

**UNIVERSIDADE DE MARÍLIA**

**OLAVO FIGUEIREDO CARDOSO JUNIOR**

**LEGALIDADE DA BASE DE CÁLCULO ITBI: UM ESTUDO SOBRE A  
LEGISLAÇÃO DAS CIDADES DE BAURU E MARÍLIA**

**Marília  
2018**

OLAVO FIGUEIREDO CARDOSO JUNIOR

**LEGALIDADE DA BASE DE CÁLCULO ITBI: UM ESTUDO SOBRE A  
LEGISLAÇÃO DAS CIDADES DE BAURU E MARÍLIA**

Dissertação defendida junto ao Programa de Mestrado em Direito da UNIMAR – Universidade da Marília, na Área de Concentração: Empreendimentos Econômicos e Linha de Pesquisa: Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais, como requisito para obtenção do Título de Mestre em Direito, sob orientação do Professor Dr. Rogerio Mollica.

**Marília  
2018**



Para um ser consciente, existir consiste em mudar, mudar para amadurecer, amadurecer para criar a si mesmo indefinidamente.

(BERGSON - A evolução criadora)

## RESUMO

A presente dissertação avaliou a legalidade da base de cálculo do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) tendo por base a legislação das cidades de Bauru e Marília, escolhidas por apresentarem equidade em aspectos sociais, econômicos e geográficos que possibilitaram fazer um estudo comparativo dos aspectos legais e efetivos da cobrança do ITBI. Para tanto, empregou-se como procedimento metodológico pesquisa em livros, artigos acadêmicos científicos, legislações, jurisprudências e sites institucionais que possibilitaram responder os objetivos propostos e fundamentar teoricamente o presente estudo. Inicialmente fundamentou-se esta dissertação resgatando aspectos teóricos sobre o Sistema Tributário, a relação jurídico-tributária, descrevendo as diferentes espécies tributárias e de forma mais aprofundada o tributo do ITBI, esclarecendo sobre sua competência, natureza tributária, fato gerador, contribuinte, isenção e regramento legal feito pela seção III do Código Tributário Nacional do art. 35 ao art. 42 e, por fim, avaliou-se a legalidade da base de cálculo adotada para o ITBI em Marília e Bauru, resgatando-se a evolução histórico legislativa deste imposto nas duas cidades e comparando-se a efetividade da arrecadação tendo em conta a distinção na base de cálculo das duas cidades, o que resultou na conclusão de que a legislação em Marília trilhou caminho diverso da vizinha Bauru, adotando um regramento cuja base de cálculo do ITBI não reflete o valor de mercado do bem ou direito transmitido o que, além de ilegal, já que promove uma redução da base de cálculo do ITBI sem autorização em lei formal, já que o CTN estabelece que esta deve refletir o valor de venda dos bens e direitos transmitidos, também causa profundos prejuízos à sociedade e ao município, situação diversa da de Bauru, que de 2002 à 2014 apresentou crescimento das receitas tributárias de ITBI e de ITBI per capita superiores à Marília na ordem de 26,2%, 78,19% e 53,5%, respectivamente, mesmo com as similaridades sociais, econômicas e geográficas.

Palavras-chaves: ITBI, Bauru, Marília, legalidade.

## ABSTRACT

This dissertation evaluated the legality of the Tax on Real Estate Tax (ITBI) basis based on the laws of the cities of Bauru and Marília, chosen for their equity in social, economic and geographical aspects. Legal and effective aspects of the ITBI collection. To do so, we used methodological procedures in books, scientific academic articles, laws, jurisprudence and institutional websites that allowed us to respond to the proposed objectives and, theoretically, to base the present study. Initially, this thesis was based on theoretical aspects of the tax law, of the legal-fiscal relationship, describing the different tributary species and, in more detail, the tax ITBI, clarifying its competence, tax nature, taxable event, taxpayer, exemption and regulation made by section III of the National Tax Code of art. 35 to art. 42 and, finally, the legality of the calculation basis adopted for the ITBI in Marília and Bauru was evaluated, recovering the historical legislative evolution of this tax in the two cities and comparing the effectiveness of the collection taking into account the distinction in the base of calculation of the two cities, which resulted in the conclusion that the legislation in Marília crossed a different path from neighboring Bauru, adopting a rule whose basis for calculating the ITBI does not reflect the value and market of the good or right transmitted that, in addition to being illegal, a since it promotes a reduction of the ITBI's calculation basis without authorization in a formal law, since the CTN establishes that it must reflect the sale value of the goods and rights transmitted, it also causes profound damages to the society and to the municipality, diverse situation of 2002 to 2014 showed an increase in tax revenues of ITBI and ITBI per capita higher than Marília in the order of 26.2%, 78.19% and 53.5%, respectively. social, economic and geographical similarities.

Keywords: ITBI, Bauru, Marília, legality.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Obrigação tributária.....	15
Figura 2 – Espécies tributárias.....	41
Figura 3 – Obrigação tributária.....	42
Figura 4 – Mapa das regiões do Estado de São Paulo .....	118
Figura 5 – Mapa da região administrativa de Marília.....	119
Figura 6 – Mapa da região administrativa de Marília.....	119

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias  
CIDE – Contribuições de intervenção no domínio econômico  
CIP – Contribuição no custeio do serviço de iluminação pública  
CNM – Confederação Nacional de Municípios  
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira  
CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil  
CSLL – Contribuição social sobre o lucro líquido  
CTM – Código Tributário do Município  
CTN – Código Tributário Nacional  
IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social  
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras  
IPI – Imposto sobre produtos industrializados  
IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana  
IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores  
IR – Imposto de Renda  
IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física  
IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica  
ISS – Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza  
ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis  
ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação  
ITR – Imposto Sobre A Propriedade Territorial Rural  
ITBI – Imposto sobre Transmissão “inter-vivos” de Bens Imóveis e de Direitos  
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil  
PGV – Plantas Genéricas de Valores  
PIB – Produto Interno Bruno  
PIS – Programa de Integração Social



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE SISTEMATRIBUTÁRIO</b> .....	<b>12</b>
1.1 FUNÇÃO FISCAL, EXTRAFISCAL E PARAFISCAL DOS TRIBUTOS .....	17
1.2 O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR.....	20
1.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER ESTATAL DE TRIBUTAR.....	22
1.3.1 <b>Princípios do direito tributário</b> .....	<b>25</b>
<b>2 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>31</b>
2.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA .....	34
2.2 FATO GERADOR .....	36
2.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	40
2.3.1 <b>Sujeito passivo</b> .....	<b>42</b>
2.3.2 <b>Sujeito ativo (credor)</b> .....	<b>45</b>
2.3.3 <b>Alíquota e base de cálculo</b> .....	<b>46</b>
2.4 LANÇAMENTO .....	47
2.4.1 <b>Lançamento por declaração</b> .....	<b>49</b>
2.4.2 <b>Lançamento por homologação (autolançamento)</b> .....	<b>49</b>
2.4.3 <b>Lançamento de ofício</b> .....	<b>49</b>
2.5 CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	50
<b>3 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>54</b>
3.1 IMPOSTOS.....	57
3.1.1 <b>Impostos diretos e indiretos</b> .....	<b>57</b>
3.1.2 <b>Impostos reais e impostos pessoais</b> .....	<b>59</b>
3.1.3 <b>Impostos fiscais e extrafiscais</b> .....	<b>60</b>
3.1.4 <b>Impostos progressivos, proporcionais e seletivos</b> .....	<b>63</b>
3.2 OUTRAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS .....	64
3.2.1 <b>Taxas e contribuições de melhoria</b> .....	<b>64</b>
3.2.2 <b>Empréstimos compulsórios</b> .....	<b>67</b>
3.2.3 <b>Contribuições</b> .....	<b>68</b>
<b>4 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO ONEROSA DE BENS IMÓVEIS (ITBI)</b> . 70	
4.1 A COMPETÊNCIA DO ITBI NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS .....	71
4.2 NATUREZA TRIBUTÁRIA, CTN, ART. 4º.....	76
4.3 O ITBI NO CTN, ART. 35 A 42 .....	78
4.4 FATO GERADOR .....	84
4.5 CONTRIBUINTE .....	88
4.6 ISENÇÃO.....	89
<b>5 A LEGALIDADE DA BASE DE CÁLCULO ADOTADA PARA O ITBI EM MARÍLIA E BAURU</b> .....	<b>91</b>
5.1 O ITBI EM BAURU.....	103

5.2	O ITBI EM MARÍLIA.....	109
5.3	ANÁLISE DA ARRECADAÇÃO DE ITBI EM BAURU E MARÍLIA .....	117
<b>6</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>131</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>136</b>

## INTRODUÇÃO

A primeira Constituição do Brasil, elaborada em 1824, já trazia ações descentralizadas no tocante ao aspecto tributário do País, ficando definidas as fontes tributárias e em regime de separação, com distinção dos impostos cuja competência seria exclusiva da União, Estados e Municípios, sistema tributário este que se adaptou ao longo do tempo à atual realidade e moldando-se à justiça e direito dos cidadãos.

A atual Constituição prevê três fundamentais princípios relacionados ao sistema tributário do Brasil, sendo eles os princípios gerais da tributação, a classificação de distribuição das competências tributárias e a limitação do Estado em seu poder de tributar.

