IPTU – eis que ambos levam em consideração o valor venal do imóvel – é a *forma* de apuração desse valor venal, possibilitando que haja diferença no valor total de cada um.

Conforme explica Mangieri, para o IPTU tem prevalecido a Planta Genérica de Valores (PGV) em praticamente todos os municípios do Brasil, enquanto para o ITBI, muitas Prefeituras têm adotado outra planta, que prevê valores de mercado dos imóveis, o que tem proporcionado um aumento na arrecadação.¹⁵⁴

Bárbara de Macedo Pellicieri, sobre a PGV, aduz:

Como o valor venal é variável levando em consideração diversos fatores como as benfeitorias realizadas, as obras públicas realizadas nas intermediações, o mercado imobiliário, sua mensuração concreta é feita por meio de ato administrativo em concreto, denominada de Plantas Genéricas de Valores (PGV).¹⁵⁵

Franciso Mangieri ressalta, ainda, que com relação ao elemento quantitativo do ITBI restou evidenciado em decisões do STJ que a base de cálculo do imposto em questão é o valor de mercado do bem transmitido e não o valor real da transação.¹⁵⁶

Nesse sentido, recentemente o STJ confirmou no julgamento do REsp. 1.937.821, sob o rito de recursos especiais repetitivos (Tema 1.113), que a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculado à base de tributação do IPTU, debate este que será enfrentado mais adiante.

No Município de São Paulo, por exemplo, a legislação local (Lei Municipal nº 11.154/91¹⁵⁷) prevê que a base de cálculo do ITBI é o valor venal do bem

¹⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 36.740/RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgado em 25.10.2011. Publicado em 22.11.2011.

¹⁵⁴ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 216.

¹⁵⁵ PELLICIERI, Bárbara de Macedo. *A base de cálculo de IPTU e o princípio da capacidade contributiva*. Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo/SP, 2021, p. 26. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/30462/BARBARA%20DE%20MACEDO%20PELLICIERI%20_751976_assignsubmission_file_TCC%20-%20B%3a1rbara%20de%20Macedo%20Pellicieri.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 01.10.2022.

¹⁵⁶ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 216.

¹⁵⁷ SÃO PAULO (Capital). Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão “inter vivos”, a qualquer título por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza

transmitido, sendo considerado o valor pelo qual o bem seria negociado à vista em condições normais de mercado, o que fundamenta a prática paulistana de manter uma pauta paralela dos valores venais atualizados dos imóveis cadastrados, sob a coordenação da Secretaria Municipal de Finanças.

Elizabeth Carrazza, analisando o pensamento de Aliomar Baleeiro, conclui que o valor venal corresponde ao valor do imóvel submetido a uma operação de venda e compra à vista, conforme condições normais de mercado.¹⁵⁸

Assim, a doutrina tem entendido em sua maioria que o valor venal é o valor de mercado. Mangieri ainda defende essa tese mesmo quando o STJ se refere à base de cálculo do ITBI como sendo o valor de mercado ou o valor da transmissão:

Alguns julgados do STJ se referem à base de cálculo do ITBI como sendo alternativamente o *valor real da transmissão ou valor de mercado*, o que tem levado alguns intérpretes a entenderem que prevalece o valor real acordado entre as partes. Ledo engano. Na verdade, quando o STJ fala em *valor real da transmissão*, apenas o faz para melhor adjetivar o sentido de *valor de mercado*, isto é, aquele valor que um determinado bem alcança numa compra e venda em condições normais. Em outras palavras, *valor de mercado* é justamente o preço acordado entre as partes, pelo menos na maioria dos casos. Ora, é muito raro alguém vender um imóvel por um preço bem abaixo do mercado. Daí a expressão utilizada pelo STJ em alguns dos seus julgados.¹⁵⁹

Enquanto para Mangieri a conceituação decorre de maneira cristalina da exegese do artigo 38 do CTN, para Melo o mesmo dispositivo deve ser interpretado no aspecto material da sua hipótese de incidência, ou seja, a “transmissão”¹⁶⁰, asseverando o seguinte:

A base de cálculo do ITBI deve necessariamente se alinhar com esta materialidade, ou seja, para fins de fixação da base de cálculo da SISA, o valor venal deve estar atrelado ao valor da *transmissão* realizada. (...) houve essa conexão ou correlação entre a base de cálculo e a materialidade do imposto, de tal forma que o valor venal do imóvel,

ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, e dá outras providências. São Paulo/SP, 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/leis/L11154.pdf>>. Acesso em 07.09.2022.

¹⁵⁸ CARRAZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 175.

¹⁵⁹ CARRAZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 217.

¹⁶⁰ CARRAZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 221.

para fins de ITBI deve ser o *valor da transação imobiliária*, o valor ou preço que as partes *livremente* fixaram entre si.¹⁶¹

Defende o tributarista, portanto, que a base de cálculo do ITBI deve ser a efetiva transmissão do bem ou direito, ou seja, o montante pelo qual o fato gerador efetivamente foi praticado.

Leite Melo aduz que para se quantificar o elemento material do imposto, sendo tal materialidade a “*transmissão onerosa de direitos, apenas o valor realmente transmitido* pode servir de base para este imposto”¹⁶².

Desta feita, percebe-se que a segunda corrente doutrinária não admite que o imposto sobre transmissão de bem imóvel possa ter como base de cálculo o valor de mercado do bem, ou o valor de venda que o imóvel alcançaria em condições normais mercadológicas.

Para tal vertente, o valor venal somente tem serventia para a formação da base de cálculo do IPTU, já que este é um imposto sobre a propriedade imobiliária urbana, enquanto o ITBI é um imposto sobre a transmissão, importando, pois, saber o valor da transação pela qual o bem foi efetivamente transmitido.

Essa argumentativa fornece subsídios para se questionar a prática municipal de se calcular o ITBI utilizando-se uma base de cálculo diferente do valor efetivamente transacionado pelas partes, o que também foi objeto do Tema 1.113 acima mencionado e ao qual retornaremos mais adiante, tendo o STJ firmado a tese de que o valor de transação declarado pelo contribuinte goza de presunção de que condiz com o valor de mercado, possuindo o fisco municipal processo administrativo competente para ilidir o valor declarado.

Em análise crítica, Leite Melo:

Aliás, é no mínimo *curioso*, ou *imoral* mesmo (!), perceber que as legislações municipais do ITBI, ao mesmo tempo em que fixam e vinculam a base mínima do ITBI com a do valor do IPTU, também preveem a prevalência do valor *real*, quando este se demonstrar superior àquele fixado para fins de IPTU. Em outras palavras, na visão destes Fiscos Municipais, a base de cálculo do ITBI somente corresponderá àquele da *efetiva* transmissão quando este for mais benéfico o Município e prejudicial ao contribuinte, jogando, no lixo, os princípios constitucionais da moralidade administrativa e da igualdade

¹⁶¹ CARRAZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade – igualdade e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 221.

¹⁶² MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 221.

e, principalmente, o conceito de Estado de Direito, estampado logo no art. 1º da Constituição Federal.¹⁶³

É uma questão bastante complexa. De um lado, o valor informado como da transação efetiva deve ser considerado pelo Fisco para fins de ITBI. De outro, deve existir um meio hábil e objetivo de se coibir práticas abusivas pelos contribuintes que, ao declararem valores muito aquém do valor real do negócio, sonegam o devido recolhimento tributário e prejudicam toda a coletividade.

De todo modo, se analisarmos a questão sem subjetivismos e paixões, não se pode negar que, adotando a primeira corrente – que defende ser o valor venal o valor de mercado do bem – ou a segunda corrente – que apregoa ser o valor venal o valor da efetiva transmissão do bem – o fato é que se parte do pressuposto de que o contribuinte está declarando o valor real, seja do bem, seja do negócio, o que, dada a carga tributária do país e a educação econômica dos brasileiros, sabe-se que nem sempre corresponde à realidade.

Em uma dimensão fática ideal, onde o contribuinte declara o valor de mercado do bem pelo qual está efetivamente transacionando o bem, o fisco recolhe exatamente o que é chancelado legal e constitucionalmente, e não há que se falar em pautas paralelas, havendo uma tributação proporcional e que promove a distribuição equânime de renda, e a justiça tributária é concretizada.

Contudo, na prática tabelioa desta autora, percebe-se uma realidade em que grande parte das pessoas busca pagar o quanto menos possível de impostos e demais tributos, o que as motiva a praticar, muitas vezes, atos simulados, como, por exemplo, uma doação ao invés de uma venda e compra, quando o valor do bem está dentro da janela de isenção do ITCMD – que no Estado de São Paulo corresponde ao valor de 2.500 UFESP¹⁶⁴ (atualmente R\$79.925,00¹⁶⁵).

Infelizmente, as implicações de tais manobras não são consideradas pelas partes, como, por exemplo, a questão da comunicação do patrimônio entre os

¹⁶³ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 222.

¹⁶⁴ SÃO PAULO. Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html#:~:text=Artigo%201%C2%BA%20%2D%20Fica%20institu%C3%ADdo%20o,C onstitucional%20n%C2%BA%203%2C%20de%201993.>>>. Acesso em 20.11.2022.

¹⁶⁵ Cf. valor da UFESP: <<https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Indices.aspx>>. Acesso em 20.11.2022.

cônjuges, do adiantamento de legítima que é presumido nas operações de doação, implicações nas declarações do imposto de renda, dentre outras consequências, sendo a mais grave delas a própria nulidade do ato, eis que eivado de vício social insanável.

Formalmente se declara o mínimo possível (sobretudo nos municípios pequenos os valores venais satisfazem o requisito da isenção do ITCMD), mas materialmente se transaciona um valor consideravelmente maior, e toda a coletividade acaba sofrendo as consequências desse ato.

Essa prática não realiza a justiça tributária, não concretiza a distribuição de renda, prejudica o erário e pode trazer consequências outras ao contribuinte sonegador, como, por exemplo, a atuação do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF). Esse cenário justificaria, então, o aumento dos valores da planta genérica utilizada para o IPTU e, conseqüentemente para o ITBI? Sendo o IPTU imposto ligado à propriedade, afeto diretamente à moradia digna e função social, estaria o Município autorizado a elaborar uma pauta paralela para fins de ITBI, sem majorar a base de cálculo do IPTU?

São essas questões que se propõe a pensar para que haja verdadeiro equilíbrio entre o interesse público e o privado.

Embora não seja o escopo do presente trabalho, mas apenas para ilustrar que o imposto que ora se estuda merece especial atenção diante da correlação estreita com o mercado imobiliário, e que as discussões a seu respeito não residem apenas em sua base de cálculo, o Supremo Tribunal Federal, no ano passado, ao julgar o Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.294.969, oriundo de São Paulo, que tratava da incidência de ITBI sobre cessão de direitos relativos a compromisso de venda e compra, fixou a tese com repercussão geral de que “o fato gerador do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o registro”¹⁶⁶.

O STF estava tratando da suposta ilegalidade de cobrança do ITBI tendo como fato gerador a cessão de direitos decorrentes de compromisso de venda e compra – e se legal, o momento de seu recolhimento, eis que o artigo 156, II, da

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 1.294.969/SP (Tema 1124). Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília/DF. Plenário encerrado em 12/02/2021, DJe: 19/02/2021.

CF não vincula ao registro –, tendo a Suprema Corte considerado que a decisão do TJSP estava de acordo com a jurisprudência do STF e que o fato gerador do ITBI ocorre com a transferência imobiliária, o que se efetiva com o registro no cartório. O Município de São Paulo interpôs embargos de declaração alegando que a jurisprudência trata, em verdade, apenas da transmissão da propriedade, e sendo o compromisso um negócio intermediário não estaria sujeito a registro para a incidência do imposto.

Ocorre que, com base nessa decisão, alguns juristas passaram a defender que nem o Tabelião e nem o Oficial de Registro de Imóveis tinham que fiscalizar o recolhimento antecipado do ITBI, ainda que houvesse previsão legislativa local, pois a efetiva transmissão imobiliária e momento do recolhimento seria com o registro.

No caso de São Paulo, o Conselho Superior da Magistratura se manifestou no sentido de que os registradores deveriam continuar observando o recolhimento tributário de forma antecipada, porque o momento em que o registro é efetivamente realizado retroage à data da prenotação, então neste momento – em que o título é apresentado a registro – o ITBI já tem que estar recolhido.

Vale a pena a leitura do seguinte trecho:

Relevante destacar, ainda, que, nos termos do art. 289 da Lei n.º 6.015/73, incumbe ao oficial de registro a rigorosa fiscalização do pagamento dos impostos devidos por força dos atos que lhe forem apresentados em razão do ofício, o que vem corroborado pelos itens 117 e 117.1, do Capítulo XX, Tomo II, das NSCGJ: (...)

Fixada, assim, esta premissa, não se sustenta a alegação da apelante no sentido de que a transmissão do imóvel, para fins de caracterização do fato gerador do imposto, somente se realiza com a transferência da propriedade do Registro de Imóveis.

Uma vez protocolizado o título compete ao registrador, em observância ao disposto na Lei de Registros Públicos, fazer seu exame, qualificação e devolução, com exigências ou registro, no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data em que ingressou na serventia, ou de 10 (dez) dias, se o título for apresentado em documento eletrônico estruturado em XML (Extensible Markup Language), com especificações definidas por portaria da Corregedoria Geral da Justiça (NSCGJ, Capítulo XX, item 41 e subitem 41.1).

E, o art. 1.246 do Código Civil dispõe que o registro é eficaz desde o momento em que se apresentar o título ao Oficial de Registro, e este o prenotar no protocolo.¹⁶⁷ (grifo nosso)

Parece bastante lógico que assim o seja, pois do contrário, poder-se-ia questionar o seguinte: uma vez registrado o título translativo, haveria um modo seguro e eficaz para obrigar o adquirente ao recolhimento do imposto? A resposta parece ser negativa, assim como os desdobramentos catastróficos.

Além da necessidade de o ITBI já estar recolhido quando do protocolo no Registro de Imóveis, nos casos em que já esteja recolhido no momento da lavratura – como muitas leis municipais assim exigem¹⁶⁸ – e, no momento do registro, se verificar que o valor venal foi modificado pela municipalidade (aumentou, por exemplo), não deve o Oficial exigir recolhimento complementar, afinal houve observância da legislação local sobre o recolhimento no momento da lavratura da escritura, sendo nesse sentido o entendimento atual do CSMSP:

REGISTRO DE IMÓVEIS. Dúvida. Negativa de registro de Escritura de Compra e Venda. Transmissão de bem imóvel. ITBI. Base de cálculo. Imposto recolhido ao tempo da lavratura da escritura conforme as informações fiscais e guia de arrecadação obtidas junto ao próprio ente tributante. Modificação do valor venal constatada pelo Oficial de Registro de Imóveis dias após a lavratura da escritura que não autoriza a exigência de pagamento da diferença. Ainda que justificável a diligência do Oficial de Registro pela razoável diferença de valores e para ver afastada sua responsabilidade pessoal pelo pagamento do tributo (art. 289 da Lei nº 6.015/73, do art. 30, XI, da Lei nº 8.935/94, do art. 134, VI, do Código Tributário Nacional e dos arts. 163 e 176 do Decreto Municipal 59.579/2020), na espécie, a exigência não tem cabimento. Ao ente tributante é que cabe a revisão do lançamento, nos termos do art. 149, parágrafo único do Código Tributário Nacional. **Precedente vinculante (Recurso Extraordinário com Agravo n. 1.294.969/SP – Tema n. 1124) que definiu a ocorrência do fato gerador do ITBI como sendo o registro não implica exigir complementação de valores para o caso de recolhimento antecipado do tributo e realizado com base nos dados e montantes a recolher fornecidos oficialmente pela entidade tributante.** Óbice ao prosseguimento do requerimento afastado. Dúvida improcedente. Apelo provido.¹⁶⁹ (grifo nosso)

Com relação ao momento em que o ITBI deve estar recolhido, diante do vislumbre de instabilidade e possível caos que a decisão do Tema 1124 poderia

¹⁶⁷ SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível nº 1034018-81.2020.8.26.0114. São Paulo/SP. Julgado em 17/09/2021. Publicado em 06/12/2021.

¹⁶⁸ Araçatuba (Lei Complementar nº 50 de 18.12.1997); Campinas (Lei nº 12.392 de 20.10.2005); Limeira (Lei nº 2.153 de 13.01.1989); Marília (Lei Complementar nº 889 de 20.12.2019); Guarulhos (Lei nº 3.415 de 29.12.1988); Pirassununga (Lei Complementar nº 81 de 28.12.2007).

¹⁶⁹ SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível nº 1093315-27.2021.8.26.0100. São Paulo/SP. Julgado em 11/02/2022. Publicado em 12.05.2022.

causar, bem como porque a decisão não enfrentou toda a questão de mérito de modo mais aprofundado, o Plenário do STF, em sessão virtual encerrada em 26 de agosto de 2022, por maioria de votos, acolheu os embargos de declaração do Município de São Paulo no ARE 1294969 para reconhecer a existência de matéria constitucional e de sua repercussão geral, sem, no entanto, reafirmar jurisprudência, e com isso vai rediscutir o mérito da controvérsia, o que, até o encerramento do presente trabalho, ainda não havia ocorrido.

Com relação à responsabilidade dos notários e registradores insta comentar, ainda que brevemente, sobre sua responsabilidade tributária, prevista tanto no CTN (artigo 134), quando na Lei 8.935/94 (artigo 30, inciso XI) e Lei 6.015/73 (artigo 289).

Dispõe o inciso VI do artigo 134 do CTN:

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;

O inciso XI do artigo 30 da Lei 8.935/94¹⁷⁰, impõe como dever:

Art. 30. São deveres dos notários e dos oficiais de registro:

(...)

XI - fiscalizar o recolhimento dos impostos incidentes sobre os atos que devem praticar;

E o artigo 289 da Lei de Registros Públicos¹⁷¹:

Art. 289. No exercício de suas funções, cumpre aos oficiais de registro fazer rigorosa fiscalização do pagamento dos impostos devidos por força dos atos que lhes forem apresentados em razão do ofício.

Ainda que o tabelião seja o primeiro delegatário que terá contato com as partes e o valor do negócio, considerando o preceito de que o fato gerador do ITBI se dá com o registro, o tabelião seria um terceiro completamente alheio à

¹⁷⁰ BRASIL. Lei Federal nº 8.935, de 18 de novembro de 1994. Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. (Lei dos cartórios). Brasília/DF, 18 de novembro de 1994. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8935.htm>. Acesso em 20.11.2022.

¹⁷¹ BRASIL. Lei Federal nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Brasília/DF, 31 de dezembro de 1973. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6015compilada.htm>. Acesso em 20.11.2022.

relação e ao fato gerador, não podendo ser-lhe atribuída qualquer responsabilidade tributária.¹⁷²

Sobre este tema da responsabilidade tributária, em linhas gerais, importante ressaltar que o artigo mencionado exige a presença de dois requisitos: a impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte e a vinculação direta do terceiro responsável com o fato gerador.

Na verdade, “o texto do dispositivo sob exame refere-se à responsabilidade subsidiária, pois a solidária não comporta benefício de ordem, por expressa determinação contida no parágrafo único do art. 124 do CTN”¹⁷³. Esta parece ser a interpretação mais adequada.

Não se pode, pois, atribuir ao delegatário – que é um terceiro particular – a competência e função próprias da administração fazendária. Notários e Registradores devem fiscalizar a existência do recolhimento do imposto devido em razão dos atos por eles ou perante ele praticados, cabendo ao Fisco o dever de apurar e, sendo o caso, contestar a regularidade do valor recolhido. Nesse sentido:

A atribuição de determinar a matéria tributável, apurar o montante do tributo devido e aplicar eventual penalidade é privativa da autoridade administrativa fiscal, a quem compete constituir o crédito tributário, nos termos do art. 142, e seguintes, do Código Tributário Nacional. Dito isto, incumbe aos Notários e Oficiais de Registro a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre os atos praticados, mas não certificar a exatidão do valor recolhido. Afinal, esta atribuição é privativa da autoridade fiscal.¹⁷⁴

Assim, mesmo que haja revisão do lançamento pela autoridade fazendária, não se pode falar em responsabilidade dos tabeliães e registradores pelo valor remanescente¹⁷⁵ se o agente delegado fiscalizou a existência do recolhimento no momento oportuno, desde que, por certo, não estivesse tal valor em flagrante dissonância da realidade ou circunstâncias do caso concreto.

Dessa forma, mister que os notários orientem as partes a declararem o valor real do negócio, observando o recolhimento nos casos em que a legislação municipal determine o recolhimento no momento da lavratura, para que não haja

¹⁷² HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5338 e 5348.

¹⁷³ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 5356.

¹⁷⁴ FREITAS, Matheus. *Regime tributário dos notários e registradores*. 2ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2020, p. 122.

¹⁷⁵ *Ibidem*.

possível responsabilização ulterior. Da mesma forma, registradores devem verificar o recolhimento do imposto, atentando-se para os casos de flagrante dissimulação do valor.

Esse aconselhamento e busca pela verdade não serve apenas à proteção e resguardo do notário, mas também à segurança das partes envolvidas no negócio, devendo o tabelião alertar sobre as implicações de uma simulação ou falsidade ideológica, que pode gerar responsabilização civil e criminal, além da tributária, pois o valor do negócio declarado impactará em futuras declarações do imposto de renda e o ganho de capital que poderá restar configurado.