Assim, inicialmente tem-se que os tributos são pagamento obrigatórios, com previsão legal e tendo por base um fato gerador quando se tratam de impostos, taxas e contribuição de melhoria. Constitucionalmente falando, existem cinco tipos de espécies ou modalidades tributárias, as quais são classificadas em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Nesse contexto, é importante que as empresas realizem um planejamento tributário para que recolham seus impostos de forma lícita e da forma menos onerosa possível para que não afete sua lucratividade. A ausência de um planejamento no pagamento dos tributos pode ocasionar a sonegação ou até mesmo o pagamento de valor superior ao devido.

Cabe dizer também que a Constituição de 1988 preocupou-se com as limitações ao poder de tributar, instituindo ferramentas mais efetivas em favor da proteção de direitos sociais, as quais, apesar de não serem perfeitas, fez com que o regime tributário se tornasse mais complexo, com mais normas e tributos.

Tem-se nesta seara tributária o ITBI, sigla para Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, o qual é o foco principal da presente dissertação. É um imposto constituído por ser um tributo municipal e que tem obrigação de ser pago mediante aquisição de um imóvel, sendo que a consequente oficialização do processo de compra e venda só poderá ser concretizado após este tributo ter sido pago, sem a qual o imóvel não pode haver transferência do imóvel e sua documentação ficará retida.

Normalmente é necessário reunir alguns documentos para que a guia de recolhimento de imposto seja emitida, tais como comprovantes de pagamento, contratos e formulários específicos de cada município. É importante sua regularização para que se tenha acesso à serviços como coleta de lixo, asfaltamento das vias, abastecimento e instalação de luz e água entre outros.

Assim, o objetivo do presente estudo será discutir a respeito da legalidade da base de cálculo que é utilizada pelos municípios paulistas de Bauru e de Marília, referente ao tributo de sua competência, intitulado Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), assim como o impacto decorrente nas respectivas arrecadações como consequência da opção adotada pelos entes municipais em questão. Ofende a Constituição Federal ou o Código Tributário Nacional a adoção de uma base de cálculo que não reflita o valor venal, ou o corrente de mercado, para esse imposto? Na busca de uma tributação justa, em consonância com o princípio da capacidade contributiva, é possível a adoção de alíquotas progressivas para esse tributo? É legal essa conduta por parte dos municípios aqui estudados? Como a Constituição de 88 não prevê limites máximos para as alíquotas do ITBI, como ocorre em relação ao imposto sobre doações e transmissão por sucessão *causa mortis*, o princípio de vedação ao confisco pela via da tributação impediria o aumento abusivo dessa exação?

Mas algumas considerações iniciais são importantes de serem retratadas, sob pena de acabar comprometendo a compreensão das ideias e fatos posteriormente descritos. A eficiência do sistema tributário é considerada objeto de estudos em diversas áreas, objetivando a análise da fiscalidade em um Estado Democrático de direito. Pesquisas a respeito da carga tributária brasileira acabam revelando que em um Estado democrático de direito, a carga fiscal é representada pelos interesses de diversos grupos sociais, os quais apresentam visões conflituosas sobre as tarefas estatais e o seu custeio.

Como procedimento metodológico de construção da presente dissertação adotou-se a pesquisa bibliográfica composta por livros, trabalhos acadêmicos científicos e sites institucionais que possibilitaram elucidar o tema proposto e responder os objetivos do presente estudo.

## 1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE SISTEMATRIBUTÁRIO

Conforme menciona Luizetti (2008), o Sistema Tributário possui alta complexidade, pois se organiza pelos tributos instituídos em um dado país ou região autônoma, acrescido de princípios e normas que os regulam. Ou seja, em nosso Sistema Tributário Nacional são retratados os tributos pátrios, acrescido dos princípios e das normas que os regem.

A partir disso, esclarece-se a respeito do conceito legal de tributo, que está disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN): “Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Ou seja, o termo “Tributo é toda prestação pecuniária, principalmente em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, indica que tributo é sempre algo expresso em dinheiro. O tributo não pode ser pago em sacas de milho ou em horas de trabalho, é a prestação em dinheiro a ser paga, com determinado valor e em moeda nacional vigente.

O tributo é o valor a ser pago ao Estado e é obrigatório e não facultativo, ou seja, é considerado uma prestação pecuniária compulsória. Como exemplo:

Quando alguém é proprietário de um imóvel em uma área urbana, está obrigado a pagar o imposto sobre propriedade territorial urbana, o IPTU. Não importa se o contribuinte gosta ou não da atuação do prefeito, se reside ou não no município ou como utiliza esse imóvel: sendo ele o proprietário, surge desse fato a obrigação de pagar o tributo (HACK, 2008, p. 13).

Hack (2006) complementa, mencionando que o ato compulsório do tributo é de sua natureza, ou seja, não existe tributo que seja pago de forma voluntária. O Estado pode receber doações, porém, não é um tributo compulsório e sim considerado prestação voluntária.

O Tributo também é toda prestação pecuniária que não se constitui sanções de ato ilícito, sendo assim, os atos lícitos são os que se encontram em conformidade com a lei e seus preceitos, não contrariando o ordenamento jurídico

A respeito da obrigação ter como objeto pagar o tributo, Borba (2007) explica que em Direito, a obrigação é correspondente a um vínculo, correspondente a uma prestação a ser cumprida, derivada da relação entre duas ou mais pessoas, onde

uma delas tem o direito de exigir o pagamento e a outra o dever de cumprir alguma coisa devida. As pessoas são denominadas de ativo e passivo, o ativo tem o papel de impor algo e o passivo de fazer ou dar algo, cumprindo assim sua obrigação de pagar o tributo.

No Direito Tributário, Borba (2007) esclarece que a obrigação é um direito estritamente obrigacional, que envolve os sujeitos como o Estado, que acaba exigindo do cidadão-contribuinte o cumprimento do pagamento do tributo, conceituando a obrigação tributária como aquela onde existe uma relação jurídica, que tem por fim uma prestação negativa ou positiva, estabelecida na legislação tributária, a respeito de um particular e a favor do Estado. Ou seja, refere-se a pagar o tributo ou penalidade, fazendo algo em prol do interesse do Fisco, ou, ainda, abstendo-se de praticar determinado ato, nos termos da lei.

Conforme Rossetti et al., (2008), no sistema tributário nacional, existem diferentes espécies de tributos, com determinadas finalidades e natureza do fato gerador. As seguintes tipologias de tributos estão descritas abaixo, de acordo com a característica singular individual:

- Impostos: são tributos pagos pelo contribuinte e são cobrados tanto pela União, Estados, Distrito Federal e também pelos municípios, conforme a competência de cada um e é prevista na Constituição Federal;
- Taxas: é um tributo que está a disposição do contribuinte e gerada pelo Estado, referente ao pagamento do exercício regular do poder de polícia ou da utilização de um serviço público específico. Tais tributos são instituídos tanto pela União, Estados, Distrito Federal ou pelos municípios, no âmbito de suas atribuições;
- Contribuições de melhoria: tributos que são exigidos ou instituídos em decorrência de obras públicas que acabam resultando na valorização do imóvel do contribuinte. Neste caso, a contribuição de melhoria é limitada em relação ao gasto público com a obra específica e deve ser graduada para cada contribuinte de maneira individualizada. Tal tributo é estabelecido pela União, Estados, Distrito Federal ou pelos municípios, no âmbito de suas atribuições;
- Contribuições sociais: tem por finalidade o financiamento de ações voltados à seguridade social, o que compreende os direitos relacionados

à saúde, à previdência e à assistência social. É de competência da União a instituição das contribuições sociais;

- Contribuições de intervenção no domínio econômico (Cide): tributo que acaba atingindo uma determinada atividade econômica ou setor e é vinculado a uma finalidade específica. O resultado final da arrecadação tem destino um objeto peculiar e é a União responsável pela instituição da Cide;
- Contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas: referente a contribuição que é para o custeamento de organizações que acabam agregando determinada categoria profissional;
- Contribuição para custeio de sistemas de previdência e assistência social de servidores públicos: responsabilidade por parte da União, Distrito Federal, Estados e Municípios, de cobrar de seus servidores, custeando assim, os benefícios dos mesmos, sob-regime previdenciário específico;
- Empréstimos compulsórios: de natureza contratual pressupondo-se que existirá o ressarcimento ao contribuinte. Servem para atender os gastos com despesas extraordinárias, devido a estado de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência. A união pode instituir caso seja algo urgente e relevante de interesse nacional. Observa-se que sua aplicação arrecadada é vinculada a despesa que motivou a sua instituição (ROSSETTI et al., 2008).

Ressalta-se que não apenas existe apenas a classificação dos tributos, pois a Constituição Federal menciona alguns tipos de tributos de forma singular, como exemplo: o caso da contribuição do PIS/Pasep (artigo 239), da contribuição ao salário- educação (artigo 212, § 5<sup>o</sup>), do pedágio (artigo 150, V), da contribuição para custeio da iluminação pública (artigo 149-A) e da CPMF (artigo 74, ADCT).

Pode-se dizer que na maioria dos Estados modernos, os tributos são a principal forma de arrecadação da receita, não sendo estes a única fonte, pois é dever do Estado de se obter dinheiro por meio de dividendos de empresas estatais ou de royalties oriundos da exploração de riquezas naturais, como exemplo o petróleo.

Por seu turno, a obrigação tributária pode ser de dois tipos, ambos previstos no art. 113 do CTN:

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

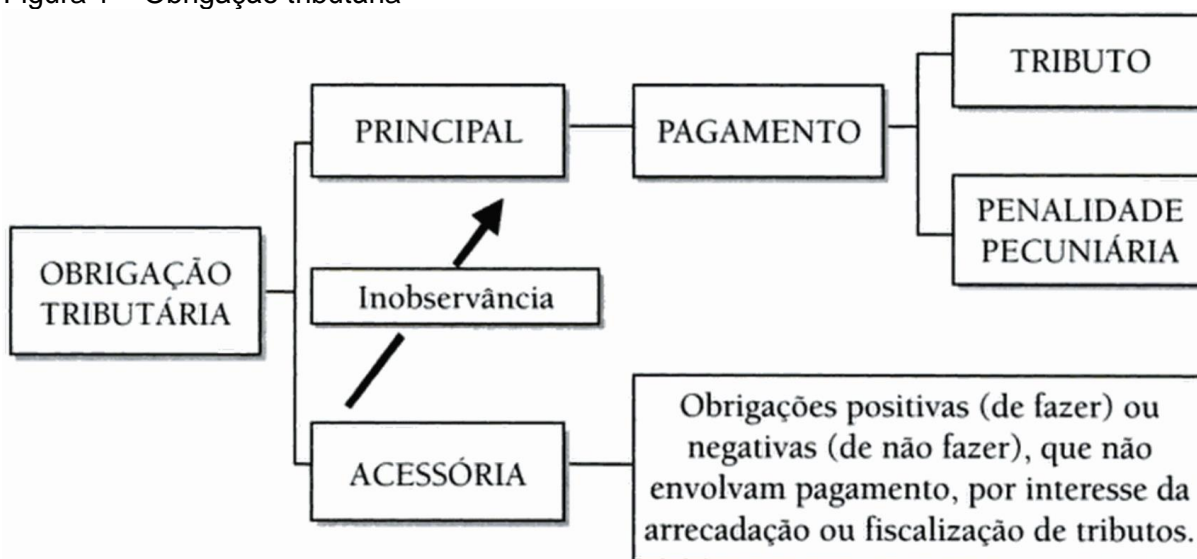
§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância pecuniária, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A seguir esquema sugerido por Borba (2007, p. 282):

Figura 1 – Obrigação tributária



Fonte: Borba (2007, p. 282)

Observam-se três aspectos descritos no quadro acima:

- a) a palavra chave para diferenciar a obrigação tributária principal da acessória é “pagamento”. Se for pagamento, a obrigação é principal; caso contrário, é acessória;
- b) a penalidade pela infração a dispositivos tributários é obrigação tributária, embora não se confunda com tributo, conforme determina o CTN, na própria definição prevista no seu art. 3-;
- c) a inobservância da obrigação acessória (como, por exemplo, a falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadoria) a converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (imposição de multa) (BORBA, 2007).



A partir desta análise, o Direito Tributário tem por dever estudar o tributo e as regras que lhe são cabíveis em relação a sua cobrança. O Estado simplesmente não tem o direito de dividir a despesa entre as partes, pois os limites e procedimentos existentes são estabelecidos de acordo com a lei.

Existem diversas formas de se explicar o Direito Tributário, entre elas: a) expressão do poder (pensamento conceitual); b) sistema jurídico que está relacionado ao pensamento normativo e c) sistema de direito, que envolve o pensamento sistemático, que é fundamentado em uma ética material (CALIENDO, 2013).

A justiça fiscal possui três vertentes: sintática, semântica e pragmática. Na sintática o que ocorre é que o sentido está fundamentado em sua afirmação como critério de seleção de sentido englobando a composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Caso aconteça o uso de duas ou mais preposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal é utilizada como critério de seleção (justificação) da que mais de adequação caso e ao sistema (CALIENDO, 2013).

Vale ressaltar que o caráter autônomo do Direito Tributário não quer dizer que o mesmo não tenha vínculo com outras disciplinas do direito, e possivelmente utiliza-se de conceitos nelas mais profundamente pesquisados. Todas as áreas do direito tem ligação com a Constituição e, indiretamente na disciplina que a estuda, o Direito Constitucional. Sendo assim, o Direito Tributário não é muito diferente das outras áreas jurídicas, pois está estatuído nos arts. 145 e 162 da Constituição (BARCHET, 2009).

Conforme esclarece Barchet (2009), existe uma aproximação entre o Direito Tributário e o Direito Civil, pois as teorias a respeito ao pagamento de impostos também são vistas na Constituição e na área do Direito Civil, onde são explicados de maneira mais minuciosa e com maior propriedade.

A interpenetração entre o Direito Privado (Civil e Comercial) e o Direito Tributário é expressamente prevista no art. 109 do CTN, estabelecendo que “princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

Visto que o CTN não prevê apenas o uso dos princípios de Direito Privado, nos modelos ali explicitados, mas acaba admitindo de forma expressa que o Direito

Tributário se vale de institutos, formas e conceitos originados daquela província jurídica.

O art. 110 do CTN esclarece de forma clara:

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

A norma esclarece que os institutos, formas e conceitos advindos do Direito Privado, quando são empregados na definição de competência tributária, só podem ser usados no Direito Tributário, e deve-se respeitar sua configuração original. Ou seja, no que se refere ao ITBI, não pode existir alteração no sentido da expressão, “bem imóvel”, “propriedade”, “transmissão”, ou “valor venal”, originadas principalmente do Direito Civil, englobando assim, situações e conceitos que estejam fora da moldura legal. Podemos citar, a título de exemplo, um indivíduo que esteja usando um apartamento a título de aluguel, sem ser proprietário do mesmo, jamais poderá figurar como sujeito passivo do ITBI, uma vez que na locação imobiliária não há nenhuma transmissão.

### 1.1 FUNÇÃO FISCAL, EXTRAFISCAL E PARAFISCAL DOS TRIBUTOS

A tributação pode ser considerada uma maneira própria de o Estado ter o domínio econômico sobre a população, pois além de sua função fiscal também, como já dito anteriormente, é uma das principais fontes de arrecadação do Estado, ou seja, o uso da tributação como forma de atuação na economia é o que lhe dá a característica de ter outra função, a extrafiscal ou regulatória, sendo considerado de grande importância, pois pode estimular ou desestimular determinado setor da economia nacional.

A partir disso, existem três funções atribuídas ao tributo, quais sejam: Fiscal, Extrafiscal e Parafiscal.

- a) Fiscal: tem por finalidade a arrecadação de fundos financeiros para os cofres do Estado;

- b) Extrafiscal: acaba intervindo por meio do uso de ações concretas no setor particular, utilizando o domínio econômico, almejando um resultado avesso do existente, ou seja, o de arrecadar recursos financeiros;
- c) Parafiscal: tem a mesma função de arrecadação de bens financeiros, com a finalidade de custear atividades que não são próprias do Estado, porém, são praticadas por entes determinados (SOUZA, 2009).

Corroborando as palavras de Souza (2009), Machado (2005) explica que o tributo é fiscal quando tem por objetivo principal arrecadar fundos financeiros em prol do Estado. É Extrafiscal quando almeja-se interferir no domínio econômico, ficando o aspecto arrecadatário em segundo plano. Por fim, é Parafiscal quando utilizado para angariar verbas para o custeio de determinadas atividades.

De acordo com Alexandre (2011, p. 103), a finalidade fiscal do tributo nada mais é do que a arrecadação de bens financeiros em favor dos cofres públicos. Neste caso, podem-se citar os seguintes casos: ISS, do ICMS e do IR.

O tributo possui finalidade extrafiscal quando objetiva fundamentalmente intervir numa situação social econômica. São os casos, entre outros, dos impostos de importação e exportação, que, antes de arrecadar, objetivam o controle do comércio internacional brasileiro, podendo, às vezes, servir de barreira protetiva da economia nacional e outras de estímulo à no IPI.

O tributo possui finalidade parafiscal quando a lei tributária nomeia sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos arrecadados para o implemento de seus objetivos. Como exemplo, podem ser citadas as contribuições previdenciárias que, antes da criação da Secretaria da Receita previdenciária, eram cobradas pelo INSS (autarquia Federal), que passava a ter, também, a disponibilidade dos recursos auferidos. Tem-se aí a finalidade parafiscal da tributação. Outro exemplo, a contribuição anual paga pelos advogados à OAB. Tem-se aí a finalidade parafiscal da tributação.

Além do mais, o Governo não tem apenas o objetivo de arrecadar por meio dos tributos recursos financeiros, o mesmo os aplica em diversos setores da sociedade, realizando projetos que servem para dignificar a vida do cidadão, tanto na esfera Social, de Saúde e Educação (SOUZA, 2009).

Valadão (2009) menciona o termo progressividade, no qual se refere no aumento da carga fiscal em função de algum fator ou de alguma característica, o que acarreta no aumento da alíquota do tributo, podendo por exemplo ser o aumento

da riqueza ou até mesmo o não atendimento que é responsabilidade social da propriedade, por exemplo.

A progressividade é classificada em fiscal e extrafiscal, conforme a importância do interesse de arrecadação (progressividade fiscal) ou até mesmo de outros interesses que não seja a apenas arrecadar recursos para os cofres do Estado (extrafiscal) (VALADÃO, 2009).

Como exemplo da utilização da progressividade, cita-se o Imposto de Renda, pois o aumento progressivo ocorre em decorrência do aumento da sua base de cálculo. Sendo assim, quanto maior é a base de cálculo, conseqüentemente maior será a carga tributária a ser cobrada sobre essa riqueza. Ou seja, existem alíquotas que aumentam progressivamente conseqüentemente por causa do aumento da riqueza (15%, 27,5%) (VALADÃO, 2009).