Trata-se de situação delicada, vez que a autonomia privada deve ser respeitada, sobretudo considerando a presunção de veracidade do valor informado pelas partes – de que está de acordo com o valor de mercado –, porém, tendo em vista a responsabilidade tributária tal qual se acha positivada no CTN, e principalmente nos municípios onde a planta de valores está há anos defasada, deve o notário agir com especial cautela, podendo se valer de avaliações fornecidas por imobiliárias, anúncios de jornal e sites, mas sempre respeitando, por certo, as informações trazidas pelo usuário.

No cenário paulista, lembra a Professora Ana Paula Almada, Substituta do 1º Ofício de Registro de Imóveis e Anexos de São José dos Campos/SP, que o posicionamento mais recente do CSMSP é no sentido de “dispensar o Oficial Registrador de exigir e fiscalizar imposto sobre atos que não praticará, como é o caso da cessão do compromisso, apenas historiada no título e sujeita a registro”¹⁷⁶.

Ademais, as Normas da CGJSP impõem ao Oficial do Registro de Imóveis a aferição apenas da existência do pagamento do imposto devido (desde que não seja, por certo, flagrantemente irrisório). Neste sentido, o posicionamento pacífico do CSMSP é de que o dever de fiscalização do Oficial se limita à existência do recolhimento do imposto ou eventual isenção, não havendo que se discutir a base de cálculo utilizada, eis que tal conduta extrapola suas atribuições.

REGISTRO DE IMÓVEIS – QUALIFICAÇÃO NEGATIVA – IMPOSTO
SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS – QUALIFICAÇÃO

¹⁷⁶ ALMADA, Ana Paula P. L. *Registro de imóveis* In: GENTIL, Alberto (Coord.). *Registros públicos*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2022, p. 628.

FEITA PELO OFICIAL REGISTRADOR, NA MATÉRIA CONCERNENTE AO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO, QUE DEVE SE ATER AO SEU RECOLHIMENTO – PARCELAMENTO DO DÉBITO COM BASE EM LEI MUNICIPAL – EXIGIBILIDADE DO DÉBITO TRIBUTÁRIO SUSPENSÃO – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA – AFASTADA A EXIGÊNCIA, PARA INGRESSO DO TÍTULO NO FÓLIO REAL – APELAÇÃO PROVIDA.

(...) este C. Conselho Superior da Magistratura vem decidindo que ao registrador compete verificar tão somente o recolhimento dos tributos relativos aos atos cuja prática lhe é atribuída, pois não lhe cabe discutir o valor recolhido, matéria de interesse exclusivo da Fazenda Pública, a quem a lei reserva os meios próprios para haver do contribuinte diferenças de recolhimento de impostos que entenda devidas.¹⁷⁷

DOAÇÃO. ITCMD – BASE DE CÁLCULO. QUALIFICAÇÃO REGISTRAL - LIMITES.

Registro de Imóveis – Dúvida – Escritura pública de doação – Imposto sobre transmissão (ITCMD) – Qualificação negativa do título, sob o fundamento de irregularidade na base de cálculo do recolhimento do imposto – Dever de fiscalização do Oficial que se limita à existência do recolhimento do imposto, ou eventual isenção – Discussão sobre a base de cálculo utilizada que extrapola as atribuições do registrador – Óbice afastado para determinar o registro do título – Dá-se provimento à apelação.¹⁷⁸

REGISTRO DE IMÓVEIS – ESCRITURA DE INVENTÁRIO E PARTILHA – QUESTIONAMENTO SOBRE O VALOR DO IMPOSTO RECOLHIDO PELA PARTE – REGRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO – RESTRIÇÃO AO EXAME DA REGULARIDADE FORMAL DAS EXIGÊNCIAS LEGAIS PELO REGISTRADOR – RECURSO PROVIDO.

(...) A falha apontada pelo Oficial envolve questão de questionamento no âmbito do direito material. Não foi atacada a regularidade formal do título, nem mesmo a temporalidade do recolhimento ou o ato em si. Ao contrário, a exigência envolve exame substancial do montante do pagamento do imposto devido, que é atribuição dos órgãos fazendários competentes, sendo que seu questionamento mereceria a participação da Fazenda Pública, principal interessada. Ao Oficial cabe fiscalizar, sob pena de responsabilização pessoal, a existência da arrecadação do imposto previsto e a oportunidade em que foi efetuada. O montante, desde que não seja flagrantemente equivocado, extrapola a sua função.¹⁷⁹

Assentou-se orientação, neste Conselho Superior, no sentido de que o elastério conferido ao artigo 289 da Lei 6.015/73, e agora ao artigo 30, XI, da Lei 8.935, é o de que ao serventuário compete verificar tão só a ocorrência do pagamento do imposto relativo aos atos cuja prática lhe é acometida. Ou seja, no caso, em que se busca a prática de ato registrário, a qualificação do Oficial, na matéria concernente ao imposto de transmissão, não vai além da aferição sobre seu recolhimento, e

¹⁷⁷ SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível n° 1117163-82.2017.8.26.0100. Relator: Desembargador Geraldo Francisco Pinheiro Franco. Julgado em 30.04.2019. Publicado em 22.05.2019.

¹⁷⁸ SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível n° 1002131-81.2021.8.26.0587. Relator: Desembargador Ricardo Mair Anafe. Julgado em 14.12.2021. Publicado em 04.03.2022.

¹⁷⁹ SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível n° 0002604-73.2011.8.26.0025. Relator: Desembargador José Renato Nalini. Julgado em 20.09.2012. Publicado em 05.11.2012.

*não sobre a integralidade de seu valor. Com efeito, qualquer diferença de imposto deve ser reclamada pela Fazenda na esfera própria.*¹⁸⁰

Assim, assentado no Estado de São Paulo que o ITBI deve estar recolhido no momento do protocolo no Registro de Imóveis, não havendo que se exigir complementação quando o recolhimento já houver sido efetuado de acordo com a norma local (momento da lavratura da escritura por exemplo), importante destacar as práticas de algumas cidades paulistas e, sobretudo, da Capital do Estado de São Paulo com relação à formação da base de cálculo do imposto em comento.

3.2. EXPERIÊNCIAS PAULISTAS NA APLICAÇÃO DO VALOR VENAL DE REFERÊNCIA

Conforme foi visto anteriormente, para fins de determinação do valor do ITBI, o artigo 38 do Código Tributário Nacional dispõe que a base de cálculo do imposto é o “valor venal” do imóvel. Destaque-se que o CTN não fixa que deve ser considerado o valor venal determinado para fins do IPTU, mas apenas o “valor venal do imóvel”.

A partir dessa interpretação, considerando que para o IPTU o CTN também define como base de cálculo o “valor venal do imóvel”, parte da doutrina defende que o conceito de valor venal é o mesmo tanto para fixação do IPTU, quanto para o arbitramento do ITBI.

Nesse sentido, Misabel Derzi limita-se a fazer remissão à base de cálculo do IPTU quando trata do ITBI¹⁸¹. Em tese, pois, seguindo essa linha de raciocínio, não seria juridicamente possível estabelecer critérios ou parâmetros diferentes para a definição das bases de cálculos de cada um desses impostos.

Contudo, essa não foi a corrente adotada por muitos municípios que, de acordo com a linha de raciocínio de Francisco Ramos Mangieri¹⁸² já explanada no capítulo anterior, criaram uma pauta própria, em muitos locais denominada “valor venal de referência”, específica para fins de ITBI, para que houvesse uma

¹⁸⁰ SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível nº 28.382-0/7. Relator: Desembargador Antônio Carlos Alves Braga. Julgado em 28.09.1995. Publicado em 07.12.1995.

¹⁸¹ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 321.

¹⁸² MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 216.

maior aproximação do valor de mercado, que é o que determina a lei como base de cálculo para a determinação do imposto de transmissão.

Utilizando-se o exemplo do município de São Paulo, onde esse critério é adotado, ensina a doutrina:

Nos termos da legislação em vigor, o contribuinte do imposto deve consultar o site da Secretaria da Fazenda do Município a fim de obter o valor venal do bem imóvel objeto da transmissão. Se o valor apontado pelo Município for inferior ao valor na transação (por exemplo, no contrato de compra e venda, inferior ao preço efetivamente praticado pelas partes), este último será considerado para fins de base de cálculo; caso contrário, o imposto incidirá sobre o valor indicado pelo Município. Nessa lógica, há uma base de cálculo mínima sobre a qual incide o tributo, denominada de “valor venal de referência”. Na criação do valor venal de referência, a intenção do legislador teria sido aprovar o valor de mercado dos imóveis de uma forma individualizada e, conseqüentemente, mais próximo da real capacidade contributiva do adquirente.¹⁸³

Dessa forma, alguns municípios, como São Paulo, Campinas, Matão, Limeira, dentre outros, regulamentando o que dispõe o CTN, segundo sua competência tributária, dispõem que para fins de lançamento do ITBI, a base de cálculo a ser considerada é o valor venal do bem transmitido, devendo ser entendido este como o real valor de mercado ou o valor que este bem, sendo negociado à vista, alcançaria em uma situação de normalidade mercadológica, possuindo, para tanto critérios objetivos de avaliação e formação dessa base de cálculo.

A praxe paulistana será tratada mais adiante em tópico próprio, sendo de extrema importância comentarmos, neste momento, as práticas que outras cidades têm adotado.

No Município de Campinas, conforme Lei Municipal nº 12.391/2005¹⁸⁴, a base de cálculo do imposto é o valor de referência do ITBI atualizado dos bens ou dos direitos transmitidos ou o valor declarado no instrumento de transmissão, prevalecendo o que for maior, sendo que o valor de referência do ITBI será apurado pelo Departamento de Receitas Imobiliárias com base nos

¹⁸³ CORTEZ, Maria Eugênia Chiampi. *A controvérsia sobre a base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens imóveis ITBI no município de São Paulo*. Artigo apresentado como trabalho de conclusão de curso no Programa de Pós-Graduação em Direito *lato sensu* da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGVlaw). Publicado em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-edilicias/299068>>. Acesso em 14.09.2022, p. 1-2.

¹⁸⁴ CAMPINAS. Lei nº 12.391, de 20 de outubro de 2005. Dispõe sobre o imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos - ITBI. Disponível em: <<https://bibjuri.campinas.sp.gov.br/index/visualizaratualizada/id/85939>>. Acesso em 30.09.2022.

valores das transações de bens de mesma natureza no mercado imobiliário local, valores de cadastro, valor atribuído pelo contribuinte em guia informativa e valores de áreas vizinhas ou situadas em zonas economicamente equivalentes, consideradas as características do imóvel, como forma, dimensões, tipo, utilização, localização, estado de conservação, infraestrutura urbana e outras.

Desde 2010, o imposto sobre transmissões de bens imóveis da terceira cidade mais populosa do Estado de São Paulo é calculado a partir de uma tabela denominada “Tabela de Índice de Valorização – TIV”, que é utilizada exclusivamente para fins desse imposto, sendo apurado por estimativa, pelo Departamento de Receitas Imobiliárias, segundo os critérios acima elencados.

A Secretaria Municipal de Finanças campineira (ou campinense) disponibilizou no portal da Prefeitura uma ferramenta que possibilita que o contribuinte consulte o valor venal do imóvel para fins de ITBI e também uma tabela de atualização do imposto.

Além disso, o contribuinte também tem acesso, de modo eletrônico, à planta de genérica de valores – utilizada para fins de IPTU – com valor por metro quadrado, podendo acompanhar o crescimento e desenvolvimento das diversas áreas da cidade de forma cartográfica, com imagens de satélite, por meio de fácil visualização de “manchas” e “regiões fiscais” disponibilizadas pela Administração Pública local em fácil e interativo monitoramento eletrônico.

O procedimento em Campinas é bastante detalhado e as peculiaridades de cada tipo de transação que configura o fato gerador do ITBI são consideradas.

A guia de ITBI é apenas parte do procedimento para o pagamento do ITBI. Os passos para a emissão da guia de pagamento de ITBI são os seguintes:

- a) primeiro o contribuinte deve preencher e assinar uma declaração de transmissão de bens imóveis e direitos reais;
- b) após, deve juntar a documentação necessária, dependendo do caso em que se encontra o imóvel, sendo que existem treze tipos¹⁸⁵ de situações que exigem diferentes tipos de documentação, como, por exemplo, o negócio estar sendo feito por escritura pública, ou decorrente de arrematação, adjudicação, por meio de instituição bancária, ou, ainda, instrumento de transmissão anterior a 1997, dentre outras;
- c) por fim, o requerente deve encaminhar à administração tributária campineira

¹⁸⁵ Disponível em: <<https://portal.campinas.sp.gov.br/servico/itbi-emissao-de-guia-pagamento->>. Acesso em 30.09.2022.

o pedido de emissão da Guia do ITBI, instruído com a declaração e os documentos necessários, sendo que a forma de encaminhamento também varia de acordo com cada um dos treze tipos de situações, e ora será presencial, ora de forma eletrônica.

O Município de Matão, consagrando expressamente os princípios da eficiência, praticidade, publicidade e economicidade, bem como com o escopo de combater a sonegação fiscal e a conduta dos contribuintes em declarar valores abaixo do realmente praticado no negócio jurídico encetado, possui definição, em Decreto Municipal¹⁸⁶, da forma de aferição do valor de referência da base de cálculo para fins de ITBI, sendo o resultado da multiplicação da área do terreno (em metros quadrados) pelo valor do metro quadrado previsto em tabela para o bairro em que se encontra o terreno, somado ao produto da multiplicação da área edificada (em metros quadrados) por 50% do valor de enquadramento médio do SINDUSCON/SP, que varia conforme o imóvel se destine a residência, comércio ou indústria.

Para melhor visualização, colaciona-se a fórmula adotada:

VVR (valor venal de referência) do ITBI é \rightarrow VV (valor venal) do terreno por bairro (valor m²) vezes (x) valor da construção por bairro mais (+) o resultado da multiplicação (x) da área construída em metros (m²) pelo valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor da área construída expresso na tabela SINDUSCON/SP, anexação final do decreto municipal, tal resultado é igual (=) valor venal de referência para base de cálculo do imposto.¹⁸⁷

Percebe-se, pois, variabilidade no valor do terreno somado à variabilidade dos valores das construções, de acordo com metragem, localização e destinação de uso.

Já o Município de Limeira adotou critério bastante peculiar, determinando que a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, sendo considerado como tal o percentual de 70% (setenta por cento) do valor

¹⁸⁶ MATÃO. Decreto nº 5.309, de 01 de fevereiro de 2021. Dispõe sobre a atribuição de valores de referência para fins de cálculo do ITBI – imposto sobre a transmissão de bens imóveis intervivos e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.matao.sp.gov.br/wp-content/uploads/2021/03/Decreto-5.309-ITBI.pdf>>. Acesso em 30.09.2022.

¹⁸⁷ GALLOTTI, Carolina; BIANCHINI, Geovanna *A inconstitucionalidade do valor venal de referência do itbi como base de cálculo do itcmd: imóveis urbanos em São Paulo*. Revista Matiz Online ISSN 21794022. Matão/SP: Instituto Matonense Municipal de Ensino Superior. 8ª edição: setembro de 2018, p. 16.

pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado¹⁸⁸.

A Prefeitura limeirense fornece, para tal cálculo, uma certidão de “valor comercial” – diversa da certidão de valor referência para fins do ITBI –, a qual certifica o valor negocial de um imóvel da cidade, necessitando, para tanto, que o imóvel esteja devidamente cadastrado na planta de valores para fins de ITBI mantida pela administração local.

Interessante tal prática estabelecida sobre percentual, pois permite uma preconcepção de variações que sabidamente podem ocorrer na formação de um negócio jurídico.

Para o Professor Kiyoshi Harada, o valor venal a ser considerado para a base de cálculo do ITBI é o preço que seria alcançado em uma venda e compra do imóvel à vista em condições normais de mercado, sendo possível uma variação de até 10% para mais ou para menos. Harada defende que o preço assim estabelecido não se confunde com o valor da efetiva transmissão e nem com a base de cálculo do imóvel em concreto, e continua:

Nos chamados tributos avaliáveis (IPTU e ITBI) é preciso não confundir o plano abstrato de eleição de critérios ou métodos avaliativos para se encontrar o valor unitário do metro quadrado do terreno ou da construção, com o plano concreto da constituição do crédito tributário em cada caso, mediante a atividade do lançamento por uma de suas modalidades, que é ato vinculado, nos precisos termos do art. 142 do CTN. No Município de São Paulo existe a Lei nº 10.235/86, que fixa as normas e métodos para apuração do valor venal, expressos em seis Tabelas anexas, que possibilitam a apuração do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno. Daí por que inconstitucional o ato do Executivo, que disponibiliza a base de cálculo de cada imóvel cadastrado, obtido mediante pesquisa de mercado, para fins de obtenção da guia de recolhimento do ITBI como determina o Decreto municipal nº 46.228/05, ferindo o princípio da legalidade, além de alterar o regime de lançamento por homologação que, por definição, não subordina o recolhimento do imposto ao exame prévio do fisco.¹⁸⁹

O jurista não concorda, pois, com a elaboração de uma pauta prévia dos valores de mercado pelo município, defendendo que o ITBI deve ser calculado sobre o preço do bem em condições normais de mercado.

¹⁸⁸ LIMEIRA. Lei nº 2.293, de 21 de dezembro de 1989. Dispõe sobre o Imposto de Transmissão Inter Vivos. Disponível em: <<http://consulta.limeira.sp.leg.br/Normas/Exibir/5241#61740>>. Acesso em 01.10.2022.

¹⁸⁹ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 26ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 326-327.

Já Hugo de Brito Machado, sobre a base de cálculo do ITBI, defende o seguinte:

Não é o preço de venda, mas o valor venal. A diferença entre preço e valor é relevante. O preço é fixado pelas partes, que em princípio são livres para contratar. O valor dos bens é determinado pelas condições de mercado. Em princípio, pela Lei da oferta e procura. Em se tratando de imposto que incide sobre a transmissão por ato oneroso, tem-se como ponto de partida para a determinação da sua base de cálculo na hipótese mais geral, que é a da compra e venda, o preço. Este funciona, no caso, como uma declaração de valor feita pelo contribuinte que pode ser aceita ou não pelo Fisco, aplicando-se na hipótese de divergência a disposição do artigo 148 do CTN.¹⁹⁰

Para o tributarista, o ponto de partida, pois, é o preço que as partes negociam para a transação, porém, na definição da base de cálculo do imposto deve ser considerado o valor venal, o qual é determinado pelas condições de mercado (e não pelas partes).

Assim, preço é elemento essencial da compra e venda, o qual é livremente pactuado pelas partes, que possuem liberdade em sua estipulação segundo corolário da autonomia da vontade. Portanto, as partes é que declaram o preço do negócio.

Sendo um tributo cujo lançamento é feito por homologação (ou declaração), o Fisco municipal possui um prazo para chancelar que o que foi declarado pelos particulares está de acordo com o valor de mercado, ou seja, com o valor venal (real), este sim considerado como base de cálculo para o imposto de transmissão.

Desta feita, em que pese haver muitas críticas, a pauta do valor venal de referência auxilia os contribuintes e demais entidades e órgãos envolvidos nas transações imobiliárias, pois publiciza o entendimento do município sobre os valores que os imóveis de cada região da cidade possuem no mercado real.

Conforme lição de Aires Fernandino Barreto:

A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos ou cedidos. O valor venal é necessariamente o valor do negócio realizado. A Constituição e o Código Tributário Nacional não exigem que o valor venal coincida com o valor da efetiva transação imobiliária, onde até os fatores subjetivos poderiam interferir na sua fixação. (...) Não se olvide que valor venal é o preço provável que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, diante de mercado estável e quando comprador e vendedor têm plena consciência do potencial de uso e ocupação que ao imóvel pode ser dado. Não se

¹⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 409.

esqueça que o valor venal é mensuração extremamente difícil, porque influenciada por uma série de fatores internos e externos, de natureza subjetiva, o que impede seja transformada em número incontestes.¹⁹¹

A determinação do valor venal é tarefa bastante difícil, pois são inúmeros os fatores que determinam sua quantificação, porém, o valor venal deve ser considerado como sendo o preço que o imóvel alcançaria em uma compra e venda à vista em uma situação de normalidade ou estabilidade do mercado, lembrando, ainda, que nem a CF/88 e nem o CTN exigem que o valor venal coincida com o valor da transação imobiliária, pois esta pode sofrer a influência de fatores não mercadológicos, como já salientado neste trabalho.

A competência para estabelecer o “valor” do bem – diferentemente do preço – é do Poder Público, e a divulgação de uma planilha de valores previamente, elaborada com base em estudos e pesquisas profundas e detalhadas, garante a segurança de todos que, além de conhecerem o entendimento do Fisco e poderem se preparar financeiramente para os custos da transação, podem obter informações que lhes forneça uma noção de como o mercado se comporta naquela determinada região, evitando lesões ou tentativas de lesões por parte dos alienantes.

(...) o preço (no caso do fato gerador mais comum, a compra e venda) é apenas o ponto de partida para a determinação da base de cálculo, uma vez que o contribuinte declara este ao Fisco, mas, como preço e valor de mercado não se igualam necessariamente, o pagamento pode ser revisto, e, como anteriormente mencionado, eventualmente arbitrado pelo ente público fazendário, nos termos do artigo 148 do CTN.¹⁹²

Considerando essa ferramenta tão importante de que dispõe o Fisco municipal na realização da justiça tributária, da capacidade contributiva, do financiamento do interesse público e do desenvolvimento sustentável, deve haver um aprofundamento nos estudos acerca dessa elaboração da pauta de valor venal de referência, existindo um verdadeiro apoio às administrações tributárias municipais, para que possam tributar o ITBI de modo eficiente.