Porém, no caso da progressividade extrafiscal, o aumento não ocorre apenas pelo aumento da riqueza tributada, como pode ser visto no caso do Imposto Territorial Rural (ITR), conforme art. 153, parágrafo 4º., da CF, que determina que a alíquota tenha seu preço aumentado conforme o menor grau de utilização do imóvel rural, ou seja, aumenta-se a carga tributária tendo em vista o não atendimento da função social da propriedade (VALADÃO, 2009).

Todos os impostos possuem a natureza fiscal e extrafiscal. Porém, se tornam fiscais quando visa a arrecadação para os cofres públicos, no caso do Imposto de Renda, a arrecadação é destinada aos cofres da União, pois tira-se mais de quem tem mais e distribui-se para diversas áreas sociais, para os que pouco ou nada tem. Os extrafiscais arrecadam também para os cofres públicos, mas não são utilizados de maneira apenas arrecadatória (VALADÃO, 2009).

O ITBI é um imposto cuja finalidade é preponderantemente fiscal. Sua finalidade é arrecadar recursos para custeio da máquina pública, tal como o são o Imposto Sobre Serviços (ISS) e o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU). Em tese, poderia um determinado município até tentar utilizá-lo com alguma finalidade extrafiscal, como numa situação de intensa especulação imobiliária em determinada região da cidade, a prefeitura viesse a majorar sua alíquota para níveis tais, capazes de desestimular o tráfego imobiliário e frear um aumento artificial de preços. Dizemos que “em tese” isso seria possível, pois os impostos que possuem essa natureza, e se prestam a gerar efeitos extrafiscais, como o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto sobre Exportação

(IE), ou o Imposto sobre Importação (II) em regra não estão submetidos ao princípio da anualidade, ou mesmo da legalidade estrita, como ocorre com o ITBI. Destarte, seus efeitos extrafiscais, caso fosse utilizado com essa finalidade, não se fariam sentir de imediato como nos tributos de caráter eminentemente extrafiscal, que não estão submetidos às mesmas limitações constitucionais que o ITBI.

## 1.2 O ESTADO E O PODER DE TRIBUTAR

De acordo com Martins (2002), o Estado acaba exigindo de seus cidadãos que paguem seus tributos, transferindo assim, parte de seus rendimentos, conseqüentemente acabam custeando as diversas despesas das repartições públicas, do pagamento dos funcionários, da segurança pública, da limpeza das ruas etc. “O poder de tributar do Estado consiste justamente em uma parcela de soberania estatal, de poder exigir tributo dentro do seu território” (MARTINS, 2002, p. 34).

O Estado utiliza o recebimento dos tributos em prol dos cidadãos, pois a partir da arrecadação de receitas, tem a possibilidade de proporcionar ao povo, o direito de viver com dignidade, oferecendo acesso aos direitos fundamentais e conseqüentemente acaba realizando sua função social. Como assevera Paulsen (2012), modernamente, restam insustentáveis a rejeição pura e simples à tributação, pois que ela representa o instrumento que se vale a sociedade para viabilizar o alcance de seus próprios objetivos e dar concretude aos direitos fundamentais elencados na Constituição Federal. A tributação é, portanto, instrumental, e deve estar a serviço da pessoa, como o centro do sistema, e de sua realização plena.

Ou seja, o Estado é mantido pela arrecadação de tributos, característica esta de um Estado Fiscal, o que significa que: “uma separação fundamental entre estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto” (NABAIS, 1998, p. 196).

Para Gouvêa (2006, p. 38) “[...] a tributação tem dupla finalidade: a) auferir recursos para que o Estado subsista; e b) garantir a realização dos direitos fundamentais dos cidadãos, os verdadeiros fins do Estado”.

Coelho (2003) explica que os tributos são impostos pelo Estado, que os arrecadam em prol da sociedade e da função social que geram, sendo assim é muito importante para o Estado o exercício da Tributação:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo (COELHO, 2003, p. 37).

Caliendo (2013) menciona que o poder de tributar pelo Estado, é algo inquestionável na literatura tributária, salvo alguns doutrinadores, pois não existem grandes questionamentos a respeito da legitimidade de se tributar. As questões neste caso, são relativas principalmente aos excessos dos poderes sem limites.

No pensamento conceitual, o ato de se cobrar tributos é visto como sendo o fruto do poder soberano. Ou seja, é a transferência da riqueza privada em prol do Estado. Justifica-se a tributação decorrente da natureza própria do poder do Estado e do exercício *do jus imperii*. Nesta teoria distingue-se claramente o papel do Estado e do indivíduo, tal divisão é decorrente de noções históricas, filosóficas, morais e valorativas (CALIENDO, 2013).

Citando o inciso III, do art. 146, determinando que seja de responsabilidade da lei complementar a instituição de normas gerais em matéria tributária. Sendo que, em sua parte final acaba enumerando, em modelo ilustrativo, algumas matérias que devem ser reguladas por essa espécie legislativa, entre elas:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195,1, e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (esta última competência foi acrescida à CR pela EC nº 42/2003) (EMENDA CONSTITUCIONAL N. 64 de 04/02/2010).

Atualmente, o Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 1966 - constitui nossa lei de normas gerais sobre matéria tributária, tratando de diversos temas

fundamentais de Direito Tributário, dentre eles os arrolados nas alíneas a e b do inciso III do art. 146 da Carta.

### 1.3 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER ESTATAL DE TRIBUTAR

Existe limitação ao poder conferido às pessoas políticas de tributar, conforme a CF. A CF limita o poder de tributar em prol da cidadania, o que acaba trazendo regras freando o exercício arbitrário da tributação, moldando-o conforme a carga valorativa prescrita no texto constitucional. Essas limitações não estão direcionadas somente no sentido de impedir o Estado de instituir ou aumentar tributos sem lei que o autorize, (art. 150, I, CF). Atuam também em sentido contrário, não permitindo, igualmente, que esse mesmo Estado conceda subsídio, isenções, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, assim como reduza base de cálculo, relativo a impostos, taxas ou contribuições, sem lei específica e exclusiva tratando do tema, emanada do ente competente (art. 150, par. 6º, CF). Sendo assim, a CF acabou definindo o modo de operar do exercício de tributar, devendo ser de forma justa e equilibrada, não podendo provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

A CF definiu o termo como limitação ao uso do poder de tributar. Por seu turno, o Código Tributário Nacional utiliza outro termo, o de limitações da competência. Ambas estão se referindo às contenções que os entes políticos devem observar. Ou seja, a União, Estados e Municípios devem seguir o que a lei determina em relação à contenção do poder de tributar (TELES, 2016).

Os juristas positivistas acabam optando pela expressão limitações constitucionais do poder de tributar, igualando-as às autolimitações ou limitações inseparáveis do poder de tributar. Conforme o art.146, inciso II, da CF, menciona a cabe à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, significando que se admite o complemento legislativo tanto das imunidades como dos princípios gerais tributários; os arts. 150, 151 e 152 contemplam, sob o título Das Limitações do Poder de Tributar, as imunidades, as vedações de privilégios e discriminações e os princípios ligados à segurança dos direitos individuais (irretroatividade, anterioridade etc.). Parece não existir diferença, do ponto de vista de extensão e de eficácia jurídica, entre as expressões limitações ao poder de

tributar (art. 146, inciso II) e limitações do poder de tributar (Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal) (TÔRRES, 2005).

Do ponto de vista de Fonseca (2005), a lei complementar que regula as limitações ao poder de tributar é também encontrado no Código Tributário Nacional em seus arts. 9º, 10 e 11. Porém, mesmo a ausência de lei complementar não significa permissivo para desrespeito das limitações impostas pela CF. Sendo assim, as normas que acabam limitando o poder de tributar são consideradas proibitivas, autoaplicáveis, não carecendo de regulamentação para que seja aplicada, com exceção das imunidades.

O art. 150, I, da CF/88 ordena ser proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios decretar ou aumentar tributo sem lei específica que o funde. Cabendo ao citado artigo preparar o princípio da legalidade da tributação, assim como o art. 97, I, do CTN (ressalvando-o no que tange à majoração) (FONSECA, 2005).

Conforme esclarece Baleeiro (1991, p. 90):

O poder de tributar na Constituição é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado. Vários desses princípios abrigam ao exercício daquele poder e não apenas à competência tributária.

O mais universal desses princípios, o da legalidade dos tributos, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula 'no taxation Without representation', enfim, o direito de os contribuintes consentirem - e só eles - pelo voto de seus representantes eleitos, na decretação ou majoração de tributos.

A CF/1988 outorgou ser de competência tributária à União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, determinando de maneira nítida a atuação de cada ente político, partilhando assim, a competência tributária. A CF deixa clara os limites que servem para resguardar os valores relevantes, dando atenção aos direitos e garantias individuais. O conjunto dos princípios e normas que disciplinam essas marcações da competência tributária refere-se às chamadas limitações ao poder de tributar (FERREIRA, 2016).

Sendo assim, as limitações são consideradas normas constitucionais que proíbem que determinadas situações sejam colhidas pelo poder de tributação do



Estado. Conforme Ferreira (2016), estas limitações servem para frear o uso abusivo de criação de tributos, por parte do poder político.

Em vista dos argumentos apresentados, Tôrres (2005) entende que as limitações ao poder de tributar tem fundamento nos direitos da liberdade anteriores e superiores à Constituição Tributária. Sendo assim, o poder tributário já existe conforme os direitos fundamentais e só pode ser utilizado sobre os frutos do trabalho e do patrimônio dos cidadãos, levando-se em consideração as imunidades subjetivas e a igualdade entre os indivíduos contribuintes, a partir daí, todas as outras liberdades restam imunes em relação ao poder de tributar. As imunidades e as proibições de desigualdades constituem os instrumentos básicos de limitação ao poder de tributar.

Tôrres (2005) complementa que as limitações do poder de tributar acabam representando a autolimitação do próprio poder de tributar, no espaço criado pelas imunidades e proibições de desigualdade. Para o citado autor, as garantias dos contribuintes estão divididas da seguinte maneira: institucionais, principiológicas e processuais e em limitações sistêmicas, ou seja, são impostas pelos próprios sistemas tributário: o nacional, o federado, o internacional e o cosmopolita.

É dever do contribuinte pagar o tributo; em consequência disso, é dever do Estado o ato de tributar, porém, os contribuintes se veem protegidos em virtude das limitações impostas pela legislação vigente (BARROS et al., 2012).

O uso de limites no ato de tributar é importantíssimo aos interesses do cidadão contribuinte da mesma maneira que o poder de tributar é essencial aos interesses do Estado, para suprir as receitas necessárias à realização de seus fins.

Por todos estes aspectos, chega-se a conclusão que o conjunto de normas definidas na CF, arts. 150 a 152, servem para estabelecer limites para o Estado no exercício de seu poder de tributar, com o objetivo principal de defender os direitos do contribuinte. A partir disso, os princípios instituídos norteiam a atividade tributária do Estado, como estabelecem também imunidades tributárias, limitando a atuação do Estado no que se refere à cobrança de tributos.

### 1.3.1 Princípios do direito tributário

A CF/1988 é a fonte primeira do direito tributário, por meio do uso das limitações ao poder político de tributar, acaba contribuindo para o nascimento dos respectivos princípios constitucionais tributários:

- a) Princípio da legalidade: conforme determina o artigo 150, inciso I, fica vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- b) Princípio da anterioridade da lei: o artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Carta Magna, proíbe a exigência de tributo ou sua majoração no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que o instituiu;
- c) Princípio da irretroatividade da lei: este princípio visa impedir que determinada lei produza efeitos sobre fatos ocorridos antes de sua vigência, conforme artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal;
- d) Princípio da isonomia: o artigo 150, inciso II, veda tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Trata-se da observância do direito fundamental da igualdade, conforme artigo 5º da Constituição Federal;
- e) Princípio da uniformidade da tributação: à União é proibido instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, sendo admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (CF, artigo 151, I);
- f) Princípio da capacidade contributiva: representa o ideal de justiça fiscal. Este princípio colabora com a distribuição de renda no país: cobra-se de quem tem mais condição econômica e isenta ou reduz a incidência tributária para contribuintes com menor capacidade econômica e financeira (CF, artigo 145, § 1º).
- g) Princípio da vedação ao confisco.

Como se pode verificar, a CF acabou determinando alguns princípios, sem prejudicar as outras garantias asseguradas ao contribuinte, representando uma proteção para a população, estabelecendo assim, a garantia nas relações entre os contribuintes e o próprio fisco.

Em relação ao princípio da legalidade, Carvalho (2010) explica que tal princípio está fundamentado no mesmo princípio da legalidade usado na administração pública, cabendo ao Poder Público, fazer ou deixar de fazer apenas aquilo que a lei autoriza, sendo assim, esta subordinado aos ditames da lei.

Tal princípio refere-se às limitações ao poder de tributação do Estado. Atendendo à regra prescrita no inciso II, do art. 5º da CF, o qual menciona que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de

lei” (princípio da reserva legal). Ou seja, não é um mero dispositivo exclusivo tributário, mas acaba abarcando todos os setores da vida social, com desdobramento específico na seara tributária.

Segundo Carraza (2006, p. 378), o “princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário”.

Conforme, o art. 150, I, da Carta Magna, dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é proibido à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. É como menciona Carraza (2006, p. 380): “o princípio da legalidade é um limite intransponível à atuação do fisco”.

Carraza (2006) relata que é de responsabilidade exclusiva do Poder Legislativo, conforme determinação da CF, a criação e também o aumento de tributos, procedendo a “ideia da autotributação”, pois os legisladores são representantes legítimos do povo. Nesta vertente, Carraza (2006) acaba defendendo que estes atos tributários acabam não tendo fundamento em um mero princípio da legalidade, porém, estão respaldados em um princípio da “estrita legalidade”.

O contribuinte tem outra garantia consubstanciada no princípio da anterioridade, por meio do qual a cobrança de novos tributos ou de tributos majorados tem seu início somente após certo período.

Esta garantia foi criada para que o contribuinte esteja amparado na lei e não seja surpreendido por um novo tributo ou por um aumento da carga tributária, e conseqüentemente venha a pagar de maneira imediata. A garantia se preocupa com o contribuinte, fazendo que tenha condições de entender e compreender a nova legislação e venha a se preparar para o pagamento do novo tributo (HACK, 2008).

A este respeito, o Min. Sidney Sanches (1993) esclarece que:

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes [...]. O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos, introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações sempre tão estruturalmente desiguais entre as pessoas e o Poder. Não posso desconhecer [...] que os princípios constitucionais tributários, sobre representem importante conquista político-jurídica

dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existam para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições. (STF, ADI n.º 939-7. rel. Min. Sidney Sanches, j. 15-12-1993)

Deste modo, o STF vê o princípio da anterioridade da lei tributária como representante de um dos direitos fundamentais mais importantes em relação ao contribuinte pelo texto constitucional, como também, observa-se a expressiva limitação ao poder imposto pelo Estado perante o povo.

Segundo Martins (2012), em relação ao princípio da irretroatividade da lei, previsto nos art. 150, III, "a" da CF, é proibido a cobrança de tributos em relação a fatos geradores que ocorreram anteriormente ao início da vigência da lei, que foi instituído ou aumentado. Ou seja, a tributação só pode ser feita após a materialização da lei, levando-se em consideração o princípio da anterioridade (CF, art. 150, III, "b"). Sendo assim, não se pode cobrar um tributo, enquanto o mesmo não estiver previsto em lei, e mesmo assim somente em relação a fatos ocorridos após a entrada em vigor da mesma lei.

Sabbag (2008) explica claramente que a lei abrange fatos que foram gerados após a sua edição, ou seja, projetando a cobrança do tributo nos casos posteriores a sua validade.

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

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Segundo Barros (2012), o referido princípio tem respaldo no Artigo 155, caput do Código Tributário Nacional:

Art. 155. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. (SÚM. 584 - STF)

A circunstância de o fato disciplinado pela norma — isto é, o pagamento do tributo — haver de ocorrer após a sua edição é suficiente para afastar a alegada violação ao princípio da

irretroatividade (CF, art. 150, III, a)." (RE-STF 219.878, Rei. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 13-6-00, DJ de 4-8-00) (BARROS, 2012, p. 28).

A irretroatividade garante, deste modo, que nenhum tributo possa ser cobrado de forma retroativa, isto é, não poderão ser cobrados tributos sobre fatos geradores anteriores à vigência de determinada lei.

O art. 150, II, da CF estabelece o Princípio da Isonomia, ou seja, impedindo que exista diferenciação tributária entre os contribuintes que estejam em situação igual, sendo assim, não pode existir a discriminação arbitrária. Não existindo a possibilidade de privilegiar desta maneira, os contribuintes.

Conforme Paulsen (2015) existem dois tipos de razões que sustentam as normas de tratamento diferenciado: a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais. Segundo Paulsen (2015, s.p.)

A razão vocacionada a fundamentar tratamento diferenciado em matéria tributária é a capacidade contributiva, 112 medida de justiça fiscal com suporte expresso no art. 145, § 1º, da Constituição. Apenas excepcionalmente é que se poderá admitir tratamento diferenciado embasado em razões extrafiscais, as quais, ademais, terão de encontrar expresso amparo constitucional.

A Constituição autoriza a utilização extrafiscal do IPTU e do ITR para induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, II, da CF), a concessão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I, da CF), o estabelecimento de tratamento tributário voltado a estimular o cooperativismo (art. 146, III, c, c/c o art. 174, § 2º, da CF), a concessão de tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, da CF), o tratamento diferenciado em função da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, § 9º, da CF, com a redação da EC 47/05) e o dimensionamento de certos tributos de modo mais flexível, pelo Executivo, como o II, o IE, o IPI, o IOF e a CIDE-combustíveis (arts. 150, § 1º, 153, § 1º, 177, § 4º, I, b, da CF), o que lhe dá instrumentos para controle do comércio exterior (art. 137 da CF) e da moeda.

Colaborando com o que foi exposto, Velloso (2007) explica que é necessário que exista “uma relação de adequação e proporcionalidade entre a dessemelhança da(s) propriedade(s) levada(s) em consideração (diferença fática) e a diferenciação jurídica”, mesmo que exista a diferenciação de capacidade contributiva entre os contribuintes do Imposto de Renda e que são estabelecidos ônus tributários singulares, é fundamental que se faça a distinção de carga tributária adequando-a e sendo proporcional à dessemelhança dos fatos apurados: “revelar-se-ia ilegítima,

v.g., uma majoração vultosa do tributo com base numa singela diversidade de capacidade contributiva”.

Para alguns autores, a neutralidade tributária é o princípio que está envolvida em torno da isonomia, levando-se em consideração um sistema que não interfere na otimização da alocação de meios de produção, não provocando distorções, o que lhe confere segurança jurídica para o exercício das atividades empresariais. Ou seja, a neutralidade acaba realizando o princípio da igualdade/isonomia, ao não admitir tratamentos diferenciados para contribuintes equiparados. É considerado um elemento que favorece todo o sistema jurídico pela sua coerência, pois acaba forçando o legislador a adotar os princípios que informam a tributação (FERNANDO, 2005).