¹⁹¹ BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 294-295.

¹⁹² CORTEZ, Maria Eugênia Chiampi. *A controvérsia sobre a base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens imóveis ITBI no município de São Paulo*. Artigo apresentado como trabalho de conclusão de curso no Programa de Pós-Graduação em Direito *lato sensu* da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGVlaw). Publicado em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-edilicias/299068>>. Acesso em 14.09.2022, p. 8.

Assim, “o estabelecimento de valores de referência do ITBI próximos ao valor de mercado deveria ser estabelecido anualmente por decreto municipal, como forma de aumentar a sua transparência”¹⁹³.

Da perspectiva constitucional e legal, ressalta-se a lição do tributarista Franca Junior, que brilhantemente elucida:

A Constituição Federal não determina que o valor venal deste imposto coincida com a precificação da operação que transmitirá a outrem a propriedade imobiliária, direitos reais ou cederá direitos de aquisição. Essa constatação irradia duas conclusões: a) os Municípios não são obrigados a acatar os valores que forem declarados pelos sujeitos da relação jurídica, de tal sorte que, constatado erro ou propósito de redução artificial da base tributável, o referido montante poderá ser arbitrado (Lei Nº 5.172/1966, Art. 148); b) os Municípios, quando do arbitramento, não podem adotar como base de cálculo do ITBI valores que vão além daqueles usualmente praticados no mercado em situações análogas.¹⁹⁴

Essa conclusão é bastante interessante. De fato, o texto constitucional não determina que o valor venal seja o valor do negócio, e tampouco o CTN o faz, apenas se limitando a definir que a base de cálculo do imposto é o valor venal.

Dessa forma, parece crível e lógico admitir que os Municípios não são obrigados a aceitar o valor declarado pelas partes quando flagrantemente em dissonância com o praticado no mercado. Do mesmo modo, não pode o Município, quando em procedimento de avaliação e arbitramento, ultrapassar o valor médio do que realmente é usual no mercado.

O estabelecimento de uma pauta de referência, pois, assume dupla função: auxiliar a fazenda municipal no exercício fiscalizatório e limitar a mesma autoridade fazendária em tal exercício, afastando favoritismos e abusos de poder.

3.3. A EXPERIÊNCIA PAULISTANA

Quando o valor venal de referência foi positivado pela Capital do Estado de São Paulo, houve diversas e acaloradas discussões sobre a legitimidade dessa atribuição. Isso porque o instrumento utilizado para estabelecer o “valor de

¹⁹³ FAGNANI, Eduardo (Coord.). *A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 59.

¹⁹⁴ FRANCA JUNIOR, Dilson José. *Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias*. Revista Tributária e de Finanças Públicas RTrib, v. 147, ano 28. Publicado em 10.08.2021, p. 67-94, p. 77.

referência” como parâmetro foi o Decreto nº 46.228, de 23 de agosto de 2005, cuja validade se fundamentaria na Lei Municipal nº 11.154/91.

Inúmeros debates sobre a constitucionalidade do decreto regulamentador foram travados, pois em razão do princípio da legalidade, não poderia um decreto criar um sistema que representasse majoração de tributo, o que somente pode ser feito por lei, nos termos do inciso I do artigo 150 da Constituição Federal, restando o decreto, portanto, eivado de vício de constitucionalidade formal.

Diante do cenário conflituoso com entendimentos divergentes entre particulares, Município, juízes de primeiro grau e câmaras do Tribunal de Justiça, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, julgando a Arguição de Inconstitucionalidade nº 994.06.098335-3, reconheceu e declarou a inconstitucionalidade do Decreto Municipal nº 46.228, de 23 de agosto de 2005, da Prefeitura do Município de São Paulo.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - Município de São Paulo - Decreto Municipal 46.228/2005 - ITBI (Imposto sobre transmissão de bens imóveis inter vivos) - Aumento na base de cálculo - art. 150 da Constituição Federal - Inconstitucionalidade reconhecida. Na veiculação de temas de direito tributário que concernem às relações entre o Estado e o contribuinte, sujeita-se o Poder Público ao princípio constitucional da reserva de Lei, disposto no artigo 150 da Constituição Federal, que veda à União, Estados ou Municípios a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Tendo em vista que, ao teor do art. 38, do CTN, a base de cálculo para o lançamento tributário é o valor venal dos bens e títulos transmitidos, para se atribuir outro valor ao imóvel, que não o decorrente do anterior, mister a existência de uma lei que o autorize, não bastando, para isso, simples decreto.¹⁹⁵

O Decreto paulistano foi revogado, então, pelo Decreto nº 51.627, de 13 de julho de 2010, o qual manteve a disciplina do valor venal de referência e, por sua vez, foi revogado pelo Decreto Municipal nº 55.196, de 11 de junho de 2014, sendo este último a atual regulamentação da Lei Municipal do ITBI (Lei nº 11.154/91).

A declaração da inconstitucionalidade formal do Decreto Municipal nº 46.228/2005, no entanto, não foi capaz de atingir ou afastar o que dispunha a lei de regência (Lei nº 11.154/91¹⁹⁶), a qual sofreu alterações perpetradas pela Lei

¹⁹⁵ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Órgão Especial. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0098335-50.2006.8.26.0000. Relator: Desembargador Renê Ricupero. Julgado em 16.06.2010.

¹⁹⁶ SÃO PAULO (SP). Lei nº 11.154. Dispõe sobre o Imposto sobre Transmissão “inter vivos”, a qualquer título por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos

Municipal nº 14.256/2006¹⁹⁷ que, além de alterar o texto do artigo 7º – que trata da base de cálculo – incluiu os artigos 7º-A e 7º-B, a fim de regulamentar especificamente a questão do valor venal de referência.

O atual regramento, portanto, restou assim consubstanciado:

Art. 7º. Para fins de lançamento do Imposto, a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado. (Redação dada pela Lei nº 14.256/2006)

§ 1º. Não serão abatidas do valor venal quaisquer dívidas que onerem o imóvel transmitido. (Redação dada pela Lei nº 14.256/2006)

§ 2º. Nas cessões de direitos à aquisição, o valor ainda não pago pelo cedente será deduzido da base de cálculo. (Redação dada pela Lei nº 14.256/2006)

Art. 7º-A. A Secretaria Municipal de Finanças tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo. (Incluído pela Lei nº 14.256/2006)

Parágrafo único. A Secretaria Municipal de Finanças deverá estabelecer a forma de publicação dos valores venais a que se refere o "caput" deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.256/2006)

Art. 7º-B. Caso não concorde com a base de cálculo do imposto divulgada pela Secretaria Municipal de Finanças, nos termos de regulamentação própria, o contribuinte poderá requerer avaliação especial do imóvel, apresentando os dados da transação e os fundamentos do pedido, na forma prevista em portaria da Secretaria Municipal de Finanças, que poderá, inclusive, viabilizar a formulação do pedido por meio eletrônico. (Incluído pela Lei nº 14.256/2006)

Encampano a ideia de que a base de cálculo do ITBI é o valor venal, sendo entendido este como o valor que o bem alcançaria em uma negociação à vista em condições normais de mercado, a lei paulistana andou bem em assim definir o critério da base de cálculo.

Isso porque, de um lado respeita o preço livremente pactuado pelas partes, e de outro, estabelece um parâmetro ou limite na medida em que não dispõe de seu poder-dever de definir o valor que o bem transacionado possui.

Em outras palavras, se o preço comercial informado pelo contribuinte estiver de acordo com a normalidade mercadológica atual, nada há a Administração a

reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição, e dá outras providências. São Paulo/SP, 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/leis/L11154.pdf>>. Acesso em 07.09.2022.

¹⁹⁷ SÃO PAULO (SP). Lei nº 14.256. Institui o Parcelamento Administrativo de Débitos Tributários - PAT no Município de São Paulo e altera a legislação tributária municipal que especifica, bem como dispositivos das Leis nº 8.645, de 21 de novembro de 1977, nº 14.094, de 6 de dezembro de 2005, nº 14.096, de 8 de dezembro de 2005, nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005, e nº 14.133, de 24 de janeiro de 2006, e dá providências correlatas. São Paulo/SP, 29 de dezembro de 2006. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/leis/L14256.pdf>>. Acesso em 07.09.2022.

opor. Porém, atuando de forma ativa no regramento tributário e fiscalização do mercado imobiliário – como não pode deixar de ser –, a municipalidade tem o dever de fiscalizar se não está havendo evasão fiscal, atos simulados, lavagem de capitais etc. e, para tanto, estabelece um mínimo atribuído como “valor” daquele bem.

As generalizações que o poder público tem que fazer para poder abranger as infinitas situações (inimagináveis) que os particulares, em atividade inventiva e transformadora da realidade, vivenciam dia pós dia, são necessárias a fim de que haja um tratamento isonômico, imparcial e moralmente transparente.

Assim, qualificando e adjetivando o conceito exarado pelo Código Tributário Nacional, de que a base de cálculo do ITBI é o valor venal do bem, a lei municipal define como base de cálculo o valor venal, devendo ser este entendido como o valor que o mercado atribui àquele bem.

Assume a municipalidade, assim, não a tarefa de controle do mercado, mas de uma coordenação ou ordenação, na medida em que, baseada em critérios objetivos, fornece uma pauta dos valores que o próprio mercado, de um modo geral, atribui ao bem, sendo mister, exatamente pela dinâmica que o mercado imobiliário possui, que haja um estudo perene e uma atualização constante dessa planilha.

Essa diligência fornece aos munícipes e investidores a devida segurança das relações negociais imobiliárias, na medida em que podem antever os custos com a operação – servindo de base para outras obrigações tributárias, como a declaração do imposto sobre a renda –, comparar os preços praticados na cidade, além de fornecer subsídios aos investidores para avaliação do crescimento imobiliário de determinadas regiões.

Pela lei, portanto, as condições normais de mercado ficam a cargo da aferição municipal, sendo da competência da administração fazendária local a atribuição prévia dos valores aos imóveis urbanos.

A crítica que muitos juristas fazem é de que essa atribuição à administração pública do direito de definir, de forma antecipada, o que seria o valor para fins fiscais do imóvel fere a legalidade exigida para a determinação da base de cálculo dos tributos.¹⁹⁸

¹⁹⁸ CORTEZ, Maria Eugênia Chiampi. *A controvérsia sobre a base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens imóveis ITBI no município de São Paulo*. Artigo apresentado como

Sobre a atribuição do “valor venal de referência” previamente pela Administração para fixação da base de cálculo do ITBI, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no Incidente de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, julgado em 25 de março de 2015, decidiu que a apuração do imposto deve ser feita com base no valor do negócio jurídico realizado, considerando as declarações prestadas pelo próprio contribuinte, o que, em princípio, espelhará o “real valor de mercado do imóvel”, esclarecendo que o valor venal de referência deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI.

Assim, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º-B e 12 da Lei Municipal nº 11.154/91, restou assim ementado:

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE – Artigo 7º da Lei nº 11.154, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelas Leis nºs 14.125, de 29 de dezembro de 2005, e 14.256, de 29 de dezembro de 2006, todas do Município de São Paulo, que estabelece o valor pelo qual o bem ou direito é negociado à vista, em condições normais de mercado, como a base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) – Acórdão que, a despeito de não manifestar de forma expressa, implicitamente também questionou as disposições dos artigos 7º-A, 7º-B e 12 da mesma legislação municipal Valor venal atribuído ao imóvel para apuração do ITBI que não se confunde necessariamente com aquele utilizado para lançamento do IPTU – Precedentes do STJ Previsão contida no aludido artigo 7º que, nessa linha, não representa afronta ao princípio da legalidade, haja vista que, como regra, a apuração do imposto deve ser feita com base no valor do negócio jurídico realizado, tendo em consideração as declarações prestadas pelo próprio contribuinte, o que, em princípio, espelhará o “real valor de mercado do imóvel” – “Valor venal de referência”, todavia, que deve servir ao Município apenas como parâmetro de verificação da compatibilidade do preço declarado de venda, não podendo se prestar para a prévia fixação da base de cálculo do ITBI Impossibilidade, outrossim, de se impor ao sujeito passivo do imposto, desde logo, a adoção da tabela realizada pelo Município – Imposto municipal em causa que está sujeito ao lançamento por homologação, cabendo ao próprio contribuinte antecipar o recolhimento Arbitramento administrativo que é providência excepcional, da qual o Município somente pode lançar mão na hipótese de ser constatada a incorreção ou falsidade na documentação comprobatória do negócio jurídico tributável – Providência que, de toda sorte, depende sempre da prévia instauração do pertinente procedimento administrativo, na forma do artigo 148 do Código Tributário Nacional, sob pena de restar caracterizado o lançamento de ofício da exação, ao qual o ITBI não se submete Artigos 7º-A e 7º-B que, nesse passo, subvertem o procedimento estabelecido na legislação complementar tributária, em afronta ao princípio da legalidade estrita, inserido no artigo 150, inciso

I, da Constituição Federal – Inadmissibilidade, ainda, de se exigir o recolhimento antecipado do tributo, nos moldes estabelecidos no artigo 12 da Lei Municipal nº 11.154/91, por representar violação ao preceito do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal – Registro imobiliário que é constitutivo da propriedade, não tendo efeito meramente regularizador e publicitário, razão pela qual deve ser tomado como fato gerador do ITBI Regime constitucional da substituição tributária, previsto no artigo 150, § 7º, da Constituição Federal, que nem tem lugar na espécie, haja vista que não se cuida de norma que autoriza a antecipação da exigibilidade do imposto de forma irrestrita – Arguição acolhida para o fim de pronunciar a inconstitucionalidade dos artigos 7º-A, 7º– B e 12, da Lei nº 11.154/91, do Município de São Paulo.¹⁹⁹

Como o procedimento de arguição de inconstitucionalidade de lei municipal é feita em controle difuso de constitucionalidade, a norma declarada inconstitucional não é retirada do ordenamento. Assim, a Capital paulistana, mesmo após a decisão acima, continuou efetuando o procedimento de tributação nos moldes da lei e do regulamento vigentes, tributando as transmissões onerosas a partir da pauta do valor venal de referência previamente estabelecida, o que fez com que as controvérsias perdurassem e as demandas se repetissem.

Diante dessa situação de insegurança jurídica, de não observância do princípio da isonomia entre os contribuintes em razão das divergências entre juízes de primeiro grau e Câmaras do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, este Egrégio Tribunal instaurou Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 2243516-62.2017.8.26.0000 (Tema 19)²⁰⁰, para discutir se o valor venal de referência mencionado no art. 7º da Lei Municipal nº 11.154/91, na redação dada pela Lei Municipal nº 14.256/06, fixado de ofício pela Administração, subverte os princípios estabelecidos na Constituição Federal (art. 150, I) ou no Código Tributário Nacional (art. 33 e 38).

O IRDR, ao qual retomaremos o debate mais adiante, foi julgado pelo Tribunal bandeirante em 23 de maio de 2019, com a seguinte tese fixada:

Fixaram a tese jurídica da base de cálculo do ITBI, devendo ser calculado sobre o valor do negócio jurídico realizado e, se adquirido em hastas públicas, sobre o valor da arrematação ou sobre o valor

¹⁹⁹ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Órgão Especial. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000. Relator: Desembargador Paulo Dimas Mascaretti. Julgado em 25.03.2015. Publicado em 23.04.2015.

²⁰⁰ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 7º Grupo de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 2243516-62.2017.8.26.0000. Relator Desembargador Luiz Burza Neto. Julgado em 23.05.2019. Publicado em 31.07.2019.

venal do imóvel para fins de IPTU, aquele que for maior, afastando o valor de referência.

Um dos fundamentos suscitados pelo Relator, o Desembargador Luiz Burza Neto, foi o seguinte:

Não obstante o IPTU e o ITBI possuam regimes jurídicos próprios, tendo ambos a mesma base de cálculo definida em lei complementar (arts. 33 e 38 do CTN), não pode o legislador ordinário diferenciar a expressão monetária do valor venal conforme se refira à propriedade ou à transmissão do bem ou do direito.

Com todo respeito e acatamento, convida-se o leitor a ponderar: será que não se poderia entender que a tarefa do legislador ordinário é justamente pormenorizar e especificar a norma geral, de modo a atender à realidade e peculiaridade local? Será que a regulamentação das filigranas que compõe o difícil conceito de “valor venal”, as quais se submetem a todos os inúmeros fatores mercadológicos variáveis de cidade para cidade, não compete justamente ao poder legislativo local, que conhece a realidade do município e a movimentação do mercado imobiliário?

Parece que as respostas a tais indagações poderiam ser positivas, tanto sob o prisma jurídico, quanto sob o aspecto prático, eis que se mostra inviável ou impossível a técnica de generalização – própria de leis federais (de aspecto “nacional”) – na regulamentação de fatores que integram a tipicidade de um dos elementos caracterizadores do tributo.

Inconformado, pois, com a decisão do Egrégio Tribunal de Justiça, o Município de São Paulo recorreu e interpôs Recurso Especial perante o STJ em 08 de agosto de 2019, o qual foi julgado em 24 de fevereiro de 2022, e será analisado mais adiante.

A par da declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos da lei, importante a análise do que dispõe o Decreto Municipal nº 55.196/2014, que estabeleceu justamente a regulamentação do processo de fixação do valor venal de referência, de acordo com o mercado imobiliário paulistano.

Tal regulamento, conferindo à Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico o encargo de definir a pauta, regulamentou mais detalhadamente como se daria essa fixação e avaliação da compatibilidade dos valores declarados com os de mercado:

Art. 8º A Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico tornará públicos os valores venais atualizados dos imóveis inscritos no Cadastro Imobiliário Fiscal do Município de São Paulo.

§ 1º A Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico deverá estabelecer a forma de publicação dos valores venais a que se refere o “caput” deste artigo.

§ 2º Os valores venais dos imóveis serão atualizados periodicamente, de forma a assegurar sua compatibilização com os valores praticados no Município, através de pesquisa e coleta amostral permanente dos preços correntes das transações e das ofertas à venda do mercado imobiliário, inclusive com a participação da sociedade, representada no Conselho Municipal de Valores Imobiliários.

§ 3º Os valores venais dos imóveis a que se refere o “caput” deste artigo têm presunção relativa, que poderá ser afastada se:

I - o valor da transação for superior;

II - a Administração Tributária aferir base de cálculo diferente em procedimentos relativos, dentre outros, a avaliação especial, arbitramento e impugnação de lançamento;

III - a Administração Tributária constatar erro, fraude ou omissão, por parte do sujeito passivo, ou terceiro, em benefício daquele, na declaração dos dados do imóvel inscrito no Cadastro Imobiliário Fiscal e utilizados no cálculo do valor venal divulgado.

§ 4º Na falta da divulgação do valor venal do imóvel até a data prevista para o pagamento do Imposto, o contribuinte deverá solicitar à unidade competente da Secretaria Municipal de Finanças e Desenvolvimento Econômico a disponibilização do referido valor.²⁰¹

Sob o aspecto jurídico, a interpretação do ordenamento no seu todo, nos leva ao fácil entendimento de que a base de cálculo do ITBI não deve ser a mesma para fins de IPTU, em razão da natureza de cada tributo e dos valores e princípios que cada um consagra.

Conforme debatido anteriormente, o IPTU incide sobre a propriedade, sendo este o seu fato gerador, levando-se em conta a planta geral da cidade, de modo a evitar a manutenção de propriedades improdutivas ou subaproveitadas, mas sempre tendo como balizamento a função social da propriedade e a proteção constitucional conferida a esse direito de primeira geração.

Já o ITBI, tendo como fato gerador a transmissão do bem, em que pese possuir o mesmo “valor venal” como base de cálculo, conforme dispõe o CTN para o IPTU e para o ITBI, restou esclarecido que os aspectos considerados para este conceito aberto são diferentes em cada um desses tributos.

Partindo-se deste pressuposto, de que a expressão “valor venal” em cada um desses tributos tem nuances e modos de valoração diferentes, não causa

²⁰¹ SÃO PAULO (Capital). Decreto nº 55.196, de 11 de junho de 2014. Aprova o Regulamento do 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 à sua aquisição – ITBI-IV. Disponível em: <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-55196-de-11-de-junho-de-2014/>>.

(ou não deveria causar) estranheza a aferição do valor de mercado do bem pelo Município, por meio de seu órgão específico a quem compete analisar os fatores mercadológicos a fim de que a tributação não fique defasada, em prejuízo ao erário e concretização das políticas públicas.

Assim, tendo em mente o justo tributário, o Município consegue manter duas pautas diferentes – em razão de se considerar aspectos qualitativos diversos – para dois tributos diferentes, o que nos parece não só justo como lógico.

Desde que a administração fazendária municipal mantenha uma planilha que espelhe de modo fidedigno o valor de mercado – este sim o verdadeiro “valor venal” para fins de ITBI – não se vislumbra qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Ainda que se considere a pauta do valor venal de referência apenas como uma “referência”, sendo um índice norteador dos contribuintes com relação ao mercado imobiliário, compete ao Município fiscalizar e, em última instância, determinar o valor do bem que está sendo transacionado, o que não se confunde com o preço pelo qual o negócio é fechado.

Observemos, neste ponto, que a norma traz exatamente a função que essa pauta possui: “compatibilização com os valores praticados no Município”, o que, se realizado sob o manto da estrita legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, tem o condão de realizar a justiça tributária, além de combater negócios ilícitos ou irregulares.

Note-se que, em que pese a competência ser da administração pública, o Decreto dispõe que a determinação dos valores venais, obtidos a partir de estudos, pesquisas e coleta amostral, poderá contar com a participação da sociedade, tornando mais democrático o processo de elaboração da pauta.

Assim, no caso de São Paulo, a norma permite a participação do Conselho Municipal de Valores Imobiliários na formação e manutenção dessa planilha.

Considerando a expressão “valor venal de referência”, percebe-se que a pauta formulada pela administração fazendária, com a colaboração da sociedade, serve de balizamento para as operações imobiliárias, conferindo o Decreto a tais valores uma presunção relativa, ou seja, presume-se que os imóveis possuem aquele determinado valor de mercado até que haja uma prova

em contrário, não se considerando a pauta de forma absoluta, podendo ser o valor ali constante ilidido pelo contribuinte.

Essa contestação da pauta municipal não existe apenas no caso em que o contribuinte declara valor menor, mas também quando há declaração de valor maior, na medida em que a declaração de um valor superior ao da pauta também representa uma contestação, sendo que para estes casos a norma já trouxe a disposição de que o maior valor deve prevalecer.

Assim, conclui Cortez:

Restou estabelecido, portanto, que administração fazendária pode, por meio de ato infralegal, atualizar periodicamente os valores dos imóveis de forma a assegurar sua compatibilização com os valores praticados no mercado. Ademais, reforçando o caráter agora discricionário da base de cálculo do ITBI, foi criada uma “presunção relativa” do valor do imóvel, uma vez que o cálculo feito com esse valor venal cederá diante do valor efetivo da transação, sempre que este último for mais elevado do que o “valor venal de referência”.²⁰²

Na esteira da decisão do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo no Incidente de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, acima citado, a pauta do valor venal de referência serve ao Município como um parâmetro, para que possa aferir de modo prático a compatibilidade do valor que foi declarado pelas partes como “preço” com o valor de mercado efetivamente praticado.

Dessa forma, não se impõe ao contribuinte que utilize aquele valor constante do cadastro municipal para fins de ITBI, sendo a parte livre para informar o preço ajustado para a negociação. Contudo, estando este valor em desacordo com o mercado, cabe ao Fisco municipal lançar o valor real atribuído ao bem nas condições mercadológicas de normalidade.

As demandas e decisões eram divergentes entre os órgãos de um mesmo Tribunal – principalmente no primeiro grau –, ora entendendo ser a base de cálculo do ITBI o valor venal do imóvel – e dentro deste viés, ora acatando a equivalência entre as bases de cálculo do IPTU e do ITBI, ora fazendo distinção entre elas –, ora concluindo que a base de cálculo do ITBI é o valor da transação,

²⁰² CORTEZ, Maria Eugênia Chiampi. *A controvérsia sobre a base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens imóveis ITBI no município de São Paulo*. Artigo apresentado como trabalho de conclusão de curso no Programa de Pós-Graduação em Direito *lato sensu* da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGVlaw). Publicado em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-edilicias/299068>>. Acesso em 14.09.2022, p. 10.

sendo o valor venal atribuído para o IPTU o mínimo, ou, ainda, definindo que a base de cálculo é o valor da transação sem limitações outras, devendo ser considerado o valor informado pelas partes e, caso a administração fazendária verifique fraude, compete a ela adotar as medidas próprias cabíveis.

Essa situação, ao menos em relação à capital paulista, culminou na instauração de IRDR (Tema 19) pelo TJSP em razão da necessidade de pacificação da matéria, a fim de direcionar as condutas de contribuintes e administração, além de solidificar a jurisprudência.

O IRDR foi julgado pelo TJSP em 23 de maio de 2019, tendo sido fixada a tese de que a base de cálculo do ITBI deve ser o valor do negócio jurídico realizado ou o valor venal do imóvel para fins de IPTU – prevalecendo o que for maior –, restando assim ementado:

INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS - ITBI - BASE DE CALCULO - DEVE SER CALCULADO SOBRE O VALOR DO NEGÓCIO JURÍDICO REALIZADO OU SOBRE O VALOR VENAL DO IMÓVEL PARA FINS DE IPTU AQUELE QUE FOR MAIOR AFASTANDO O VALOR DE REFERÊNCIA - ILEGALIDADE DA APURAÇÃO DO VALOR VENAL PREVISTO EM DESACORDO COM O CTN - OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA ARTIGO 150 INCISO I DA CF - PRECEDENTES - IRDR PROVIDO PARA FIXAR A TESE JURÍDICA DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI DEVENDO CORRESPONDER AO VALOR VENAL DO IMÓVEL OU AO VALOR DA TRANSAÇÃO PREVALECENDO O QUE FOR MAIOR.

Nos termos do voto do Relator, o Desembargador Luiz Burza Neto:

Por essas razões, a base de cálculo do ITBI deve corresponder ao valor venal do bem imóvel transferido e, caso este valor seja inferior ao da negociação, deve prevalecer este último.
Ocorrendo isto, pelo meu voto, no julgamento do incidente, FIXO A TESE JURÍDICA DA BASE DE CÁLCULO DO ITBI, DEVENDO CORRESPONDER AO VALOR VENAL DO IMÓVEL OU AO VALOR DA TRANSAÇÃO, PREVALECENDO O QUE FOR MAIOR.

Saliente-se a importância do questionamento que, em que pese ter sido de certa forma “pacificado” pela tese fixada, não encontra unanimidade. Assim é o voto divergente do Desembargador Eutálio Jose Porto de Oliveira:

Não obstante, rendendo máximo respeito à douta maioria, não há como, salvo melhor juízo, utilizar o valor venal do IPTU para fim de incidência do ITBI com a discricionariedade, inclusive, de se optar por aquele que se revelar maior, ou seja, o valor venal da transação ou do IPTU. Isso porque a base de cálculo de ITBI, conforme consta no artigo 38 do CTN, é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, ou seja, aquele pactuado pelas partes no instrumento de compra e venda, lavrado perante o Cartório de Notas e cujo pagamento deve ocorrer no ato do registro consoante entendimento pacificado pelo Superior

Tribunal de Justiça, no sentido de que o “o fato gerador do ITBI é a transferência da propriedade imobiliária, que somente se opera mediante registro do negócio jurídico no ofício competente (AREsp 1425219/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 01/03/2019). Com isso, o valor venal do ITBI é aferido em razão do valor constante no pacto de compra e venda, enquanto o valor venal do IPTU é o constante na planta genérica de valores previamente estipulada pelo município.

Para o Relator, portanto, a base de cálculo do ITBI deve ser o valor venal do imóvel – não havendo diferença entre a base de cálculo do ITBI e do IPTU, a qual deve ser a mesma, sob pena de se afrontar o princípio da segurança jurídica – ou, então, o valor do negócio, prevalecendo aquilo que for maior.

Já no voto divergente, destaca-se o entendimento de que a base de cálculo do ITBI é o valor venal do bem transmitido, devendo este ser considerado o declarado pelas partes no instrumento de venda e compra, não se confundindo com o valor venal do IPTU, que é estabelecido na planta genérica de valores do Município.

O Município de São Paulo, alegando violação dos artigos 38 e 148 do CTN quanto à base de cálculo do ITBI, e argumentando que a interpretação adequada do artigo 38 do CTN não leva à conclusão pela identidade da base de cálculo entre IPTU e ITBI, ou seja, a expressão “valor venal” existente em ambos não é unívoca, interpôs recurso especial.

Tal apelo não foi admitido pelo TJSP, com fundamento na Súmula 280 do STF e na inobservância do artigo 1.029 do Código de Processo Civil.

A edilidade, então, interpôs agravo da referida negativa, o qual foi conhecido pelo STJ para não conhecer do recurso especial, pois para o Ministro João Otávio de Noronha, incidiria no caso a Súmula 126 do STJ, sendo “imprescindível a interposição de recurso extraordinário quando o acórdão recorrido possui fundamento de natureza constitucional suficiente por si só para a manutenção da decisão”²⁰³. Em sede de embargos declaratórios, o Ministro reviu o posicionamento, reconheceu que não incidia no caso em tela o enunciado da Súmula 126 do STJ e, tornando sem efeito a decisão embargada, distribuiu os autos.

O Relator Ministro Gurgel de Faria, diante do cumprimento da demonstração dos requisitos de admissibilidade do agravo, bem como diante da

²⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.648.499/SP. Relator: Ministro Presidente João Otávio de Noronha. Julgado em 12.03.2020. Publicado em 26.05.2020.

relevância da discussão objeto do IRDR, converteu o agravo em recurso especial em decisão de 07 de maio de 2021.

Em suma, há quem entenda que a base de cálculo do ITBI é a mesma do IPTU pois o CTN aludiu a “valor venal” para ambos; outros entendem que a expressão “valor venal” legalmente prevista para os dois impostos não se confunde, assumindo aspectos diferentes na quantificação de cada um deles; e há, ainda, quem defenda que o valor a ser considerado para fins de ITBI é o valor da transmissão declarado pelas partes, eis que o fato gerador do imposto é a efetiva transmissão do bem ou direito, devendo este valor (ou “preço”) ser o considerado como base de cálculo.

A posição desta autora é a de que o valor venal considerado para fins de ITBI deve ser o valor de mercado, competindo ao Fisco conhecer e determinar o *valor* ou, ao menos, fiscalizar a compatibilidade do valor venal em relação ao *preço* declarado pelo contribuinte. O Poder Público tem o dever de fiscalizar a ordenação do mercado imobiliário e não pode se eximir de sua obrigação de promover a correta e adequada arrecadação fiscal.

Ademais, a formação das bases de cálculo do IPTU e do ITBI considera vetores axiológicos diferentes, dada a natureza de cada um desses tributos, sendo irretocável a ideia de que devem possuir plantas ou pautas diferentes de valores, que irão auxiliar o Fisco na atividade tributária.

Assim, jaz necessário e de extrema importância analisar o julgamento da matéria pelo STJ, eis que a decisão em sede de recursos repetitivos, além de vincular o Poder Judiciário, pode servir de orientação à Administração Pública.

4. O JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL 1.937.821²⁰⁴ PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E POSSÍVEIS SOLUÇÕES

Passar-se-á, neste momento, à análise do julgamento do Recurso Especial nº 1.937.821-SP pelo Superior Tribunal de Justiça para, ao final do capítulo, dialogar-se sobre possíveis soluções que atendam ao determinado pela Corte e à reserva do possível, conjugando a decisão em comento com a realidade dos municípios e as peculiaridades do ITBI.

Foi visto que o apelo recursal teve, em um primeiro momento, seu seguimento inadmitido, bem como o seu agravo correspondente, o qual, tendo sido revisto, foi distribuído, obtendo o Ministro Gurgel de Faria como Relator. O Ministro Relator, então, converteu o agravo em recurso especial.

Em 05 de outubro de 2021, a Primeira Seção do STJ, por unanimidade, afetou o processo ao rito dos recursos repetitivos (Tema 1113) para delimitar a questão de direito controvertida e definir: a) se a base de cálculo do ITBI está vinculada à do IPTU; e b) se é legítima a adoção de valor venal de referência previamente fixado pelo fisco municipal como parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI.

Igualmente por unanimidade, determinaram a suspensão da tramitação de todos os processos pendentes que versassem sobre a questão, em todo o território nacional.

Em 24 de fevereiro de 2022 o STJ julgou o Recurso Especial nº 1.937.821/SP.

O tribunal paulista cindiu o julgamento do processo, proferindo um acórdão no IRDR para firmar a tese exarada, e outro no julgamento da apelação para decidir o caso concreto, em suposta violação do artigo 978 do Código de Processo Civil. Contudo, essa questão foi superada pelo STJ, que entendeu que estavam satisfeitos os requisitos constitucionais e processuais.

O objetivo neste trabalho é analisar a questão de mérito decidida pelo STJ e suas possíveis implicações práticas.

Para a primeira questão controvertida, ou seja, para se definir se a base de cálculo do ITBI está vinculada à do IPTU, o Tribunal Superior definiu, conforme

²⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24.02.2022. Publicado em 03.03.2022.

já vinha decidindo reiteradamente e de forma pacificada, que embora o CTN estabeleça como base de cálculo do IPTU e do ITBI o “valor venal”, a apuração desse elemento quantitativo se faz de forma diferente para cada um desses tributos, especialmente porque se trata de fatos geradores diversos e modalidades de lançamento diferentes.

O voto do Relator foi no sentido de que no IPTU o que se tributa é a propriedade em si e o lançamento é feito de ofício, porque o imposto tem por base de cálculo a Planta Genérica de Valores aprovada pelo legislativo local, a qual tem por base critérios mais amplos e estanques, como, por exemplo, a localização do imóvel e sua metragem.

Já para a formação da base de cálculo do ITBI, considera-se o valor de mercado daquele determinado imóvel, com todas as suas peculiaridades e uma gama muito maior de fatores que influenciam o seu valor, o que justifica o lançamento deste imposto por declaração do contribuinte, ressalvado, por certo, a atividade de fiscalização e revisão dessa declaração por parte da administração tributária, mediante regular procedimento administrativo.

O que ficou assente pela Corte foi o fato de que a base de cálculo do IPTU considera padrões, ou seja, critérios gerais que, em que pesem facilitar a atividade tributante, não consideram a realidade de cada operação imobiliária. Igualmente, a PGV é estabelecida por lei para fins exclusivos do lançamento do IPTU, não podendo ser utilizada como um critério ou parâmetro para a apuração da base de cálculo do ITBI ou de qualquer outro tributo, em razão do princípio da legalidade.

Assim, o valor definido em lei como base de cálculo para fins de lançamento do IPTU não pode ser utilizado nem como piso de tributação para fins do ITBI:

Em face disso, tem-se a impossibilidade de vinculação da base de cálculo do ITBI à estipulada para o IPTU, nem mesmo como piso de tributação, pois, repita-se, o valor adotado para fins de IPTU considera, apenas, os critérios fixados na Planta Genérica de Valores, que “são padrões de avaliação de imóveis em consonância com a metragem e com outros fatores, tais como localização, acabamento e antiguidade, ou seja, consistem em presunções relativas, no contexto da praticabilidade tributária, que auxiliam na fixação da base de cálculo desse imposto” (STF, ARE 1245097 RG, relator: MINISTRO

PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 09/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-102 DIVULG 27-04-2020 PUBLIC 28-04-2020).²⁰⁵

Concluiu-se, assim, pela impossibilidade de vinculação da base de cálculo do IPTU e do ITBI, consagrando o que já vinha sendo decidido de acordo com a jurisprudência pacífica da Corte.

Para a segunda questão, ou seja, se é legítima ou não a adoção de valor venal de referência previamente estipulado pelo fisco municipal como parâmetro para a fixação da base de cálculo do ITBI, as teses fixadas foram as seguintes:

- a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN);
- c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

Percebe-se, portanto, que a fixação de tais teses pelo STJ, em termos práticos, não afastam completamente a praxis da edilidade paulistana, porém, retira a exigibilidade de utilização – de forma prévia e cogente – da pauta elaborada pelo município como piso obrigatório para fins de ITBI.

A Corte definiu que o que se deve levar em consideração na formação e quantificação da base de cálculo do imposto de transmissão é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, cancelando, neste ponto, o texto da Lei Municipal nº 11.154/91 que, no artigo 7º, dispõe que, para fins de lançamento do ITBI, “a base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim considerado o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista, em condições normais de mercado”²⁰⁶.

A leitura isolada da alínea “a” acima transcrita poderia nos levar a entender que o valor venal para fins de ITBI seria o imóvel, considerando o valor que

²⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24/02/2022, DJe: 03/03/2022.

²⁰⁶ SÃO PAULO (SP). Lei nº 11.154. Dispõe sobre o 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 à sua aquisição, e dá outras providências. São Paulo/SP, 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/leis/L11154.pdf>>. Acesso em 07.09.2022.

atingiria em uma negociação normal de mercado, superando-se, portanto, o “preço” estabelecido pelas partes.

Porém, realizou-se uma conjugação dessas duas vertentes doutrinárias: tanto a corrente que defende ser o valor venal o valor do imóvel em si considerado, dentro da normalidade de mercado, tanto a que preconiza que o preço estabelecido pelas partes, por se tratar de efetiva transmissão, é o que deve ser considerado para fins de ITBI foram prestigiadas.

Isso porque na alínea “b”, a Primeira Seção estabelece que o valor de transmissão, ou seja, o valor do negócio jurídico celebrado – e livremente atribuído pelas partes – deve ser o utilizado para fins do imposto, conferindo a este valor – fruto da autonomia privada – presunção de compatibilidade com o praticado no mercado imobiliário. Ressalva, no entanto, que o Fisco pode ilidir essa declaração, mediante o devido processo administrativo, conforme artigo 148 do CTN.

A Corte considerou que, como o fato gerador do ITBI decorre de um negócio jurídico, ou seja, surge do acordo de vontades entre as partes, a transmissão assim pactuada assume o protagonismo na definição da base de cálculo.

Em seu voto, o Relator cita julgados do STJ que ora aduzem ser “cediço na doutrina majoritária e na jurisprudência dessa Corte que a base de cálculo do ITBI é o valor real da venda do imóvel ou de mercado”²⁰⁷, ora que “o ‘valor venal’, base de cálculo do ITBI, é o valor de mercado do imóvel transacionado, que pode, ou não, coincidir com o valor real da operação”²⁰⁸, e julgados mais recentes que demonstram esse amálgama que o STJ vem fazendo ao dispor que “o preço efetivamente pago pelo adquirente do imóvel tende a refletir, com grande proximidade, seu valor venal, considerado como o valor de uma venda regular, em condições normais de mercado”²⁰⁹.

Em todos esses julgados citados, seja entendendo ser a base de cálculo do ITBI o valor do negócio ou o valor de mercado, ou ainda conferindo ao preço

²⁰⁷ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no REsp 1057493/SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Primeira Turma. Brasília/DF. Julgado em 26/08/2008, DJe 04/09/2008.

²⁰⁸ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RMS 36.966/PB. Relator: Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Brasília/DF. Julgado em 27/11/2012, DJe 06/12/2012.

²⁰⁹ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no AREsp 847.280/PR. Relator: Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Brasília/DF. Julgado em 10/03/2016, DJe 17/03/2016.

declarado a presunção de que reflete o valor real de mercado, o STJ ressalva sempre a possibilidade de o Fisco municipal ilidir a declaração feita pelo sujeito passivo, arbitrando o valor que entende correto em regular procedimento administrativo, na forma do artigo 148 do CTN.

O dispositivo legal citado determina o seguinte:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.²¹⁰

Conforme o enunciado do artigo, a administração tributária municipal possui o seu processo administrativo próprio para ilidir o valor declarado pelas partes, quando constata indícios de fraude, indignos de fé ou veracidade.

Dessa forma, continuará existindo o poder-dever do município de avaliar, fiscalizar e, se o caso, arbitrar o valor compatível com a verdade e com o mercado.

Em verdade, parece que, na prática, pouca ou nenhuma mudança significativa ocorrerá, a não ser o fato de que os contribuintes não estarão obrigados a adotar previamente o valor venal de referência quando em dissonância com o valor efetivamente praticado, segundo o mercado imobiliário e a negociação entabulada, podendo declarar e recolher o imposto com base no valor da transação.

Após detida análise, o Relator concluiu que a constituição do crédito tributário do ITBI admite apenas duas modalidades de lançamento: por declaração ou por homologação.

Nos casos dos municípios que adotam o lançamento por declaração, o contribuinte tem de informar o valor do negócio e submeter previamente à análise da administração fazendária para a constituição do crédito tributário, sendo que o Fisco efetuará a avaliação e emitirá a guia de recolhimento segundo o cálculo

²¹⁰ BRASIL. Lei Federal nº 5.172 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília/DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>.

realizado. Se houver discordância do valor informado, o ente tributante exerce a oposição de forma prévia.

Nas palavras do Ministro Gurgel de Faria:

Nessa modalidade de lançamento, em face do princípio da boa-fé objetiva, presume-se que o valor da transação declarado pelo contribuinte está condizente com o valor venal de mercado daquele específico imóvel, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, a justificar a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que justificariam o quantum informado.²¹¹

Nos casos dos municípios que adotam o lançamento por homologação, o particular, independente de prévia análise pela Administração, informa o valor do negócio e já efetua o recolhimento aos cofres públicos, sendo a confirmação pelo Fisco diferida no tempo. O procedimento administrativo contestatório, aqui, ocorrerá em momento posterior ao recolhimento do imposto, possuindo o poder público o prazo decadencial de cinco anos.

Nessa hipótese, a Administração terá o prazo decadencial de cinco anos para proceder à revisão do pagamento realizado (que também engloba o exame acerca da correção da base de cálculo adotada), sem a qual o lançamento estará tacitamente homologado e, portanto, terá caráter definitivo.²¹²

Compete ao Município definir, segundo a realidade local, qual o melhor método de lançamento a ser aplicado.

Em ambos os casos, a edilidade permanece com sua prerrogativa de refutar fundamentadamente o valor declarado pelo contribuinte e arbitrar o valor compatível com o de mercado caso verifique a ação evasiva das partes.