Elali (2007) complementa, dizendo que a neutralidade é a representatividade da regra geral, ou seja, a tributação é igual para todos, e admite a circulação de capital e o desenvolvimento econômico de maneira imparcial, não podendo beneficiar agentes econômicos de forma específica.

Ferreira (2016) explica que os tributos instituídos pela União devem ser uniformes e iguais em todo o território nacional. Este princípio tem por objetivo que não aconteça nenhuma eventualidade de qualquer distinção ou de preferência relativo a um Estado, a um Município ou ao Distrito Federal, não prejudicando os demais. O que se permite fazer é a promoção do equilíbrio socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

Em relação ao princípio da uniformidade da tributação, o mesmo acaba impondo que a arrecadação dos tributos não venha favorecer de maneira desigual nenhum órgão da federação em especial. Ou seja, cada tributo a ser pago pelo contribuinte precisa ser recolhido para a entidade responsável, porém, de forma uniforme (COLOMBO, 2013).

Segundo Amaro (2011, p. 160): “o princípio da uniformidade é uma expressão particularizada do princípio da igualdade, em certas situações conectadas ora com tributos federais, ora com tributos estaduais e municipais”.

Sendo assim, os tributos precisam ser recolhidos de forma separada em seus Estados levando-se em consideração a igualdade entre os entes federativos.

Tipke (2005) explica que o pagamento tributário é um dever essencial dos contribuintes, como membros da sociedade e aumentado conforme a sua capacidade de contribuição. Sendo assim, “o princípio da Capacidade Contributiva

não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado” (TIPKE, 2005, p. 20).

De acordo com Baleeiro (1998), o contribuinte paga seus tributos, os quais são revertidos em desenvolvimento social, atendendo as necessidades públicas. Ou seja, os direitos garantidos pelo Estado são bens públicos em sentido restrito, correspondendo a um custo que precisa ser repartido por toda a sociedade.

Em virtude dos fatos mencionados, fica evidente que a capacidade de contribuição do contribuinte é o que pesará na balança em relação a uma tributação e uma tributação justa. Sendo assim, é importante fundamentar o princípio da capacidade contributiva na justiça fiscal, tanto na isonomia e na igualdade, ressaltando que tal princípio não é absoluto, o que pode vir a ceder espaço a outros interesses, como a extrafiscalidade e a praticidade administrativa.

## 2 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

O Sistema Tributário tem caráter obrigacional e se vale de diversos institutos do Direito das Obrigações na sua positivação. O contribuinte está situado no pólo passivo, ou seja, é o que tem a obrigação de pagar o tributo e já no polo ativo, encontra-se o Estado e ou ente político, no qual tem a função de arrecadar tal tributo.

Conforme explica Pinto; Saliba (2003), o fato jurídico tributário formará o que antecede da norma individual e concreta, como também relatará evento que se passou no tempo e no espaço. A partir dele é que surge a fenomenologia da imputação deôntica, instalando-se a relação jurídica tributária entre os dois indivíduos de direito em relação a uma prestação pecuniária, surgindo assim, a obrigação de pagar o tributo.

De acordo com Ferreira (2016), com referência à relação jurídico tributária no país, é incondicional o respeito aos princípios constitucionais como dever irrevogável do Poder Público. Sendo assim, não pode existir a ofensa do Estado em relação a esses valores, pois desempenham, consideradas categorias essenciais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos – introduzindo um fator que pode vir a se desequilibrar de maneira sistêmica e rompendo por completo a harmonia que deve existir entre as relações, que estruturalmente são desiguais, neste caso, de um lado as pessoas (contribuintes) e por outro lado o Poder.

Ensina Herrera (2013):

Que a relação jurídico-tributária comum pressupõe a ocorrência de um fato jurídico, ou seja, um acontecimento específico com relevância para o direito. Após a ocorrência deste fato no universo fenomênico, faz-se sua subsunção à previsão hipotética da lei, isto é, aplica-se a regra-matriz de incidência tributária.

Nos termos da doutrina de Carvalho (2007, p. 260),

Há “a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”.



A partir do exposto, a relação obrigacional deve seguir a seguinte disposição:

Elemento subjetivo: Os polos da relação. O polo positivo ou credor (sujeito ativo) e o polo negativo ou devedor (sujeito passivo);  
Elemento objetivo: a prestação a ser cumprida; e,  
Vínculo jurídico: Submissão do devedor à pretensão do credor para o cumprimento de determinada prestação (ABUD, 2010, p. 10).

Seguindo a regra, existe uma sequência lógica para que o tributo seja exigido no final. Inicialmente, existe a previsão abstrata na legislação (hipótese tributária). Posteriormente, acontece no universo fenomenal o fato jurídico que acomoda à previsão legal. E por fim, o tributo é apurado e cobrado decorrente da subsunção do fato à norma. Porém, existe uma forma de responsabilidade no direito tributário que acaba não seguindo esta ordem, conforme será visto a seguir (HERRERA, 2013).

Complementa Abud (2010) que a relação jurídico tributária é uma relação de natureza obrigacional valendo-se desta mesma formatação, onde o tributo é o pagamento a ser feito. Dentro do Direito das Obrigações, encontram-se três espécies de obrigações:

- Obrigação de dar;
- Obrigação de fazer; e,
- Obrigação de não fazer (ABUD, 2010).

Segundo Falcão (2000), na obrigação tributária existem dois elementos, que são: “schuld” (dever) e “haftung” (responsabilidade ou garantia), o dever é uma relação pessoal e a responsabilidade ou garantia é considerada uma relação patrimonial, porém, caso exista os dois elementos em um único indivíduo, existirá apenas o contribuinte, extinguindo-se a figura da responsabilidade.

Castro (2012, p. 8) adverte: “O tributo é pago em unidades de moeda de curso forçado (atualmente, em reais). Não há, em regra, tributo in natura (pago em bens) ou in labore (pago em trabalho).” Ou seja, o objeto que existe em uma relação jurídico tributária é a prestação do valor agregado que se torna a obrigação de dar dinheiro.

Conforme explica Machado (2008, p. 24) o Direito brasileiro desconhece o tributos *in nature* e *in labore* e assim os explica:

Tributo in nature seria aquele estabelecido sem qualquer referência a moeda. Por exemplo, um imposto sobre a importação de trigo, cuja lei instituidora determinasse que, por cada tonelada de trigo importado o importador entregaria, a título de tributo, cem quilos de trigo à União. Ou um imposto sobre a comercialização do ouro, cuja lei instituidora determinasse que, por cada quilo de ouro negociado, cem gramas seriam entregues à entidade tributante.

A fonte de obrigação do fato jurídico é advinda do vínculo obrigacional. Existem duas espécies de fonte de obrigação:

- Fonte imediata: A Lei. Toda obrigação é imediatamente gerada pela lei; e,
- Fontes mediatas: Contrato, Declaração unilateral de vontade e ato ilícito. (ABUD, 2010).

Ou seja, a prestação tributária é decorrente de maneira direta da Lei. É papel do Estado de Direito a submissão do particular à Lei, isso acontece devido a ação soberana do Estado.

Assim, a hipótese de incidência tributária nada mais representa que o momento abstrato previsto em lei, hábil a deflagrar a relação jurídico-tributária (SABBAG, 2009, p. 613).

No momento em que acontece o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência, surge automaticamente a obrigação tributária, ou seja a obrigação de pagar o respectivo tributo por parte do sujeito passivo.

Ferreira (2016) explica que os princípios constitucionais tributários, nas relações antagônicas entre os indivíduos e o Fisco, acabam representando uma importante conquista político-jurídica por parte dos contribuintes. Ou seja, compõem a expressão principal dos direitos concedidos pelo ordenamento jurídico aos indivíduos passivos das obrigações fiscais. Servem para impor limitações ao ato de tributar pelo Estado, exigências que tem por destinatário final o poder estatal, as quais deve se submeter à imperatividade de suas restrições, sejam quem forem os contribuintes.

Aqui importante a distinção da denominada “hipótese de incidência”, situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, sendo, portanto, a descrição da hipótese em que o tributo é devido, e o “fato gerador”, a concretização efetiva do fato legalmente previsto.

## 2.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

Considerada uma norma abstrata e geral, a regra da matriz de incidência acaba descrevendo que determinada hipótese “x”, dever ser consequência de “y” dispondo, pois, sobre condutas. O juízo hipotético condicional acaba prevendo o fato social (que está relacionado à incidência) e esta ligado a ele uma consequência (o surgimento da relação jurídica tributária) como norma jurídica (PAIVA et al., 2013).

Na definição de Hugo de Brito Machado (2013, p. 59),

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é concretização da hipótese.

Geraldo Ataliba (1996, p. 56) diferencia, com propriedade, fato gerador da hipótese de incidência, a saber:

Na verdade, como a hipótese de incidência é um conceito (legal), não tem, nem pode ter características do objeto conceituado (descrito), mas recolhe e espelha certos caracteres isolados do estado de fato conceituado, dele extraídos, na medida necessária ao preenchimento da função técnico-jurídica que lhe é assinalada, como categoria jurídica conceitual-normativa.

Assim, a lei — ao descrever um estado de fato - limita-se a arrecadar certos caracteres que bem o definam para os efeitos de criar uma hipótese de incidência. Com isto, pode negligenciar outros caracteres do mesmo que não sejam reputados essenciais à configuração de uma hipótese de incidência. Pode, portanto, o legislador arrolar muitos ou só alguns dos caracteres do estado de fato, ao erigir uma hipótese de incidência. Esta, como conceito legal, é ente jurídico bastante em si.