No caso em concreto que deu origem ao Recurso Especial, ou seja, a realidade da capital paulistana, o Relator entendeu que a Prefeitura Municipal de São Paulo não adotava o lançamento por homologação conforme alegado pelo ente tributante, pois não há pagamento antecipado do ITBI sem prévio exame do Fisco, porque, na verdade, ao impor ao contribuinte previamente uma base de cálculo a ser observada como “piso”, haveria um lançamento de ofício.

²¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24/02/2022, DJe: 03/03/2022.

²¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24/02/2022, DJe: 03/03/2022.

Nas palavras do Ministro Gurgel de Faria:

Em verdade, ao fixar a base de cálculo com lastro em valor de referência previamente estabelecido, o fisco busca, de fato, realizar o lançamento de ofício do imposto, o qual, todavia, está indevidamente amparado em critérios que foram por ele escolhidos unilateralmente e que apenas revelariam um valor médio de mercado, de cunho meramente estimativo, visto que despreza as peculiaridades do imóvel e da transação que foram quantificadas na declaração prestada pelo contribuinte, que, como cediço, presume-se de boa-fé.²¹³

Para o Ministro, a adoção prévia – como “ponto de partida” – desse valor venal de referência, estabelecido unilateralmente pelo Município, como parâmetro para a fixação da base de cálculo, e com a inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte provar que o imóvel vale menos ou que a transação está sendo feita efetivamente por aquele valor, subverte o teor do artigo 148 do CTN, anteriormente colacionado.

A redação do artigo 24 da Lei Municipal nº 14.154/91 dada pela Lei Municipal nº 13.402/2002, traduz um método de contestação pelo ente tributante próprio dos lançamentos por homologação, ao dispor que, caso o Fisco municipal não concorde com o valor declarado, poderá, em regular procedimento administrativo, contestar a declaração e o recolhimento realizados previamente, arbitrando a base de cálculo, mediante contraditório e ampla defesa do contribuinte.

Art. 24 - Não concordando o órgão fazendário municipal com o valor declarado do bem transmitido, ou com os esclarecimentos, declarações, documentos ou recolhimentos prestados, expedidos ou efetuados pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado, instaurar-se-á o respectivo procedimento administrativo de arbitramento da base de cálculo e aplicação das demais cominações legais. (Redação dada pela Lei nº 13.402/2002)

Parágrafo único - O contribuinte poderá oferecer avaliação contraditória ao valor arbitrado, na forma, condições e prazos regulamentares. (Redação dada pela Lei nº 13.402/2002)

Porém, na atual sistemática paulistana, o sujeito passivo (ou o tabelionato de notas onde a escritura está sendo lavrada) acessa o portal da Prefeitura Municipal e preenche um formulário de declaração da transmissão. Neste formulário, o valor venal de referência – de acordo com o cadastro imobiliário de cada imóvel – é automaticamente estabelecido pelo sistema.

²¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24/02/2022, DJe: 03/03/2022.

Caso o contribuinte não concorde com a base de cálculo determinada pelo sistema da Secretaria Municipal de Finanças, poderá requerer avaliação especial do imóvel, apresentando os dados da transmissão e fundamentos do pedido, conforme dispõe o artigo 7º-B (inserido em 2006 na lei de regência), o que representa uma inversão do ônus da prova.

Dessa forma, a subversão do disposto no artigo 148 do CTN se dá justamente porque há uma predeterminação da base de cálculo pelo Fisco, sem levar em conta os dados concretos da transação e, porque no caso de haver discordância, existe essa atribuição ao sujeito passivo do dever de ilidir a base unilateral e previamente imposta pelo Município, e não o contrário.

O Superior Tribunal de Justiça não considerou ilegal a pauta paralela elaborada pelo Município para fins do ITBI. O que a decisão do STJ fez, em verdade, foi proibir que a pauta elaborada unilateralmente pelo Município seja adota de forma cogente, prévia e obrigatória tanto para a declaração do imposto pelo contribuinte, quanto para o arbitramento pelo Município. É preciso, pois, considerar a verdade dos fatos em consonância com a realidade do mercado, mas nada impede que o Fisco municipal se valha dessa pauta para justificar a ação fiscal de apuração do valor declarado.

Igualmente, ao fixar a tese de que a base de cálculo do ITBI não pode ser a mesma do IPTU, o STJ reforça – para além de uma mera permissão – a necessidade de o Município possuir uma planta genérica destinada à aferição do imposto predial e outra planta específica para auxiliar a definição do montante do imposto de transmissão.

Dessa forma, mais do que nunca, os Municípios não só podem como devem atualizar suas plantas de valores, adequando seus Códigos Tributários e leis específicas, na persecução real do interesse público. E aqui, como anteriormente comentado, cabe a atuação do Ministério Público na averiguação do cumprimento deste poder-dever.

Ademais, entendeu a Corte que o valor declarado pelo contribuinte goza de presunção de veracidade, retirando do particular o ônus da prova e, interpretando o artigo 148 do CTN, esclareceu que o valor declarado pelo sujeito passivo só pode ser ilidido pelo Fisco mediante regular procedimento administrativo próprio.

Sendo assim, o fato, por exemplo, de se declarar uma venda e compra por um valor bem abaixo do mercado não configura, por si só, evasão fiscal. No entanto, se, de acordo com a avaliação de mercado que o município possui – podendo se valer, para tanto, da pauta do valor venal de referência, elaborada e mantida pela administração fazendária -, for detectada discrepância flagrante entre o valor declarado e o valor real de mercado, o Município tem não só o poder, mas o dever de refutar o valor declarado, mediante procedimento administrativo próprio. Nada impede, contudo, o contribuinte, em contraditório, fazer prova de que o negócio está sendo realmente entabulado por aquele “preço”, que não corresponde ao “valor venal” (de mercado) do bem.

No entender desta autora, é exatamente sobre este ponto que a decisão do STJ tem a contribuir de forma mais prática.

As teses fixadas não alteram o sistema tributário municipal nem o seu procedimento administrativo de contestação do valor informado em desacordo com a realidade do mercado, tampouco implicam na supressão de uma pauta de valor venal de referência, mas garantem ao contribuinte a liberdade de informar o valor de fato negociado por ele no caso concreto, sem ter que se submeter a um valor previamente fixado pela municipalidade. É a consagração da boa-fé objetiva:

Em face do princípio da boa-fé objetiva, o valor da transação declarado pelo contribuinte presume-se condizente com o valor médio de mercado do bem imóvel transacionado, presunção que somente pode ser afastada pelo fisco se esse valor se mostrar, de pronto, incompatível com a realidade, estando, nessa hipótese, justificada a instauração do procedimento próprio para o arbitramento da base de cálculo, em que deve ser assegurado ao contribuinte o contraditório necessário para apresentação das peculiaridades que amparariam o quantum informado (art. 148 do CTN).²¹⁴

A avaliação pelo fisco municipal, seja em momento anterior ou posterior ao recolhimento do tributo, deve continuar acontecendo, e nada impede que a municipalidade se valha, nesta atividade, de uma pauta pré-estabelecida, objetivamente definida segundo estudos atualizados, como base para a avaliação do caso concreto, desde que não configure um lançamento de ofício do imposto, ou seja, um arbitramento do valor do bem baseado única e exclusivamente neste valor venal de referência pré-determinado.

²¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24/02/2022, DJe: 03/03/2022.

Nesse sentido é a decisão do STJ:

Em verdade, ao fixar a base de cálculo com lastro em valor de referência previamente estabelecido, o fisco busca, de fato, realizar o lançamento de ofício do imposto, o qual, todavia, está indevidamente amparado em critérios que foram por ele escolhidos unilateralmente e que apenas revelariam um valor médio de mercado, de cunho meramente estimativo, visto que despreza as peculiaridades do imóvel e da transação que foram quantificadas na declaração prestada pelo contribuinte, que, como cediço, presume-se de boa-fé.

(...)

Esse denominado valor venal de referência, ou equivalente, quando muito, poderá justificar a ação fiscal para apurar a veracidade da declaração prestada, mas, em hipótese alguma, pode servir para antecipar tal juízo, porquanto, além de não abranger todas as áleas definidoras do valor de mercado daquele específico imóvel, acaba por subtrair a garantia do contraditório assegurada ao contribuinte, cujo exercício pressupõe a prévia instauração de regular processo administrativo.²¹⁵

Percebe-se, pois, que o que se veda ou se julga indevido é a prévia adoção de um valor venal de referência sem se considerar as áleas e peculiaridades do negócio, de modo que tal conduta represente lançamento de ofício pela Administração, sem análise dos componentes fáticos formadores da base de cálculo e sem considerar a declaração do sujeito passivo.

Para o Ministro Gurgel de Faria, tanto o lançamento por declaração quanto o por homologação estão justificados pelas circunstâncias fáticas locais, que interferem no valor de mercado de cada imóvel negociado. Para o Relator, somente as partes envolvidas no negócio possuem todas as variáveis que determinam a fixação do valor da transação, sendo justamente este o motivo de ser impossível a prática do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado por lei municipal, pois, no seu entendimento, o Fisco não tem como antever todas as áleas e peculiaridades determinantes do valor do negócio no caso concreto.

Em suas palavras:

Não dispondo de todos os elementos fáticos necessários ao juízo de certeza quanto ao valor do imóvel transmitido, não há como a Administração dispensar a participação do contribuinte no procedimento regular de constituição do crédito para estabelecer, antecipada e unilateralmente, a base de cálculo.²¹⁶

Assim, desde que haja a participação do contribuinte e que as peculiaridades do caso em concreto sejam consideradas, não há óbice a ser

²¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24/02/2022, DJe: 03/03/2022.

²¹⁶ *Ibidem*.

adotada uma pauta previamente definida pela Fisco como suporte – e apenas como suporte, no entendimento do STJ – para a avaliação e possível contestação do valor declarado.

Sendo objetado pela edicidade o valor informado, por não se caracterizar fidedigno, nada impede o contribuinte comprovar que o valor do negócio foi realmente aquele informado, ainda que abaixo do valor de mercado. Aqui, deve haver prova do valor transacionado, sob pena de caracterizar evasão fiscal e, eventualmente, atividade ilícita segundo a política do COAF.

Conforme o entendimento de Mangieri, o STJ não define o que seria a observância do artigo 148 do CTN anteriormente colacionado, apenas pontua que devem ser satisfeitos os termos do dispositivo legal, sendo que para o tributarista, o atendimento da norma consistiria em garantir ao contribuinte o contraditório, ou seja, a oportunidade de provar que o imóvel negociado de fato vale menos que o valor de mercado.²¹⁷

O arbitramento fiscal, ou seja, essa atividade de revisão do que foi declarado pelo contribuinte, tem caráter excepcional e não configura técnica de lançamento especial, mas sim um método de avaliação contraditória de valores informados, utilizável quando os documentos e/ou declarações forem omissos ou não mereçam fé.²¹⁸

Fica claro, pois, a dicotomia adotada entre “preço” e “valor”, conforme anteriormente discutido. O julgamento do STJ não retirou o poder do fisco municipal de atribuir o “valor” do bem, mas conferiu ao “preço” declarado pelas partes a presunção de que é compatível com o praticado no mercado imobiliário, cabendo à administração fazendária ilidir essa presunção.

Na lição de Hugo de Brito Machado:

Em se tratando de imposto que incide sobre a transmissão por ato oneroso, tem-se como ponto de partida para a determinação de sua base de cálculo na hipótese mais geral, que é a compra e venda, o preço. Este funciona no caso, como uma declaração de valor feita

²¹⁷ MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 220.

²¹⁸ CORTEZ, Maria Eugênia Chiampi. *A controvérsia sobre a base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens imóveis ITBI no município de São Paulo*. Artigo apresentado como trabalho de conclusão de curso no Programa de Pós-Graduação em Direito *lato sensu* da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGVlaw). Publicado em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-edilicias/299068>>. Acesso em 14.09.2022, p. 7.

pelo contribuinte, que pode ser aceita, ou não, pelo fisco, aplicando-se, na hipótese de divergência, a disposição do art. 148 do CTN.²¹⁹

Nada impede, no entanto, que no afastamento do valor declarado se utilize, como uma base de comparação, como um auxílio, a pauta do valor venal de referência. O que a decisão do STJ veda ou julga incabível é a sua adoção prévia e obrigatória, sem se levar em conta o caso concreto, que possui inúmeras variáveis, impossíveis de serem previstas e consideradas *a priori*.

Sobre este ponto, nas palavras do Relator:

Os lançamentos por declaração ou por homologação se justificam pelas várias circunstâncias que podem interferir no específico valor de mercado de cada imóvel transacionado, circunstâncias cujo conhecimento integral somente os negociantes têm ou deveriam ter para melhor avaliar o real valor do bem quando da realização do negócio, sendo essa a principal razão da impossibilidade prática da realização do lançamento originário de ofício, ainda que autorizado pelo legislador local, pois o fisco não tem como possuir, previamente, o conhecimento de todas as variáveis determinantes para a composição do valor do imóvel transmitido.²²⁰

Assim, para o STJ, o Fisco deve permitir a livre declaração do valor pelas partes, de acordo com o negócio em concreto, sem a imposição prévia de um valor de mercado que pode não refletir a realidade.

Importante informar o leitor que, até o fechamento do presente trabalho, o Município de São Paulo havia interposto Recurso Extraordinário contra o acórdão do STJ, o qual teve o seguimento negado em 23 de agosto de 2022.

Não se pode afirmar que há um fim posto à celeuma.

A doutrina processualista alerta sobre os limites processuais do acórdão proferido em sede do Recurso Especial em comento.

O que se sustenta é que o fato do recurso especial ter sido interposto contra acórdão em sede de IRDR decidido por tribunal estadual, a decisão só pode ser considerada válida e eficaz se estiver vinculada a um caso concreto, pois, do contrário, o recurso especial não poderia ser, sequer, admitido. Assim, seria necessário limitar a vinculação da decisão proferida em sede do REsp nº 1.937.821 ao objeto do caso concreto julgado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que consiste no pleito de repetição de indébito proposta pela

²¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 398.

²²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24/02/2022, DJe: 03/03/2022.

Fortress Negócios Imobiliários LTDA. contra o Município de São Paulo em razão de discussão acerca da base de cálculo do ITBI em arrematação de imóveis feitas em hastas públicas judiciais.²²¹

Na análise do professor, advogado e assessor jurídico da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – ABRASF Ricardo Almeida Ribeiro da Silva:

Ainda que o IRDR e o voto do ministro Gurgel de Faria tenham se arvorado em digressões abstratas sobre a base de cálculo e modalidades de lançamento cabíveis na gestão fiscal do ITBI pelos municípios brasileiros, não se pode extrair destes Acórdãos um caráter de norma geral, transcendente dos limites do caso concreto e da *res in iudicio deducta*. Do contrário, seria uma ultrapassagem dos limites do artigo 976, CPC, e, sobretudo, da competência recursal do STJ, delimitada pelo artigo 105, III, CRFB, conforme confirmado pela Corte Especial do STJ e pelo STF (RE 581. 947). Isso poderia sustentar a inconstitucionalidade suscitada pelo MSP.

(...)

O RESP em foco violou a hipótese de cabimento prevista no inciso III, do artigo 105 da Constituição, não podendo versar sobre tema genérico, abstraindo-se da causa decidida, nos termos do que foi recém assentado pela Corte Especial do STJ no julgamento do incidente de inconstitucionalidade nº 1.798.374;²²²

De fato, essa questão poderá ser revista pelo Supremo Tribunal Federal, por possível violação constitucional da competência recursal, conforme disciplinam o inciso III do artigo 102 e o inciso III do artigo 105, ambos da Constituição Federal, afinal está *sub judice* lei local em face de lei federal (CTN) e em face da própria Constituição.

Igualmente, sob o aspecto do cabimento do rito de demandas repetitivas e sua circunscrição às situações de arrematação em hasta pública, interessante o posicionamento do Procurador Municipal do Rio de Janeiro:

O entendimento fixado pelo STJ no REsp 1.937.821 só pode ser interpretado como aplicável aos casos de aferição da base de cálculo do ITBI relativos a arrematações de imóveis em hastas públicas e não a todas as hipóteses de alienação sujeitas ao ITBI. Somente essa matéria vinha sendo decidida pelo STJ nesse sentido. Não havia jurisprudência sua que sustentasse editar um tema de Repetitivo para a discussão de base de cálculo de ITBI em outras hipóteses de alienação de imóveis, sobretudo em negócios jurídicos particulares!²²³

²²¹ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. *O ITBI no divã? Efeitos do acórdão proferido no RE 1.937.821 (parte 1)*. Publicado em 12 set. 2022. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-set-12/ricardo-almeida-ribeiro-silva-itbi-diva>>. Acesso em 26.09.2022.

²²² *Ibidem*.

²²³ *Ibidem*.

O STJ definiu em dois parágrafos o que, talvez, devesse ser o tema de mérito apto a fundamentar a afetação ao rito de recursos repetitivos:

Especificamente no caso de alienação por hasta pública, salvo hipóteses de preço vil, o valor da arrematação corresponde ao valor de mercado, pois presume-se que esses mesmos fatores foram ponderados pelo arrematante para a realização de seu lance.

Aqui não se está afirmando que o preço de venda necessariamente reflete o valor de mercado, pois eventual alienação por preço nitidamente incompatível com este (valor de mercado), independentemente de sua motivação, não permite a adoção dele (o preço de venda) como parâmetro para definição da base de cálculo.²²⁴

Ocorre que, como lembra o professor carioca, o preço pago na arrematação, excetuando as hipóteses de preço vil, já se configurava como o valor adotado por vários Fiscos municipais como base de cálculo para a tributação do ITBI – como, por exemplo, Porto Alegre, Florianópolis, Belo Horizonte, Curitiba e Porto Velho –, em razão da “praticidade fiscal na definição do elemento quantitativo do fato gerador abstrato do imposto”²²⁵, além da publicidade e formalidade do ato em questão, que conferem a esse tipo de alienação a devida segurança jurídica que as autoridades fiscais necessitam, vez que o valor, neste caso, não está sujeito à livre negociação das partes.

Destarte, conforme o entendimento esposado, o STJ só poderia ter decidido acerca da base de cálculo para fins de ITBI utilizada nas hipóteses de arrematação em hasta pública, discorrendo, quando muito, em aspectos gerais com relação a outras formas de alienação, como, por exemplo, uma venda e compra.

Diante disso, possível argumentar que o acórdão proferido pelo STJ não tem poder vinculativo com relação às alienações fatos geradores que não sejam única e exclusivamente hipótese de arrematação em hasta pública. Ademais, sob o aspecto processual, não poderia o STJ decidir contra o único recorrente sobre matéria de mérito que não consistia o cerne da questão debatida a que a Corte deveria ter se delimitado.

Nas palavras de Ricardo Silva:

²²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24/02/2022, DJe: 03/03/2022.

²²⁵ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. *O ITBI no divã? Efeitos do acórdão proferido no RE 1.937.821 (parte 1)*. Publicado em 12 set. 2022. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-set-12/ricardo-almeida-ribeiro-silva-itbi-diva>>. Acesso em 26.09.2022.

A abordagem geral sobre base de cálculo e modalidades de lançamento só pode ser entendida como *obiter dicta*. Isto é, como **manifestações** circunstanciais sobre outras hipóteses de incidência do ITBI, diversas das alienações de imóveis decorrentes de arrematações em hastas públicas, em relação às quais o Acórdão não possui teor vinculativo algum. Isso afrontaria os limites constitucionais que balizam a sua competência recursal, a divisão de Poderes e o federalismo fiscal.

(...)

O referido RESP não poderia realizar um julgamento *extra petita* e muito menos promover uma *reformatio in pejus*, uma vez que o único recorrente era o próprio município de São Paulo, e o julgamento do IRDR ateu-se a critério totalmente distinto e limitado às arrematações;²²⁶

De todo modo, em que pese ainda pairar essa discussão, sendo a questão reapreciada ou não pelo STF, o fato é que a decisão do STJ em sede do Recurso Especial debatido não tem o condão de obrigar os Municípios brasileiros que possuem leis prevendo o valor venal de referência para fins de ITBI a acatar os seus termos.

Sobre a decisão em sede de recursos repetitivos pelo STJ, ensina Ricardo Silva que esta não possui o condão de vincular o Poder Executivo:

Não tem alcance e grau de vinculatividade do Poder Executivo ou das administrações públicas no Brasil. Entretanto, há diversos preceitos processuais insertos no Código de Processo Civil brasileiro determinando a vinculação automática de todos os graus do Poder Judiciário à matéria decidida em recursos repetitivos, inclusive devendo ser deferida tutela da evidência (artigo 311, inciso III do CPC).
(...)

Ainda que houvesse transitado em julgado, o Acórdão proferido em Recurso Especial repetitivo não tem efeitos vinculantes para as administrações públicas tributárias, nem mesmo para a do município de São Paulo – havendo, todavia, o risco de maior velocidade de futuras decisões em litígios judiciais, acolhendo automaticamente os critérios adotados neste acórdão – caso transitado em julgado – ainda que os seus efeitos sejam compreendidos de forma bem mais restrita da que está sendo difundida nas mídias especializadas, restringindo-o aos casos de arrematações em hastas públicas.²²⁷

A decisão do STJ tem poder vinculativo apenas com relação ao Poder Judiciário, eis que pacificada a questão com relação à interpretação do Direito em sede de demanda judicial devidamente ajuizada.

Assim sendo, os municípios não estão obrigados a alterar sua legislação ou seus procedimentos, desde que devidamente previstos em lei, estando

²²⁶ SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. *O ITBI no divã? Efeitos do acórdão proferido no RE 1.937.821 (parte 1)*. Publicado em 12 set. 2022. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-set-12/ricardo-almeida-ribeiro-silva-itbi-diva>>. Acesso em 26.09.2022.

²²⁷ *Ibidem*.

formalmente de acordo com o sistema constitucional e legal. Todavia, é claro, em juízo de conveniência e oportunidade, poderão adotar outro modo de avaliação e arbitramento da base de cálculo, nos moldes do que foi decidido pelo STJ, a fim de, acatando o entendimento judicialmente pacificado, superem o precedente e coloquem fim à celeuma, evitando novas demandas judiciais.

4.1. CONJUGAÇÃO DO LANÇAMENTO DO IMPOSTO, VERACIDADE DA INFORMAÇÃO E CELERIDADE DO TRÁFEGO IMOBILIÁRIO À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STJ

Diante da reserva do possível, da necessidade de arrecadação correta dos tributos devidos para investimento no desenvolvimento das cidades, da necessidade de impulsionamento e celeridade do tráfego imobiliário, da evolução da humanidade na busca de novas tecnologias de forma sustentável, é mister que haja uma concatenação de atos e soluções capazes a atender essa dinâmica.

Dessa forma, passar-se-á à análise de como a declaração do imposto, a obrigatoriedade de veracidade da informação prestada pelo contribuinte e a necessidade de rapidez e eficiência da máquina pública podem ser conciliadas, a fim de atender o interesse público.

4.1.1. O lançamento

Como foi visto, na esteira do entendimento do STJ, o lançamento do ITBI admite duas modalidades: por declaração ou por homologação.

Reflexão interessante é a esposada por Paulo de Barros Carvalho sobre a importância da atuação do particular ao lado do Estado, ressaltando a série de procedimentos que o contribuinte tem de cumprir a fim de satisfazer obrigações tributárias:

Por mais prático e objetivo que seja o súdito do Estado, vivamente empenhado em cumprir a prestação tributária que lhe incumbe, não poderá fazê-lo simplesmente com procedimentos mentais, alimentados por sua boa vontade. Terá de, impreterivelmente, seguir os comandos da lei, implementando os deveres instrumentais previstos, com o preenchimento de formulários e documentos específicos para, desse modo, estruturar a norma individual e concreta que lhe corresponda

expedir. Somente assim poderá pagar aquilo que acredita ser devido ao fisco, a título de tributo.²²⁸

Na prática, nos Municípios que adotam a modalidade de lançamento por homologação, em que o próprio contribuinte consegue fazer a declaração e emitir diretamente a guia para recolhimento antecipado do imposto de transmissão, a administração tributária terá o prazo legal para efetivar a homologação, podendo se valer dos meios legais à sua disposição para ilidir o valor informado e o imposto recolhido, como, por exemplo, a avaliação especial, o arbitramento e a impugnação de lançamento.

Já nos Municípios que adotam a modalidade de lançamento por declaração, o contribuinte informa os dados do negócio ao Fisco e solicita a emissão da guia. A administração tributária, então, realizando uma avaliação prévia, faz o lançamento e emite a guia ou, constatando que o valor informado não está compatível com o valor de mercado praticado, informa essa situação ao sujeito passivo e, sendo o caso, emite a guia no valor de avaliação realizado por ela, de acordo com seus critérios objetivos, com os documentos anexados e – porque não – a pauta do valor venal de referência.

Essa planilha previamente definida serve como uma base facilitadora da atividade tributária municipal, tanto para os Municípios que emitem a guia de recolhimento após avaliação individual, quanto para os que possuem sistema de autodeclaração e emissão de guia pelo próprio contribuinte.

No último caso, o contribuinte pode decidir utilizar a pauta do valor venal de referência, ainda que divergente do preço estabelecido para o negócio, a fim de evitar futura revisão e avaliação divergente por parte do Fisco quando da homologação do lançamento, podendo a administração tributária, de acordo com seus regulamentos, aplicar multa, juros e demais penalidades em razão da incorreção na declaração do imposto.

O fato é que o procedimento e suas bases devem ser conhecidos, o que reforça a necessidade de se ter um parâmetro de base de cálculo previamente definido pelo Município de acordo com requisitos objetivos e análise do mercado imobiliário. Não pode o Fisco “surpreender” o contribuinte da mesma forma que este não pode se evadir da obrigação tributária.

²²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 519.

Nesse sentido, sobre a definição da matéria tributável do ITBI – objeto do lançamento – defende Harada:

Sendo o tributo um conceito determinado, o que é raro em Direito, resta evidente que descabe a cogitação de incidência de uma alíquota sobre um valor que não seja certo. Quem exige tributo deve apontar o seu exato valor, o que se obtém por meio do lançamento tributário, um procedimento administrativo vinculado, na forma do art. 142 do CTN.²²⁹

Em última análise, o Município tem mais do que uma prerrogativa, mas o poder-dever de ordenação da cidade, de seu crescimento e desenvolvimento sustentável, do zelo com os cofres públicos para que possa realizar a sua finalidade pública precípua que é o interesse público.

Assim, a Administração Pública possui (ou deve possuir) essa ferramenta de estabelecer um mínimo ou um parâmetro a ser observado – ou, ao menos, influenciar – nas relações mercadológicas, para que as negociações expressem a realidade perante o Fisco, recolhendo aos cofres públicos o que de fato devem recolher, realizando, em última análise, a justiça tributária e concretização dos interesses públicos de toda a coletividade.

O Poder Público e o contribuinte devem atuar em conjunto, de forma harmônica e cooperativa, para que não haja excessos e evasões de qualquer uma das partes. Nesse sentido, Barros de Carvalho apregoa:

(...) nada custaria ao legislador brasileiro chamar a ambos os atos – o praticado pelo fisco (lançamento) e o realizado pelo contribuinte – pelo mesmo nome. Estabeleceria uma paridade que se comprova, renovadamente, no plano das atividades concretas, sobre simplificar a compreensão da matéria, por si só já tão árida.²³⁰

Na opinião desta autora, seria possível aproveitar o melhor dos dois procedimentos de lançamento comentados: por homologação (“autolancamento”) e por declaração.

Visando a celeridade do tráfego imobiliário e das relações negociais, seria factível admitir que o contribuinte declarasse o valor real do negócio e gerasse a guia de recolhimento correspondente de maneira unilateral, rápida, simples e eletrônica, sujeito, por certo, à futura homologação do Fisco.

²²⁹ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle, posição 4669.

²³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 519.

Informando ao sistema automatizado (via sítio eletrônico da própria Prefeitura Municipal) um valor aquém do previamente calculado pela edilidade de acordo com o valor de mercado, esse lançamento por homologação poderia se converter em procedimento de lançamento por declaração, enviando os dados informados pelo contribuinte a um agente fiscal, que realizará a avaliação das peculiaridades do caso concreto que justificam a pactuação do preço da operação imobiliária abaixo do praticado no mercado.

Tendo como objetivo a satisfação da eficiência do serviço público e da segurança jurídica, o município poderia franquear a emissão da guia do valor declarado, possibilitando a continuidade do negócio jurídico entabulado, apenas discutindo pelos meios próprios o valor excedente que entende devido, prática esta que será abordada novamente adiante.

4.1.2. Veracidade da informação

Como visto, na esteira do decidido pelo STJ, a base de cálculo do ITBI é o valor venal do bem considerado em um cenário de normalidade do mercado. Como esse valor não é absoluto, mas sim relativo e está em constante variação de acordo com inúmeras condições mercadológicas afetas ao imóvel em si, à economia e ao desenvolvimento das cidades, deve ser tal valor aferido no momento da realização da transmissão – fato gerador do imposto em questão – levando-se em conta o caso concreto.

O entendimento do STJ é de que existe uma presunção de veracidade de que o valor declarado pelo contribuinte para a transação corresponde ao valor de mercado daquele imóvel, em razão da consagração do princípio da boa-fé objetiva, podendo, entretanto, tal presunção ser contestada pelo poder público por meio de regular processo administrativo.

Segundo o Ministro Gurgel de Faria:

Dadas as características próprias do fato gerador desse imposto, a sua base de cálculo deverá partir da declaração prestada pelo contribuinte, ressalvada a prerrogativa da administração tributária de revisá-la, antes ou depois do pagamento, a depender da modalidade do lançamento, desde que instaurado o procedimento administrativo próprio, em que deverá apurar todas as peculiaridades do imóvel (benfeitorias, estado de conservação, etc.) e as condições que impactaram no caráter volitivo do negócio jurídico realizado,

assegurados os postulados da ampla defesa e do contraditório que possibilitem ao contribuinte justificar o valor declarado.²³¹

Esse seria realmente o desejável, contudo, deve-se fazer um balizamento com o efetivamente praticável, com a realidade, com a reserva do possível.

O fato é que essa análise, caso a caso, pormenorizadamente, levando-se em conta as peculiaridades do caso concreto, sem uma base pré-definida, será praticamente impossível, sobretudo em grandes cidades e capitais, sob pena de se tornar o processo moroso, impedindo ou prejudicando o tráfego imobiliário, e de sofrer o erário com perdas inestimáveis diante da impossibilidade de se rever todas as declarações.

Ademais, a definição de critérios claros e objetivos em matéria tributária é questão de ordem pública, que realiza os princípios constitucionais de limitação ao poder de tributar. Administração e jurisdicionados devem conhecer os parâmetros, requisitos, limites e regras do procedimento.

Assim, deve existir um equilíbrio, uma ponderação entre valor de mercado do imóvel e valor declarado pelo contribuinte, com o estabelecimento de regras claras a fim de garantir a segurança jurídica.

Uma prática interessante, que poderia adequar os interesses dos particulares e da coletividade, seria: no caso de discordância do contribuinte com o valor constante da pauta de referência ou da avaliação municipal, poderia ele protocolar recurso administrativo, o que, por si só, teria o condão de liberar a transmissão sobre o valor declarado do negócio. Caso o recurso interposto fosse definitivamente indeferido na esfera administrativa, o Município realizaria lançamento posterior do valor complementar.

Essa solução prestigia tanto a boa-fé do sujeito passivo, que recolhe previamente sobre a base de cálculo efetivamente declarada do negócio jurídico, e de outro lado permite que a edilidade discuta o valor considerando os elementos trazidos pelo contribuinte, analisando dentro de um contraditório as nuances e peculiaridades do caso concreto para acatar o valor declarado ou, verificando simulação ou fraude, determinar o valor que entender cabível.

É preciso entender que para se atender à toda gama de pessoas e à toda sorte de negócios possíveis de serem entabulados, deve haver uma

²³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24/02/2022, DJe: 03/03/2022.

generalização. Esse processo é necessário para que haja segurança, com a definição de critérios objetivos que orientem o agir dos munícipes e da Administração Pública. Assim, ainda que não haja uma planta paralela de valores ou uma pauta de valor venal de referência para fins do ITBI, não deveria existir um critério que permita saber com precisão o valor (de mercado) – ao menos uma projeção – a ser considerado nos negócios jurídicos?

Quando a questão é enfrentada considerando uma venda e compra simples – tal como fez o STJ –, se torna mais fácil a compreensão dos fundamentos aduzidos sobre a autodeclaração do imposto e a presunção de que o preço livremente ajustado pelas partes está de acordo com o valor de mercado.

Porém, quando se pensa em outros negócios jurídicos que também são fatos geradores do ITBI, a definição pode ficar um pouco mais complicada.

Isso porque em situações como uma dação em pagamento, por exemplo, um imóvel de valor superior pode ser dado em pagamento de dívida de valor inferior – assim como o inverso pode acontecer – e nestes casos, qual deverá ser a base de cálculo?

A decisão do STJ não abordou este ponto especificamente – e nem o poderia fazer dada a delimitação do tema (não obstante, na opinião de Ricardo Silva, o STJ tenha extrapolado os limites do que poderia decidir em sede de recursos repetitivos, como visto anteriormente).

A Corte conferiu presunção de que o valor do negócio está em conformidade ao de mercado, porém no caso de um imóvel de valor superior ser dado em pagamento de uma dívida de valor inferior, na esteira do decidido pelo STJ, a base de cálculo deveria ser o valor da dívida cuja quitação se dá, o que abre um flanco para outra discussão: incidiria o imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações (ITCMD) na parte do valor do imóvel que sobrepujar à dívida?

Havendo o recebimento do imóvel de valor maior por dívida de menor valor, com o pagamento do remanescente pelo adquirente, é como se houvesse dois fatos geradores de ITBI: a dação em pagamento em si e a aquisição onerosa do remanescente. Por certo, será tributado a integralidade do imóvel. Qual valor adotar? E se não houver pagamento do remanescente?

O Tribunal de Justiça de São Paulo estabeleceu uma regra que supera eventuais dúvidas diante do caso concreto, inclusive nessa hipótese de dação

em pagamento por valor diverso (seja da dívida, seja do imóvel). No IRDR já comentado, o Tribunal Estadual fixou a tese de que a base de cálculo do ITBI deve corresponder ao valor venal do imóvel ou ao valor da transação, prevalecendo o que for maior.

Assim, neste exemplo da dação em pagamento – que também pode ser aplicado às demais hipóteses de incidência do ITBI –, deve-se levar em consideração o valor venal do imóvel ou o valor da transação: o que for maior.

O estabelecimento dessa regra clara e simples pelo TJSP expressa um critério objetivo, esclarecendo o que deverá prevalecer no caso em que o valor do negócio não refletir o valor do imóvel.

Outra situação que gera dúvidas sobre qual valor considerar é o caso de permuta de imóveis de valores desiguais sem torna, já tendo decidido o CSMSP²³² que há incidência de ITCMD na parte sobressalente, que é “doada” ou transmitida a título gratuito, vez que não há qualquer reposição onerosa a incidir o ITBI.

Nesses casos, não seria desejável existir um padrão previamente definido por um terceiro imparcial que estabeleça uma “referência” do valor de mercado que aquele determinado imóvel possui? Não estaria o poder público municipal legitimado a elaborar e manter esse mapa imobiliário, evitando que ajustes – muitas vezes ilícitos – entre particulares possam causar prejuízos ao erário e, até mesmo, propiciar a corrupção e a lavagem de capitais?

Especialmente quando se trata de matéria tributária, é imperioso que haja certezas, critérios objetivos, limites estabelecidos e bem definidos, sob pena de se dar aso a eventuais improbidades e evasões fiscais.

Em que pese alguns juristas²³³ defenderem ser uma minoria ou exceção a declaração do valor do negócio abaixo do mercado, não é o que se acontece na prática. No dia a dia notarial, o que mais se observa são as partes declarando que o valor do negócio é o valor venal constante dos carnês do IPTU.

Essa prática traz prejuízos inestimáveis aos cofres públicos, ao sistema imobiliário e econômico, e à concretização das políticas públicas. Isso porque

²³² Cf. Apelação Cível nº 1007328-09.2020.8.26.0019, Relator: Ricardo Anafe, julgado em 25.02.2021, publicado em 05.03.2021; Apelação Cível nº 1007778-97.2020.8.26.0100, Relator: Ricardo Anafe, julgado em 05.06.2020, publicado em 09.06.2020.

²³³ Omar Augusto Leite *In*: MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015, p. 225.

impede a análise real de evolução e dinâmica do mercado imobiliário, o que leva à defasagem das políticas públicas de acordo com o crescimento e desenvolvimento das cidades, pois o índice formado pela administração tributária municipal é um importante número a ser considerado no planejamento urbano.

Ademais, a falta de abastecimento regular dos cofres públicos prejudica toda coletividade, pois o poder público encontra na arrecadação sua principal fonte para a realização das políticas públicas. Especialmente quando se trata de tributos não vinculados, como é o caso do ITBI, essa importância se torna ainda mais pujante, pois se configura como o principal meio da municipalidade realizar obras e prestar serviços cada vez mais modernos, eficazes, abrangentes, inclusivos e eficientes à população.

Não se olvida acerca da alta e massiva carga tributária que as pessoas têm de suportar em praticamente todos os produtos e serviços que consomem e utilizam, bem como pelo simples fato de serem proprietários de determinados bens e pelas transações a eles relativos – tributação esta que emana de diferentes sujeitos ativos –, porém a questão é que devem existir bases concretas, sólidas e objetivas na definição desses tributos, sob pena de ocorrerem injustiças, excesso de exação, evasão fiscal e até mesmo ambiência favorável à prática de crimes de lavagem de capitais.

Como já ressaltado anteriormente, deve existir uma generalização para atender aos sujeitos indeterminados de cada localidade.

Percebe-se que, mesmo mantendo de forma atualizada o seu banco de dados e pauta de valor venal de referência, normalmente a edilidade possui avaliação inferior ao que realmente se pratica no mercado imobiliário.

No caso da capital de São Paulo, por exemplo, um apartamento na Rua Ribeiro do Amaral, no bairro do Ipiranga, possui atualmente valor venal de referência de R\$429.500,00. Pesquisando em sites da internet especializados em imóveis para venda, que conjugam diversos anúncios de diferentes imobiliárias, nota-se que os apartamentos para esta rua neste bairro giram em torno de R\$560.000,00 a R\$1.200.000,00.²³⁴

²³⁴ Pesquisa realizada em 20.09.2022 nos sítios eletrônicos: <https://itbi.prefeitura.sp.gov.br/valorreferencia/tvm/frm_tvm_consulta_valor.aspx> e

Assim, será que existe algum prejuízo efetivo ao contribuinte, que acaba sendo, de certa forma, beneficiado pela avaliação a menor do bem transmitido? Será que, na prática, o particular declarará o real valor quando este for maior do que o de avaliação pelo Fisco?

Na experiência prática desta autora, poucos são os casos em que as pessoas querem, de fato, declarar o valor real do negócio efetivamente encetado, ocorrendo com mais frequência em cidades maiores, ou quando o contribuinte é servidor público ou, ainda, quando o imóvel está sendo financiado.

Essa declaração compatível com a realidade é ainda mais rara no interior do estado, em cidades onde nem sequer existe uma pauta de valor venal de referência, sendo adotado a mesma do IPTU.

Isso representa uma defasagem absurda dos cofres públicos municipais, e tem repercussões diretas e severas na concretização das políticas públicas, no desenvolvimento da cidade, na oferta de serviços e realização de obras. O desdobramento que essa dinâmica representa é inestimável e afeta todos os setores públicos e privados daquela localidade. Quem “perde”, em última análise, é a própria população.

De fato, a gama de situações, componentes, fatores objetivos e subjetivos que motivam as partes à determinada negociação compõe um arcabouço impossível ser previamente previsto, seja por quem for. São inúmeros os fatores que determinam um valor ou um preço. Nesse sentido, nas palavras do Ministro Gurgel de Faria:

Importa ressaltar que, embora seja possível dimensionar o valor médio dos imóveis no mercado, segundo critérios, por exemplo, de localização e tamanho (metragem), a avaliação de mercado específica de cada imóvel transacionado pode sofrer oscilações para cima ou para baixo desse valor médio, a depender, por exemplo, da existência de outras circunstâncias igualmente relevantes e legítimas para a determinação do real valor da coisa, como a existência de benfeitorias, o estado de conservação os interesses pessoais do vendedor (necessidade da venda para despesas urgentes, mudança de investimentos, etc.) e do comprador (escassez do imóvel na região, proximidade com o trabalho e/ou com familiares, etc.) no ajuste do preço.²³⁵

<<https://www.chavesnamao.com.br/apartamentos-a-venda/sp-sao-paulo/bairros/rua-ribeiro-do-amaral/>>. Acesso em 20.09.2022.

²³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24/02/2022, DJe: 03/03/2022.

Ocorre que, diante dos impactos que a sonegação fiscal pode ocasionar, considerando o comportamento e educação tributários que o brasileiro costumar ter, considerando o desenvolvimento sustentável das cidades e da realização do interesse público, necessário se faz que um agente balize os valores em questão: de um lado a liberdade negocial do contribuinte e a presunção de veracidade em seu favor (afastando a inversão do ônus da prova), e de outro a fiscalização tributária em prol do bem comum.

Assim, embora quase utópica, deveria existir a presunção de veracidade de que o preço estabelecido pelas partes corresponde ao valor de mercado. Porém, como percebe-se na prática imobiliária, não é o que acontece na maioria dos casos, sobretudo em cidades do interior que, por coincidência (ou não), são as que mais precisam de recursos para poderem crescer e se desenvolver de forma sustentável.

4.1.3. Celeridade do tráfego imobiliário

Diante de todo o exposto e debatido pela doutrina e pelos Tribunais, não parece a esta autora que exista inconstitucionalidade ou ilegalidade na determinação de um valor venal de referência.

Pelo contrário, a elaboração e atualização de um mapa de valores proporciona ao Município uma visão geral do crescimento da cidade e permite a elaboração mais detalhada e consentânea às demandas sociais locais, com políticas públicas mais eficazes.

O que foi considerado inconstitucional pelo Tribunal de Justiça de São Paulo no Incidente de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, e pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.937.821-SP, foi o aspecto procedimental, ou seja, a forma de imposição prévia do valor venal de referência, sem se considerar as peculiaridades do negócio em concreto, retirando do contribuinte a liberdade de declaração do imposto e, em tese, forçando-o a declarar um mínimo que poderia não corresponder à realidade negocial, em subversão do que dispõe o sistema tributário para declaração, fiscalização e contestação fiscais.