Só interessam ao exegeta, no fato concreto subsumido à hipótese de incidência, os caracteres que tenham sido contemplados pela lei (h.i.). Os demais são desprezíveis, por irrelevantes.

A multiplicidade de fato concretos não é abrangida pelos conceitos legais (h.i.) pelo contrário, só alguns fatos são objeto de conceitos legais, do que resulta que só um número muito reduzido constitui fato jurígeno ou fato jurídico relevante.

Pode-se mencionar que a hipótese de incidência é a descrição abstrata do fato, enquanto o fato imponible é a concretização dessa descrição no mundo fenomênico (FONSECA, 2005).

O professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 590) pronuncia-se a este respeito:

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

A partir do exposto, pode-se dizer que cada hipótese de incidência é singular e inconfundível em relação as outras. Ou seja, “prestar um serviço” é considerada uma hipótese, porém, “fazer circular uma mercadoria” também é outra hipótese, ambas diferentes, mas que geram o nascimento de obrigações tributárias diferenciadas.

Diante disso, a regra-matriz tem em sua estrutura os seguintes elementos: antecedente e consequente, sendo que lhes cabem respectivamente os critérios: material, temporal e espacial (antecedente); e, pessoal e quantitativo (consequente), de acordo com a classificação sugerida por Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2007, p. 236).

O critério temporal é a descrição, na hipótese normativa, do ato em que acontece o fato gerador do tributo. Conforme a legislação, acaba desencadeando a obrigação do sujeito passivo de arcar financeiramente com o pagamento do tributo ao sujeito ativo e o direito deste é o de exigir a prestação tributária do contribuinte (PEREIRA FILHO, 2009).

Não se pode confundir o critério temporal com o próprio fato gerador do tributo. O fato gerador é composto tanto pelo critério temporal e como pelo material, ou seja, na relação jurídico-tributária, existem direitos e deveres de ambas as partes (PEREIRA FILHO, 2009).

Segundo Coelho (1993, p. 116-117)

O aspecto pessoal diz respeito à pessoa envolvida com o fato eleito como jurígeno. O aspecto material, nuclear, refere-se ao fato propriamente dito: ser proprietário, ter renda, fazer circular mercadorias. O aspecto espacial define as coordenadas espaciais ligadas ao fato; o aspecto temporal às coordenadas de tempo, tornando possível determinar o momento da ocorrência.

No caso do aspecto material da hipótese de incidência seja completo, é necessário que todos seus componentes estejam engrenados. Sendo assim, caso o

negócio jurídico suscetível de integrar o aspecto material não estiver completo, não tem como se falar do surgimento da obrigação tributária.

Conforme Brogini (2008), o critério material da hipótese de incidência depende de circunstâncias como o tempo e o espaço. Neste caso, o critério espacial é ao que se refere ao lugar e o critério material é relacionado ao comportamento. Em alguns casos o legislador não expõe isso de forma minuciosa, mas implícita.

O marco temporal é o delimitador da ocorrência do fato. É considerado o critério temporal da hipótese de incidência, como no caso do espacial, é muitas das vezes implícito na legislação. Mas mesmo que isso aconteça, fica claro nas indicações, permitindo saber em que instante pode-se considerar como ocorrido o fato que dará o surgimento à obrigação de recolher o tributo.

Por isso tudo, existe a consequência jurídica, que tem que na hipótese de incidência uma descrição hipotética, criada pelo legislador, de um fato que caso ocorra, acabará originando a obrigação de recolher determinado tributo (consequência jurídica). É vista como a parte da norma que acaba fornecendo os dados para identificar o vínculo jurídico em si, ou seja, os discernimentos que acabam permitindo reconhecer tanto os sujeitos da relação jurídica (critério pessoal da norma tributária) quanto o próprio objeto dessa relação (critério quantitativo da norma). Será observado a seguir o fato gerador.

## 2.2 FATO GERADOR

Fato gerador é quando o fato ou comportamento que consta da previsão legal (em tese) ocorre no mundo concreto.

O fato gerador está previsto no art. 114 do Código Tributário Nacional: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Cláudio Borba (2003, p. 240 e 241) afirma que:

À medida que são dois tipos de obrigação tributária (principal e acessória), também são dois os tipos de fatos geradores. O fato gerador da obrigação principal tem que estar previsto na lei, enquanto o da obrigação acessória pode estar na legislação que, conforme determina o artigo 96 do CTN, compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares. Desta forma, um ato de um Secretário de Fazenda municipal (que é uma norma complementar) não pode criar a

obrigação de pagar o IPTU, mas pode exigir preenchimento de um formulário ao se pagar o tributo por se obrigação acessória. Quando o art. 14 do CTN assevera que o fato gerador é a condição necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, podemos concluir que esta surge imediatamente à ocorrência daquele. Corroborando esta afirmativa, vamos recordar o § 1º do art. 113 do CTN: “A obrigação tributária principal surge como a ocorrência do fato gerador....”

Segundo Amílcar Falcão (1995), o fato que acaba gerando a obrigação do pagamento do tributo é um fato jurídico no sentido estrito, não sendo necessário para o Sistema Tributário que seja um ato negocial ou um negócio jurídico. Para ele, é considerado um indicativo que permite avaliar ou presumir a capacidade econômica e contributiva do contribuinte sujeito passivo. Ou seja, o fato gerador é um fato econômico, onde o direito acaba emprestando seu conceito jurídico.

Falcão (1995) relata que o fato gerador não é um simples fato econômico, pois todos os fatos, sejam eles políticos, sociais, econômicos, e mesmo os naturais, do mundo físico, quando juridicizados pelo Direito, passam a se conceituar como fatos jurídicos.

Em relação ao fato gerador, nominando-o como suporte fático, assinala Pontes de Miranda (2000, p. 119-120).

o suporte fático da regra jurídica, isto é, aquele fato, ou grupo de fatos que o compõe, e sobre o qual a regra jurídica incide, pode ser da mais variada natureza: por exemplo, a) o nascimento do homem, b) o fato físico do mundo inorgânico, c) a doença (...) É incalculável o número de fatos do mundo, que a regra jurídica pode fazer entrar no mundo jurídico – que o mesmo é dizer-se tornar fatos jurídicos. Já aí começa a função classificadora da regra jurídica: distribui os fatos do mundo em fatos relevantes e fatos irrelevantes para o direito, em fatos jurídicos e fatos ajurídicos.

Ou, na linguagem de Marcos Bernardes de Mello (1995, p. 35),

quando aludimos a suporte fático estamos fazendo referência a algo (= fato, evento ou conduta) que poderá ocorrer no mundo e que, por ter sido considerado relevante, tornou-se objeto da normatividade jurídica. *Suporte fático*, assim, é um conceito do mundo dos fatos e não do mundo jurídico, porque somente depois que se concretizam (= ocorram) no mundo os seus elementos, é que, pela incidência da norma, surgirá o fato jurídico e, portanto, se poderá falar em conceitos jurídicos.

Como exemplo pode-se mencionar a prestação dos serviços de um empregado, na qual acaba ocorrendo o fato gerador da contribuição social sobre a

folha de salários. As atividades laborativas acontecem todos os dias, porém, por questões de conveniência arrecadatória, o levantamento dos valores só será feito no último dia do mês (na folha de salários), sendo aplicadas as alíquotas correspondentes (SANTI, 2014).

Os fatos geradores são os mais diversos, desde o indivíduo que sai de casa com seu veículo e vai até o posto de combustíveis para abastecer, neste caso o fator gerador será o I.C.M.S. Caso estacione o seu veículo em um estacionamento particular o fato gerador neste caso será o I.S.S.Q.N. (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza). No ato de pagar sua refeição no almoço, ocorre o fato gerador do I.C.M.S.

Santi (2014) explica que existe diferença entre o fato gerador e o prazo para recolhimento do tributo. Fato gerador é a concretização da hipótese de incidência. O prazo do recolhimento é estabelecido pelo sujeito ativo (União, Estados, Distrito Federal ou município), para que o sujeito passivo (pessoa física ou jurídica) extinga o crédito tributário por meio do seu pagamento.

Pode-se ser levado em consideração o fator tempo, no fato gerador da obrigação tributária. Ou seja, não se valoriza apenas o número de atos necessários para o surgimento da obrigação tributária, isto é, à realização do fato gerador. A lei acaba enfatizando também o momento de sua caracterização. Neste caso o fato gerador da obrigação tributária distingue-se em fato gerador instantâneo ou fato gerador periódico (GOMES, 2016).

Na hipótese do fato gerador instantâneo, a obrigação tributária nascerá em um momento singularmente detectado. Entende-se, portanto, por fato gerador instantâneo aquele cujo momento consumativo pode ser verificado dentro de uma unidade temporal determinada e bastante em si mesma na individualização do nascimento da obrigação tributária. Exemplo de fato gerador instantâneo está no ICMS. A saída da mercadoria pode ser demarcada num momento temporal preciso, específico, singularmente detectado no calendário. No dia 17 de outubro de 1998 partiu da empresa de cosméticos AFRODITE LTDA. um lote de mercadorias (shampoo) com destino ao mercado VIVANTE LTDA. Outro exemplo de fato gerador instantâneo está no Imposto de Importação ou no Imposto de Exportação (GOMES, 2016, p. 185).