Diante disso, devemos pensar em possíveis soluções para conjugar, de um lado, a autodeclaração do valor real do negócio pelos contribuintes, com, de

outro lado, a segurança jurídica, isonomia, capacidade contributiva, vedação do enriquecimento ilícito, combate à evasão fiscal e lavagem de capitais, e a celeridade do tráfego imobiliário.

Em uma cidade inteligente, em que todos os setores funcionam com interdependência e evolução simultânea, seria totalmente contraproducente que o mercado imobiliário – e todos os demais setores econômicos envolvidos, como construção, comércio, bancos, órgãos públicos etc. – tenha seu dinamismo reduzido ou retardado por uma questão de liberação de imposto.

De acordo com o entendimento do STJ – e que pode ser uma possibilidade de atuação –, o contribuinte deve poder realizar a declaração do ITBI de forma livre, informando o valor real do negócio translativo.

Aqui existem dois caminhos: no primeiro, após a autodeclaração, o contribuinte já consegue emitir a guia de recolhimento e efetuar a avaliação ou chancela da municipalidade, sendo que, posteriormente, sendo constatada irregularidade ou fraude na declaração, o Fisco poderia instaurar o procedimento administrativo próprio para ilidir a declaração da base de cálculo e, eventualmente, arbitrar o valor do imposto.

Importante ressaltar que neste caso, enquanto a Fazenda Municipal move toda sua estrutura para averiguar a correção na declaração e recolhimento desse imposto, a transmissão onerosa já foi registrada no Registro de Imóveis, eventualmente já foi constituída uma garantia ou ainda alienada a terceiro que não integrou a relação original.

Nestes casos, mesmo que a autoridade fazendária instaure o devido procedimento administrativo e até mesmo judicial, é provável que não logre êxito em arrecadar o que deveria ter sido. Além da perda da arrecadação devida, houve um dispêndio de tempo e dinheiro público na persecução que, no mais das vezes, resta infrutífera.

Isso porque, ao menos no Estado de São Paulo, como foi visto anteriormente, o entendimento do Conselho Superior da Magistratura é no sentido de que os Registradores de Imóveis não devem analisar o *quantum* do imposto de transmissão, devendo se ater apenas ao seu recolhimento – desde que, por certo, não seja flagrantemente desproporcional.

Assim, a qualificação registral limita-se à existência do recolhimento do imposto, e, caso haja alguma diferença, compete a apuração e arbitramento à autoridade fazendária, em procedimento próprio.

Sabe-se que a maioria dos municípios brasileiros não possui uma estrutura suficiente a dar vazão a esse tipo de procedimento e, se adotado essa prática segundo o decidido pelo STJ, corre-se o risco de uma decisão judicial causar prejuízos inestimáveis aos cofres públicos municipais e à própria população. Os municípios deixam de arrecadar, as políticas públicas não são concretizadas – se nem as funções básicas, quiçá as de desenvolvimento industrial e tecnológico –, os Estados devem socorrer ao menos as necessidades básicas, os cidadãos são os prejudicados: as consequências e desdobramentos são infundáveis.

O segundo caminho, após o preenchimento pelo contribuinte dos dados da transação onerosa, consiste na atividade do Fisco municipal analisar previamente o conteúdo da declaração e emitir a guia de recolhimento para o requerente. Neste momento, o fiscal efetua a avaliação do bem: se estiver de acordo com o declarado, há emissão da guia no valor solicitado; se não estiver de acordo com o valor de mercado, o fiscal ou emite a guia no valor que entende correto ou solicita maiores esclarecimentos e justificativas que fundamentem a estipulação de um preço inferior ao de mercado – o que parece ser mais adequado.

O fato é que o município precisa ter um parâmetro, uma pauta que auxilie essa tarefa massiva de análise das declarações. O tráfego imobiliário tem que ser célere se almejarmos cidades desenvolvidas, com serviços que funcionem, que possibilitem o desenvolvimento individual e coletivo de seus moradores.

O Fisco, por certo, não pode travar ou ser o motivo da perda de um negócio pela parte. Por outro lado, o contribuinte não pode se evadir de sua responsabilidade tributária. Como conciliar?

4.2. POSSÍVEIS MECANISMOS CONCILIATÓRIOS

Uma possibilidade de conjugar os fatores acima discorridos – e acatando a decisão do STJ – seria o contribuinte declarar o preço efetivamente negociado na transmissão onerosa e, se tal valor declarado estiver dentro de um limite de tolerância, por exemplo, calculado em porcentagens sobre a planilha de valores

venais de referência que o Município mantém, a guia de recolhimento ser automaticamente liberada, podendo o particular efetuar seu recolhimento e perfectibilizar o negócio. Tudo de forma eletrônica.

No caso do valor declarado não atingir o mínimo preestabelecido pelo Município ou a porcentagem de tolerância (para menos), esse sistema poderia encaminhar automaticamente a declaração para um fiscal responsável, que procederia à análise do caso concreto, podendo solicitar documentos ou esclarecimentos adicionais ao requerente, de modo a verificar a autenticidade e veracidade do preço informado para a transação.

Neste ponto, considerando que o contribuinte possua urgência e/ou não concorde com a instauração deste procedimento administrativo prévio, poderia a Administração Pública Municipal prever um sistema de liberação da guia de recolhimento no valor informado pelo contribuinte, que pode efetuar o pagamento e finalizar o negócio, ficando pendente de recolhimento adicional e posterior o que for constatado no procedimento, podendo tal ressalva constar da guia de recolhimento e até mesmo do registro imobiliário (embora essa questão seja mais polêmica), para que a publicidade a terceiros esteja garantida.

É necessário adequar a legalidade estrita com os fundamentos políticos que sustentam uma relação entre Poder Público e os cidadãos, sob pena de, em prol de uma suposta liberdade na autonomia privada, esvaziar-se outros valores tão importantes quanto.

Limites objetivos devem ser estabelecidos em matéria tributária, e o conhecimento antecipado de tais parâmetros evita de um lado a evasão fiscal e de outro lado favoritismos e corrupção por parte da própria Administração Pública.

Uma forma de equalizar seria a flexibilização em percentuais de tolerância relativamente à pauta de valores de mercado definida de forma justa e atual pelo Município, submetendo os casos que excepcionem esses parâmetros à avaliação individual.

Assim, o tráfego imobiliário seria célere, haveria segurança jurídica das relações, mitigar-se-ia a evasão fiscal e o prejuízo ao erário, e o contribuinte restaria respeitado na sua autonomia e liberdade de declaração, pois, se o preço que está informando realmente está dentro do valor considerado de mercado, então não se configurará “fora” (ou “tão fora”) do estabelecido pela

municipalidade, principalmente se houver uma margem de tolerância de variação – própria do mercado.

Essa margem de tolerância serviria para atender e (tentar) englobar as diversas variáveis que formam um negócio e o acordo sobre seu valor, como já tão debatido neste trabalho. Dificilmente haverá um motivo tal que retire completamente o valor de determinado bem, a ponto de defasá-lo demasiadamente em relação ao praticado no mercado. E caso haja, sempre haverá a possibilidade de análise pelo Fisco.

Para Franca Junior:

A base de cálculo do ITBI é naturalmente dinâmica, estando dessa forma subordinada à máxima econômica da oferta e da demanda. Quer-se com isso dizer que o valor venal do ITBI poderá variar durante um mesmo exercício, notadamente diante de eventos que possam vir a valorizá-lo ou depreciá-lo. Exemplificadamente: o valor venal de uma dada propriedade imobiliária pode ser substancialmente incrementado caso sejam anunciadas obras públicas de infraestrutura na região, tais como melhoria no transporte público, como não raro ocorre em regiões metropolitanas; por outro lado, esse mesmo valor venal pode sofrer vultosa depreciação na hipótese de crise no mercado imobiliário. Portanto, a exigência de valores venais de referência é incompatível com a própria natureza jurídica do ITBI.²³⁶

De fato, a base de cálculo do ITBI é naturalmente dinâmica, mas não imprevisível ou, ao menos, “parametrizável”, sobretudo porque o Poder Público possui condições de acompanhar as valorizações mercadológicas de determinada área, bem como possui ferramentas adicionais que fornecem índices de crescimento populacional e econômico, mobilidade, tráfego, investimentos industriais e imobiliários etc., podendo de forma objetiva reunir essas variáveis sob números. Assim, parece que o estabelecimento de valores venais como de fato “referência” – e não imposição – é totalmente compatível com a natureza jurídica do ITBI e a formação de sua base de cálculo.

Não é necessário que a administração pública preveja de antemão todos os fatores que podem compor um negócio – é impossível e indesejável que se faça isso – mas ao franquear uma margem de variação do valor considerado como de mercado, o Poder Público estaria referendando essa autonomia e reconhecendo a presunção de veracidade do valor informado pelo contribuinte,

²³⁶ FRANCA JUNIOR, Dilson José. *Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias*. Revista Tributária e de Finanças Públicas RTrib, v. 147, ano 28. Publicado em 10.08.2021, p. 67-94, p. 79.

atuando no sentido contrário somente nos casos de flagrante divergência possivelmente caracterizadora de fraude.

Esse modelo poderia ser aplicado mesmo em cidades menores, que não possuem um sistema informatizado para emissões automáticas de guias de ITBI, pois uma pauta previamente estabelecida com base em critérios objetivos poderia auxiliar sobremaneira a emissão manual por agente municipal. O contribuinte informa o valor do negócio solicitando a guia e, uma vez verificado o enquadramento pelo agente segundo tal planilha, a emissão é feita imediatamente, somente dilatando o prazo para análise caso o valor declarado esteja aquém da flexibilização proposta.

Cidades maiores podem disponibilizar sistema digital para a recepção e emissão de declarações e documentos, bem como, ainda, disponibilizar outras ferramentas de acompanhamento do desenvolvimento imobiliário urbano.

Nesse sentido, destaca-se a prática da cidade de Campinas trazida no capítulo anterior, com a adoção de um monitoramento eletrônico franqueado à população, que pode acompanhar a valorização imobiliária tanto para fins de IPTU (Planta Genérica de Valores), quanto para fins de ITBI (Tabela de Índice de Valorização), bem como prevê treze procedimentos diferentes para declaração do imposto, elencando de forma detalhada os documentos necessários em cada uma das situações, de modo que o contribuinte possui total segurança e confiança no processo.

A existência de uma pauta de valor venal de referência, pois, não fere a Constituição e nem o que dispõe a legislação tributária. O entendimento jurisprudencial, tanto do TJSP quanto do STJ, é no sentido de que tal planilha não poderia ser imposta previamente sem a análise do caso em concreto. Todavia, conforme debatemos, não parecem ter as decisões o condão de obrigar a municipalidade a alterar sua legislação e procedimentos.

É possível, no entanto, que os próprios Municípios, em juízo de conveniência e oportunidade, revejam os atuais sistemas para adequá-los ao atual entendimento jurisprudencial, a fim de evitar novas demandas judiciais que, por certo, beneficiarão o contribuinte.

CONCLUSÃO

A história da humanidade é marcada e escrita pelo espírito de constante evolução do homem, que, por meio de suas interações sociais, na busca de novidades e melhores condições de vida, modifica seu meio criando novas relações com as coisas e pessoas que o cercam.

A ambiência primeira onde essas relações se desenvolvem é o meio urbano em que o indivíduo se encontra inserido, existindo, modificando e sendo modificado por aquele sistema.

Assim, a necessidade de um meio ambiente urbano que conjugue os fatores econômicos, culturais, sociais e ecológicos reclamam o estudo das cidades sustentáveis, para, na sequência, se tornarem cidades inteligentes, onde o aprimoramento de um determinado setor, como a malha viária, por exemplo, está diretamente relacionado à oferta de serviços de saúde e educacionais, possibilitando o tráfego dinamizado e inteligente, de modo a tornar a cidade um verdadeiro organismo vivo cujas soluções para os próprios problemas estão dentro de si mesma.

Dessa forma, foi visto como a participação dos cidadãos de modo ativo se mostra insuperável para a concretização desses objetivos, não só como agente transformador e usuário dessa realidade urbana, mas também como financiador desse movimento, não sendo demais pensar no avanço simultâneo das demandas: os serviços básicos devem avançar concomitantemente ao desenvolvimento tecnológico, imobiliário, comercial e industrial, pois tudo está interligado dentro da cidade, e todos esses elementos acabam influenciando uns aos outros na mesma medida em que são por eles impulsionados.

Para que as cidades inteligentes sejam uma realidade necessário o regular abastecimento dos cofres públicos que subvencionam as políticas públicas desenvolvimentistas, sendo mister que a arrecadação de tributos – sobretudo os impostos, dada sua natureza não vinculada – observe a capacidade tributária, o tipo de fato gerador que se tributa, a finalidade fiscal e extrafiscal, em realização da justiça tributária, permitindo que o Poder Público realize a finalidade pública em prol da coletividade e que a renda seja equanimemente distribuída, permanecendo os recursos no bojo familiar de quem mais necessita.

Igualmente, é necessário que haja uma política tributária com finalidade social, de modo que o Poder Público possa estabelecer certas isenções ou uma

tributação simbólica para parte da população, e majorar a carga tributária onde se deve, de forma a promover a justiça tributária, a distribuição de renda e dignidade da pessoa humana, fomentando o desenvolvimento sustentável e a estabilidade econômica da cidade considerada como um todo.

Considerando o dever de atuação dos cidadãos no sentido de contribuir com a cidade, o regular recolhimento dos tributos se revela como importante comportamento que realiza a função social da propriedade em seu aspecto econômico, social e ambiental, concretizando o que foi visto como função socioambiental contemporânea da propriedade, pois, se de um lado o jurisdicionado deve cumprir com sua obrigação fiscal de forma regular, de outro o Estado tem o dever de empregar os recursos na promoção de moradia digna em todos os aspectos (saneamento básico, sistema viário eficiente, oferta de serviços de saúde e educação etc.).

Nessa senda de arrecadação tributária, o imposto sobre transmissões de bens imóveis e direitos se insere em um contexto de tributação incidente sobre ações negociais, em que o vetor axiológico pode ser, em certa medida, valorado de acordo com a realidade do mercado, em contraposição a outros impostos que, em razão do valor protegido – como a moradia, por exemplo, no caso do imposto sobre a propriedade –, devem gerar menos impactos aos munícipes.

Os princípios integradores e orientadores de toda a sistemática tributária do ordenamento brasileiro devem ser respeitados, não se podendo olvidar do princípio da proporcionalidade, evitando excesso de exação por parte do Fisco, mas também evasão fiscal por parte do contribuinte, e, com isso, a promoção da justiça fiscal e do desenvolvimento sustentável, bem como o combate a práticas ilícitas.

Seguindo a doutrina de Harada, conclui-se que a progressividade das alíquotas do ITBI é plenamente possível e decorre de maneira direta e imediata do parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal.

Embora seja uma progressividade fiscal, a política tributária de aumento gradativo das alíquotas fundamentada em um correto planejamento da cidade, com a identificação dos bairros em crescimento, tipos de imóveis e finalidades de uso, dentre outros elementos, pode constituir uma importante ferramenta extrafiscal de incentivo ao desenvolvimento urbano sustentável e fomento do mercado imobiliário.

A progressividade, pois, realiza o princípio da capacidade contributiva, a justiça tributária e permite que a edilidade elabore e concretize suas políticas públicas de modo eficiente e inteligente, promovendo a igualdade entre os jurisdicionados.

Em que pese a atual sistemática ser pela impossibilidade da progressividade de tais alíquotas (o que se configura como importante ferramenta extrafiscal no caso do IPTU), revelou-se legítima a elaboração pelo Poder Público de uma planta paralela de valores de acordo com o mercado imobiliário, para auxiliar o agente fiscal na análise dos valores declarados para fins de recolhimento do tributo, baseado em estudos objetivos das variáveis que informam e compõe o valor negocial de um imóvel inserido no meio urbano.

A correta valoração dos imóveis urbanos já é um modo de se atingir o justo tributário e de se promover uma igualdade fiscal.

Essa planta de valores constantemente monitorada e atualizada segundo critérios objetivos, permite à Administração Pública municipal uma visão macro do crescimento da cidade, fornecendo subsídio para a elaboração eficaz das políticas públicas, promovendo integração social, urbana e ambiental das cidades.

Esse mapeamento de valores imobiliários proporciona condições à edilidade de abastecer de modo justo os seus cofres e empregar tais recursos na melhoria das condições de vida e habitação dos munícipes que residem em setores identificados como demandantes, proporcionando um eficiente e inteligente tráfego de pessoas, serviços e bens, que, por sua vez, transforma a realidade urbana, harmonizando o crescimento social e econômico da cidade.

O ITBI, como debatido alhures, é imposto de suma importância aos cofres públicos municipais, e, em que pese não se poder estabelecer uma progressividade das alíquotas, pode-se pensar sobre o aumento delas sem impacto significativo no mercado imobiliário, sobre a manutenção de uma base de cálculo consentânea ao efetivamente praticado (mais elevada do que a Planta Genérica de Valores do IPTU), bem como, ainda, sobre a modificação da capacidade tributária ativa do imposto sobre propriedades rurais, transferindo-a aos Municípios.

Superada a questão do momento de incidência do ITBI que, como foi visto na jurisprudência pacífica do STJ, considera “transmissão” o momento do

registro, em razão do sistema de título e modo adotado pelo Brasil para as transmissões de propriedade, a grande questão que gera todo o debate acerca do ITBI é a determinação de sua base de cálculo, em razão da subjetividade existente em se definir o que é o valor venal de um bem.

O STJ – assim como muitos doutrinadores e legislações municipais – considera que a base de cálculo é o valor venal do bem, sendo este entendido o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não podendo estar vinculado à base de cálculo do IPTU.

A discussão que se trava é sobre o alcance dessa interpretação, ou seja, se poderia o poder público municipal preestabelecer o valor de mercado de forma cogente e antecipada, de observância obrigatória pelo contribuinte, mesmo quando o negócio entabulado tenha sido acordado em valor inferior.

Após o enfrentamento do tema, ficou claro que valor é diferente de preço, sendo este de livre estipulação pelas partes do negócio imobiliário, em razão da autonomia da vontade que possuem, porém o valor do bem em condições normais de mercado pode (e deve) ser aferido pelo ente tributante que, com base em estudos e critérios objetivos, pode elaborar uma planta de valores venais (de mercado) como referência.

O embasamento desse estudo é definido pela lei da oferta e demanda, típica do mercado imobiliário, que considera a valorização de um bairro de acordo com sua geografia, oferta de serviços públicos, aparelhamento urbano, sistema viário, dentre outros elementos que compõe esse organismo vivo que é uma cidade, cuja administração de interesses e necessidades está nas mãos do Poder Público, que deve se valer da ferramenta fiscal para gerir de modo eficiente e inteligente essa malha complexa.

A planta dos valores venais/de mercado, desde que baseada na realidade objetiva, se mostra benéfica para os particulares, que podem ter confiança e segurança jurídica nas informações públicas, podendo se basear na hora de uma negociação (ter um parâmetro de quanto seu imóvel vale), bem como se programar financeiramente para os custos da operação, evitando que animosidades pessoais possam interferir na imparcialidade do Fisco, combatendo a corrupção e a lavagem de capitais.

Igualmente, permite que a administração tributária possa desempenhar um papel célere na avaliação e arbitramento fiscal, garantindo um tráfego imobiliário

sadio e pujante, pois possui um parâmetro de consulta que auxiliará o agente em sua diligência. Assim, é razoável se admitir que os municípios possam ter uma planta de valores venais de referência.

Foi visto como a questão é tratada em diferentes cidades do Estado de São Paulo e com mais atenção a praxe paulistana, em razão dos desdobramentos que gerou, culminando com repercussão geral reconhecida pelo STJ.

A questão objeto da controvérsia foi a de que o ITBI incide sobre a transmissão, devendo o valor realmente entabulado pelas partes ser considerado para a exação, e não o valor que a autoridade, prévia e unilateralmente, estabeleceu.

A legislação da maior cidade da América Latina possui previsão do valor venal de referência, divulgado e mantido pela Secretaria Municipal de Finanças, a qual, mesmo tendo sido objeto de incidente de inconstitucionalidade e incidente de resolução de demandas repetitivas perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, bem como recurso especial afeto à sistemática de recursos repetitivos perante o Superior Tribunal de Justiça, não foi retirada do ordenamento.

Ficou claro que o entendimento pacificado pela Corte Superior foi de que a base de cálculo do ITBI não deve ser a mesma do IPTU, e que a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, sendo que o valor declarado pelo contribuinte goza de presunção de que é condizente com o valor de mercado, somente podendo ser afastado em processo administrativo próprio, não podendo o Município arbitrar a base de cálculo previamente com respaldo em valor venal de referência estabelecido unilateralmente.

Apesar de ser uma decisão desfavorável à atual prática paulistana, em termos práticos, não afasta completamente o *modus operandi* da edilidade, porém, afasta a exigibilidade de utilização – de forma prévia e cogente – da pauta elaborada pelo Município como piso obrigatório para fins de ITBI. Isso se for considerado que haverá um acatamento ao que foi decidido pelo STJ, pois a decisão não possui força cogente à Administração Pública, não retirando a norma municipal do ordenamento, possuindo apenas força vinculativa dos órgãos judiciais.

A determinação do valor venal é tarefa complexa, pois são infinitos os elementos que determinam a quantificação da base de cálculo, porém, nem a CF/88 e nem o CTN exigem que o valor venal seja o valor do negócio, pois este pode sofrer a influência de inúmeros fatores próprios de mercado e também não mercadológicos.

Assim, fica claro que o valor venal deve ser considerado como sendo o preço que o imóvel alcançaria em uma negociação à vista em uma situação de normalidade ou estabilidade do mercado, e a competência para estabelecer o “valor” do bem – diferentemente do preço – é da administração tributária local, sendo que a divulgação de uma planilha de valores previamente, elaborada com base em pesquisas sérias e objetivas, garante a segurança de todos.

O STJ, pois, não considerou ilegal a pauta paralela elaborada pelo Município para fins do ITBI, mas vedou que a pauta elaborada unilateralmente pela edilidade seja adota de forma cogente, prévia e obrigatória tanto para a declaração do imposto pelo contribuinte, quanto para o arbitramento pelo Município. Assim, a planilha de valores venais de referência pode servir como um parâmetro a nortear a atuação fiscal, sobretudo na tributação de negócios que não sejam simples compras e vendas, mas envolvam dação em pagamento, permutas etc.

Deve haver um balizamento dos valores homenageados, do respeito à autonomia do particular e presunção de veracidade de sua declaração – embora não seja essa situação que massivamente se verifica na prática –, com a necessidade de se coibir práticas ilícitas de evasão fiscal e lavagem de capitais.

Para tanto, propôs-se no presente trabalho algumas soluções que poderiam abranger – senão totalmente, ao menos ponderadamente – esses objetivos, como por exemplo uma pauta de valores venais de referência estabelecido pelo Município com flexibilização baseada em percentuais.

Dessa forma, informado pelo contribuinte no sistema eletrônico do Município o valor da transação, caso esteja dentro dos parâmetros estabelecidos pela administração tributária com bases nos estudos de mercado, haveria uma liberação automática da guia de recolhimento, admitindo-se variação segundo os percentuais (para mais ou para menos) previstos.

Somente quando abaixo dos limites estabelecidos (considerando o percentual de redução) haveria o encaminhando ao agente fiscal (no fluxo do

programa) para uma apuração detalhada, de modo a justificar a declaração do “preço” do negócio tão aquém do praticado pelo mercado.

Existiria, assim, uma elasticidade previamente permitida pelo Fisco, destinada a abranger as áleas sem fim que compõem as tratativas imobiliárias, abrangendo as situações que hoje não são atendidas, determinando a avaliação do caso concreto apenas nas situações que realmente refogem à normalidade de mercado, evitando, assim, que injustiças sejam cometidas por ambas as partes da relação tributária, pois o caso concreto será analisado, mas também se coibirá abuso por parte dos particulares na declaração de preço vil.

Como discorrido neste trabalho, a existência de uma pauta de valor venal de referência não fere a Constituição e nem a legislação infraconstitucional, sendo que o entendimento jurisprudencial – tanto do TJSP quanto do STJ – podem ser aplicados sem se renunciar à prerrogativa municipal de aferir o valor imobiliário, permitindo que haja a autodeclaração, sem subtrair o controle do Fisco, evitando que abusos sejam cometidos, em realização do interesse público.

Igualmente, ao fixar a tese de que a base de cálculo do ITBI não pode ser a mesma do IPTU, o STJ reforça – para além de uma mera permissão – a necessidade de o Município possuir uma planta genérica destinada à aferição do imposto predial e outra planta específica para auxiliar a definição do montante do imposto de transmissão.

Dessa forma, mais do que nunca, os Municípios não só podem como devem atualizar suas plantas de valores, adequando seus Códigos Tributários e leis específicas, na persecução real do interesse público. E aqui, como anteriormente comentado, cabe a atuação do Ministério Público na averiguação do cumprimento deste poder-dever.

As plantas de valores separadas formam bases de cálculos próprias de cada um desses impostos, o que, como foi visto, além de juridicamente correto, é socialmente desejável.

Havendo uma dicotomia de pautas entre IPTU e ITBI, sendo aquela menor, o contribuinte fica resguardado no pagamento do imposto anual, que é pago independentemente de qualquer tipo de transação ou atuação, enquanto a pauta do imposto de transmissão pode acompanhar a efetiva evolução do mercado, garantindo que o Poder Público possa arrecadar de forma adequada,

promover as devidas políticas públicas, acompanhar o crescimento de todos os setores da cidade e finalmente ser o gestor ideal das cidades inteligentes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRINO, Carolina Schröder; BUFFON, Marciano. *A extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado*. Marília/SP: Revista Argumentum, v. 16, jan-dez, 2015, p. 229-245.

ALMADA, Ana Paula P. L. *Registro de imóveis* In: GENTIL, Alberto (Coord.). *Registros públicos*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2022.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG/BR). Cartório em Números 3ª edição. Infographya Comunicação, 2021, p.10. Disponível em: <https://anoreg.org.br/site/wp-content/uploads/2021/12/Anoreg_BR-Cart%C3%B3rios-em-N%C3%BAmeros-2021-3%C2%AA-Edi%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em 01.10.2022.

AVILA, Fábio Menezes. *Regressão linear múltipla: ferramenta utilizada na determinação do valor de mercado de imóveis*. Trabalho de Diplomação apresentado à Escola de Engenharia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010.

AZEVEDO, Andrea A.; REIS, Tiago; PIRES, Mauro (Coord.). *Instrumentos econômicos de apoio à implementação do novo código florestal*. Relato do workshop no âmbito do Observatório do Código Florestal. Belo Horizonte/MG, 2015. Disponível em: <<http://www.terrabrasilis.org.br/ecotecadigital/images/abook/pdf/2sem2015/outubro/Out.15.34.pdf>>. Acesso em 07.09.2022.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário Brasileiro*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

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

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOSELTMANN, Klaus. *Princípio da Sustentabilidade: transformando direito e governança*. Tradução de Phillip Gil França. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade da pessoa humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre/RS: Livraria do Advogado, 2009.

CAMPELLO, Geórgia Teixeira Jezler. *IPTU e progressividade fiscal*. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

CORTEZ, Maria Eugênia Chiampi. *A controvérsia sobre a base de cálculo do imposto sobre a transmissão de bens imóveis ITBI no município de São Paulo*. Artigo apresentado como trabalho de conclusão de curso no Programa de Pós-Graduação em Direito *lato sensu* da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGVlaw). Publicado em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/migalhas-edilicias/299068>>. Acesso em 14.09.2022.

COSTA, Heloisa Soares de Moura. *Desenvolvimento urbano sustentável: uma contradição de termos?* Revista Brasileira de Estudos Urbanos e Regionais n° 2 (2000): março, p. 55-71.

FAGNANI, Eduardo (Coord.). *A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. *Política Tributária e Justiça Social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza*. Paraíba: EDUEP, 2007.

FERRER, Walkiria Martinez Heinrich; ROSSIGNOLI, Marisa. *Constituição Federal e direitos sociais: uma análise econômica e social do atual estado brasileiro*. Marília/SP: Revista Argumentum, v. 19, n. 1, jan.-abr., 2018, p. 27-50.

FREITAS, Matheus. *Regime tributário dos notários e registradores*. 2ª ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

FOUCAULT, Michel. *Segurança, território e população*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

FRANCA JUNIOR, Dilson José. *Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias*. Revista Tributária e de Finanças Públicas RTrib, v. 147, ano 28. Publicado em 10.08.2021, p. 67-94.

FREITAS, Vladimir Passos de. *A Constituição Federal e a efetividade das normas ambientais*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

GALLOTTI, Carolina; BIANCHINI, Geovanna *A inconstitucionalidade do valor venal de referência do itbi como base de cálculo do itcmd: imóveis urbanos em São Paulo*. Revista Matiz Online ISSN 21794022. Matão/SP: Instituto Matonense Municipal de Ensino Superior. 8ª edição: setembro de 2018.

GOMES, Daniela; MACHADO, Deborah. *Uma perspectiva histórico-materialista sobre a especulação imobiliária e a funcionalização da propriedade privada urbana*. Revista Argumentum – Revista de Direito n. 15, 2014, p.145-162.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 26ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

_____. *ITBI: doutrina e prática*. 3ª ed. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, versão para Kindle.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes Novaes. *Contrato: estrutura milenar de fundação do direito privado*. Trabalho apresentado no 5º Seminário de Estudos sobre o Novo Código Civil, promovido pela Escola Judicial Des. Edésio Fernandes e pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais em Uberlândia/MG, em 23 de agosto de 2002, p. 127-138. Disponível em: <file:///C:/Users/marin/Downloads/67537-Texto%20do%20artigo-88959-1-10-20131125.pdf>. Acesso em 07.09.2022.

KERN, Marinho Dembinski; COSTA JUNIOR, Francisco José de Almeida Prado Ferraz. *Princípios do registro de imóveis brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

LAZARI, Rafael de. *Manual de direito constitucional*. 5ª ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021.

LEITE, Carlos. *Cidades sustentáveis, cidades inteligentes – desenvolvimento sustentável num plano urbano*. Porto Alegre: Bookman, 2012.

LEVY, Wilson. *Direito à cidade se apresenta como novo objeto para o direito urbanístico*. Revista Consultor Jurídico, 8 de janeiro de 2017, 7h56. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jan-08/wilson-levy-direito-cidade-objeto-direito-urbanistico>>. Acesso em 08.09.2022.

MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2009.

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

_____. *Curso de direito tributário*. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MACHADO, Maykon Fagundes; AQUINO, Sérgio Ricardo de; BODNAR, Zenildo. *Governança e sustentabilidade: análise dos objetivos do desenvolvimento sustentável por meio da nova agenda urbana*. Centro de Investigação de Direito Privado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. RJLB, Ano 6 (2020), nº 4, p. 2155-2178.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. *Direito ambiental brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ITBI: imposto sobre transmissões de bens imóveis*. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2015.

MEDINA, José Miguel Garcia. *Constituição comentada: com jurisprudência selecionada do STF e de outros Tribunais*. 5ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Doutrinas essenciais de direito constitucional*. São Paulo: Editora RT, 2011, v. 6.

MELO, Marco Aurélio Bezerra de. *Código civil comentado: doutrina e jurisprudência*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

MICHAELIS. Dicionário da língua portuguesa. Editora Melhoramentos Ltda, 2022. Disponível em: <<https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=venal>>. Acesso em 20.11.2022.

MIGUEL, Luciano Costa; LIMA, Lucas Azevedo de. *A função socioambiental do IPTU E DO ITR*. Piracicaba/SP: Cadernos de Direito, v. 12, n. 23, jul-dez., 2012.

NALINI, José Renato; LEVY, Wilson. *Cidades inteligentes e sustentáveis: desafios conceituais e regulatórios*. Revista de Direito da Administração Pública, ISSN 2595-5667, ano nº 2, vº 2, nº 1, jan-jun 2017, p. 184-201.

NOGUEIRA, André Murilo Parente. ROSSO, Maria Izabel Souza. *O Estado fiscal e o poder de tributar*. Brasília/DF: Revista Jurídica da Presidência, v. 9, n. 8, abr.-maí., 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PELLICIARI, Bárbara de Macedo. *A base de cálculo de IPTU e o princípio da capacidade contributiva*. Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo/SP, 2021, p. 26. Disponível em: <https://dspace.mackenzie.br/bitstream/handle/10899/30462/BARBARA%20DE%20MACEDO%20PELLICIARI%20._751976_assignsubmission_file_TCC%20-%20B%c3%a1rbara%20de%20Macedo%20Pellicari.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 01.10.2022.

PEREIRA, Cláudia Fernanda Aguiar. *A aplicação de progressividade no IPTU*. Revista JurisFib, v. 3, ano 3. Bauru/SP, dez. 2012, p. 125-145.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. *A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo*. Marília/SP: Revista Argumentum, v. 5, jan-dez., 2005.

RIBEIRO, Maria de Fátima; MACIEL, Lucas Pires. *Um olhar sobre a efetividade das políticas públicas tributárias na busca da justiça social*. Revista de Direito Tributário e Financeiro, v. 3, n. 2. Maranhão, jul/dez 2017, p. 23-44.

RODRIGUES, Hugo Thami; KUNTZ, Tatiele Gisch. *Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social*. Fortaleza/CE: Revista Nomos, v. 38, n. 2, jul-dez., 2018.

ROSA, João Pedro Cucolicchio. *Itr extrafiscal e a aplicação do direito tributário como instrumento de desenvolvimento sustentável*. Franca/SP: Revista Jurídica da Faculdade de Direito de Franca, v. 11, n. 2, 2016.

SCHREIBER, Anderson. *Função social da propriedade na prática jurisprudencial brasileira*. Disponível em: <<http://www.schreiber.adv.br/downloads/funcao-social-da-propriedade-na-pratica-jurisprudencial-brasileira.pdf>>. Acesso em 29.11.2022.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. *O ITBI no divã? Efeitos do acórdão proferido no RE 1.937.821 (parte 1)*. Publicado em 12 set. 2022. Revista Consultor Jurídico. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-set-12/ricardo-almeida-ribeiro-silva-itbi-diva>>. Acesso em 26.09.2022.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SLAIBI, Maria Cristina Barros Gutierrez. *Fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis no sistema brasileiro*. Revista da EMERJ, vº 6, nº 22, 2003, p. 223-23.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

UBALDO, Luisa Quintão; LA SALA, Safira de. *"IPTU Verde" nos tribunais: um debate em amadurecimento* In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ALMEIDA, Marcelo Manhães de; LEVY, Wilson (Coord.). *Direito urbanístico, ambiental e imobiliário a partir de casos complexos*. Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2022.

VILLAS BÔAS, Regina Vera. *Função socioambiental contemporânea da propriedade imobiliária urbana e o poder da exação dos tributos* In: CUNHA FILHO, Alexandre Jorge Carneiro da; ALMEIDA, Marcelo Manhães de; LEVY, Wilson (Coord.). *Direito urbanístico, ambiental e imobiliário a partir de casos complexos*. Indaiatuba/SP: Editora Foco, 2022.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário: In: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2004.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E JURISPRUDENCIAIS

CAMPINAS. Lei nº 12.391, de 20 de outubro de 2005. Dispõe sobre o imposto sobre a transmissão inter vivos de bens imóveis e de direitos reais a eles relativos - ITBI. Disponível em: <<https://bibjuri.campinas.sp.gov.br/index/visualizaratualizada/id/85939>>. Acesso em 30.09.2022.

BRASIL. Constituição (1891). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em 05.09.2022.

BRASIL. Constituição (1934). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em 05.09.2022.

BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em 05.09.2022.

BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em 05.09.2022.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília/DF, Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 05, de 21 de novembro de 1961. Institui novas discriminações de renda em favor dos municípios brasileiros. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc05-61.htm>. Acesso em 05.09.2022.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm>. Acesso em 16.11.2022.

BRASIL. Lei Federal nº 5.172 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis

à União, Estados e Municípios. Brasília/DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>.

BRASIL. Lei Federal nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973. Dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. Brasília/DF, 31 de dezembro de 1973. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6015compilada.htm>. Acesso em 20.11.2022.

BRASIL. Lei Federal nº 8.935, de 18 de novembro de 1994. Regulamenta o art. 236 da Constituição Federal, dispondo sobre serviços notariais e de registro. (Lei dos cartórios). Brasília/DF, 18 de novembro de 1994. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8935.htm>. Acesso em 20.11.2022.

BRASIL. Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em 28.09.2022.

BRASIL. Lei Complementar 141. Regulamenta o § 3º do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde; estabelece os critérios de rateio dos recursos de transferências para a saúde e as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas 3 (três) esferas de governo; revoga dispositivos das Leis nºs 8.080, de 19 de setembro de 1990, e 8.689, de 27 de julho de 1993; e dá outras providências. Brasília/DF, 13 de janeiro de 2012. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp141.htm>.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília/DF, 4 de maio de 2000. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>.

BRASIL. Corregedoria Nacional de Justiça. Provimento nº 88, de 1º de outubro de 2019. Dispõe sobre a política, os procedimentos e os controles a serem adotados pelos notários e registradores visando à prevenção dos crimes de lavagem de dinheiro, previstos na Lei n. 9.613, de 3 de março de 1998, e do financiamento do terrorismo, previsto na Lei n. 13.260, de 16 de março de 2016, e dá outras providências. Publicação: Dje Edição n.º 207/2019, de 01/10/2019, p. 25 a 34.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656. Publicação: DJ de 09.10.2003, p. 3; DJ de 10.10.2003, p. 3; DJ de 13.10.2003, p. 3.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 1.294.969/SP (Tema 1124). Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília/DF. Plenário encerrado em 12.02.2021. Publicado em 19.02.2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1057493/SP. Relator: Ministro Francisco Falcão. Primeira Turma. Brasília/DF. Julgado em 26.08.2008. Publicado em 04.09.2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 36.740/RS. Relator: Ministro Humberto Martins. Julgado em 25.10.2011. Publicado em 22.11.2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RMS 36.966/PB. Relator: Ministro Castro Meira. Segunda Turma. Brasília/DF. Julgado em 27.11.2012. Publicado em 06.12.2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 847.280/PR. Relator: Ministro Humberto Martins. Segunda Turma. Brasília/DF. Julgado em 10.03.2016. Publicado em 17.03.2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo no Recurso Especial nº 1542296/SP. Relator: Ministro Herman Benjamin. Segunda Turma. Julgado em 22.10.2019. Publicado em 29.10.2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.648.499/SP. Relator: Ministro Presidente João Otávio de Noronha. Julgado em 12.03.2020. Publicado em 26.05.2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.937.821-SP. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília/DF. Julgado em 24.02.2022. Publicado em 03.03.2022.

LIMEIRA. Lei nº 2.293, de 21 de dezembro de 1989. Dispõe sobre o Imposto de Transmissão Inter Vivos. Disponível em: <<http://consulta.limeira.sp.leg.br/Normas/Exibir/5241#61740>>. Acesso em 01.10.2022.

MATÃO. Decreto nº 5.309, de 01 de fevereiro de 2021. Dispõe sobre a atribuição de valores de referência para fins de cálculo do ITBI – imposto sobre a transmissão de bens imóveis intervivos e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.matao.sp.gov.br/wp-content/uploads/2021/03/Decreto-5.309-ITBI.pdf>>. Acesso em 30.09.2022.

SÃO PAULO. Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html#:~:text=Artigo%201%C2%BA%20%2D%20Fica%20institu%C3%ADdo%20o,Constitucional%20n%C2%BA%203%2C%20de%201993.>>. Acesso em 20.11.2022.

SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível nº 1002131-81.2021.8.26.0587. Relator: Desembargador Ricardo Mair Anafe. Julgado em 14.12.2021. Publicado em 04.03.2022.

SÃO PAULO (Capital). Lei nº 10.235, de 16 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a forma de apuração do valor venal de imóveis, para efeito de lançamento dos

Impostos sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, concede descontos sobre os valores venais dos imóveis sujeitos à incidência desses impostos, no exercício de 1987, e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/upload/arquivos/secretarias/financas/legislacao/Lei-10235-1986.pdf>>. Acesso em 07.09.2022.

SÃO PAULO (Capital). Lei nº 11.154, 30 de dezembro de 1991. Dispõe sobre o 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 à sua aquisição, e dá outras providências. São Paulo/SP, 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/leis/L11154.pdf>>. Acesso em 07.09.2022.

SÃO PAULO (Capital). Lei nº 14.256, de 29 de dezembro de 2006. Institui o Parcelamento Administrativo de Débitos Tributários - PAT no Município de São Paulo e altera a legislação tributária municipal que especifica, bem como dispositivos das Leis nº 8.645, de 21 de novembro de 1977, nº 14.094, de 6 de dezembro de 2005, nº 14.096, de 8 de dezembro de 2005, nº 14.107, de 12 de dezembro de 2005, e nº 14.133, de 24 de janeiro de 2006, e dá providências correlatas. São Paulo/SP, 29 de dezembro de 2006. Disponível em: <<https://www.saopaulo.sp.leg.br/iah/fulltext/leis/L14256.pdf>>.

SÃO PAULO (Capital). Decreto nº 55.196, de 11 de junho de 2014. Aprova o Regulamento do 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 à sua aquisição – ITBI-IV. Disponível em: <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/decreto-55196-de-11-de-junho-de-2014/>>. Acesso em 07.09.2022.

SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível nº 28.382-0/7. Relator: Desembargador Antônio Carlos Alves Braga. Julgado em 28.09.1995. Publicado em 07.12.1995.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Órgão Especial. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0098335-50.2006.8.26.0000. Relator: Desembargador Renê Ricupero. Julgado em 16.06.2010.

SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível nº 0002604-73.2011.8.26.0025. Relator: Desembargador José Renato Nalini. Julgado em 20.09.2012. Publicado em 05.11.2012.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Órgão Especial. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000. Relator: Desembargador Paulo Dimas Mascaretti. Julgado em 25.03.2015. Publicado em 23.04.2015.

SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível nº 1117163-82.2017.8.26.0100. Relator: Desembargador Geraldo Francisco Pinheiro Franco. Julgado em 30.04.2019. Publicado em 22.05.2019.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 7º Grupo de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 2243516-62.2017.8.26.0000. Relator Desembargador Luiz Burza Neto. Julgado em 23.05.2019. Publicado em 31.07.2019.

SÃO PAULO. Conselho Superior da Magistratura. Apelação Cível nº 1034018-81.2020.8.26.0114. São Paulo/SP. Julgado em 17.09.2021. Publicado em 06.12.2021.