Conforme Gomes (2016), algo diferente acontece em relação aos tributos submetidos ao fato gerador periódico. Ou seja, o fato gerador só estará completo, e

com ele a obrigação tributária, após passado o período de tempo estabelecido pela lei tributária que instituiu o tributo (art. 97 do CTN).

O que pode acontecer é que se deu início ao fato gerador, porém não foi consumado antes do andamento de determinado espaço de tempo, aceitando assim, a teoria do fato gerador periódico (CHIMENTI, 2012). Conforme ensina Luciano Amaro (2002, p. 257), “é tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista de fatos (ingressos financeiros, despesas etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador.

Neste caso, pode-se ver um problema em relação a esta classificação, dos fatos geradores ditos periódicos (como exemplo o IPVA, que se prolonga no tempo e acaba gerando a cada período concluído uma nova obrigação tributária), sendo que a lei estabelece exatamente o instante da completude e perfeição, fazendo com que tais fatos possam ser considerados instantâneos, sendo-lhes aplicável a legislação vigente na data em que a lei define como verificado o fato gerador do tributo.

Nesse caso,

[...] tem-se a CSLL e o IR como impostos de fatos geradores periódicos e por isso que há a discussão sobre a aplicação desse princípio. Não obstante o entendimento do STF, a Súmula nº 584 parece simplesmente desprezar tanto a anterioridade quanto a irretroatividade, sendo certo que em diversos precedentes o STF reafirma a plena vigência da Súmula. Mas nesses julgados, a princípio, não foi analisado o princípio da anterioridade, assim, pode ser que, quando da apreciação da matéria pelo STF com base na análise da aplicação do princípio da anterioridade, a Corte mude o seu entendimento. E ressalte-se que há um recurso extraordinário em julgamento no Tribunal que pode definir a matéria, ainda pendente de julgamento (RE nº 183.130/PR). (FALCÃO; GUERRA; ALMEIDA, 2015, p. 197).

Para Falcão, Guerra e Almeida (2015), no STJ existem precedentes que afirmam a inaplicabilidade da Súmula nº 584 do STF, entendendo-se que a mesma foi construída à luz da legislação anterior ao CTN, na qual a tributação do Imposto de Renda deverá decorrer “de concreta disponibilidade ou da aquisição de renda”. Na realidade, o que se verifica é o esvaziamento dos pressupostos teóricos da Súmula nº 584 do STF, considerando a impossibilidade de separação entre o fato e seus efeitos, assim como a antinomia da referida súmula com o texto constitucional.



Por todos, evitar a ocorrência do fato gerador de tributação é um direito de qualquer cidadão, ao manejar as lacunas da lei a fim de impedir a ocorrência de um fato gerador tributário e, conseqüentemente, diminuir sua carga tributária.

### 2.3 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é originada na legislação. A lei acaba definindo quais as relações são sujeitas aos tributos. O indivíduo fica obrigado a pagar uma determinada quantia em função da prática de um ato ou de uma situação originada pelo próprio contribuinte, como por exemplo, o pagamento do ITBI ou do IPTU, ou em razão de uma atividade realizada pelo próprio estado, como nas contribuições de melhoria.

O artigo 113 do CTN é claro na afirmação que a relação jurídico-tributária surge com a ocorrência do fato gerador. Daí surgem todos os elementos da obrigação tributária, quais sejam: os sujeitos, a prestação e o crédito, que o artigo 139 do CTN expressamente declara ter a mesma natureza da obrigação tributária (PINTO; SALIBA, 2003).

Só existe obrigação tributária caso o fato gerador ou hipótese de incidência seja completo e comprovado, e apresentando todas as características, elementos e critérios (SEHN, 2009).

As obrigações tributárias podem ser de duas formas: principal (art. 113, § 1º e 2º, CTN), quando determina o pagamento do tributo; ou acessória, quando determina que alguém faça ou não faça algo.

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

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

§ 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Conforme a Figura 2, foi exemplificada as espécies tributárias:

Figura 2 – Espécies tributárias

<b>ESPÉCIES</b>	Obrigação tributária principal (art. 113 do CTN)	Obrigação tributária acessória (art. 113 CTN)
<b>NATUREZA JURÍDICA:</b>	Obrigação de dar (moeda ou valor conversível em moeda)	Obrigação de fazer ou não fazer
<b>OBJETO:</b>	Pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária	Prestações positivas (fazer) ou negativas (não fazer) no interesse da fiscalização tributária.
<b>FONTE:</b>	Lei tributária (art. 97, III do CTN)	Legislação tributária (art. 113, § 2º do CTN)
<b>OBSERVAÇÃO:</b>	Surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º do CTN)	Pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3º do CTN)

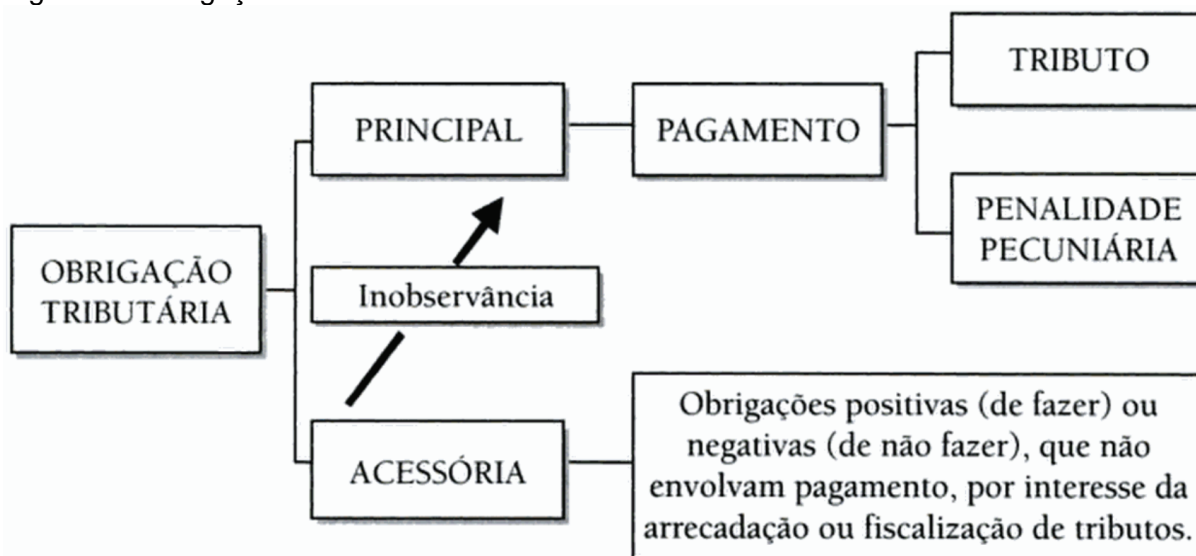
Fonte: Morais (2014)

Conforme esclarece Jobim (2008), a obrigação principal surge junto com o fato gerador. O indivíduo pratica a ação prevista na norma no qual lhe é imposto o pagamento do tributo. Nem sempre a ocorrência do fato gerador resultará na obrigação de pagar o tributo. Neste caso é o que acontece nas imunidades e isenções. Sendo assim, a Obrigação Principal tem como objeto o dever de pagar certa quantia ao fisco. Seu objetivo principal é o de arrecadar aos cofres públicos, as quantias percebidas em função dos fatos geradores ocorridos.

Porém, a obrigação acessória pode ser tanto de cunho positivo ou negativo. A lei acaba impondo ao contribuinte que o mesmo se abstenha ou faça algo. Como exemplo, a necessidade de fazer a declaração do imposto de renda, mesmo sendo isento. É necessário que o indivíduo faça algo, mesmo que isso não represente obrigação de pagar o tributo, ou seja, é uma obrigação tributária cuja natureza não é pecuniária (JOBIM, 2008). Também exemplifica Banchier (2006, p. 119): “portar notas fiscais ao transportar mercadoria, manter livros e registros obrigatórios por lei, permitir fiscalização etc”.

A Figura 3, explica de forma simplificada, a obrigação tributária:

Figura 3 – Obrigação tributária



Fonte: Borba (2007)

Existem três aspectos interessantes a serem observados na Figura 3 acima:

- a palavra chave para diferenciar a obrigação tributária principal da acessória é “pagamento”. Se for pagamento, a obrigação é principal; caso contrário, é acessória;
- a penalidade pela infração a dispositivos tributários é obrigação tributária, embora não se confunda com tributo, conforme determina o CTN, na própria definição prevista no seu art. 3-;
- a inobservância da obrigação acessória (como, por exemplo, a falta de emissão de documento fiscal na venda de mercadoria) a converte em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (imposição de multa) (BORBA, 2007).

Assim, a determinação do momento da ocorrência do fato imponível é de suma importância, vez que é neste instante de tempo que nasce a obrigação tributária, gerando um dever para o sujeito passivo e um direito para o sujeito ativo, que serão vistos na sequência.

### 2.3.1 Sujeito passivo

O sujeito passivo esta ao lado do sujeito passivo na obrigação tributária, constituindo o devedor do crédito tributário e conforme o parágrafo único do artigo 121 do CTN, pode assumir a condução de contribuinte ou responsável:

Art. 121.

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

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.  
[...]

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Conforme explica Borba (2007) tanto o sujeito passivo como o fato gerador da obrigação deve estar previsto em lei, e o da obrigação acessória deverá estar prevista na legislação tributária (art. 97, 111, do CTN) (BORBA, 2007).

Corroborando nesta vertente, também se encontra tal conceituação no art. 150, § 7º, da Constituição Federal de 1988, dada pela Emenda Constitucional 3/93:

Art. 150. (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Osaki (2008) esclarece que, em alguns casos, a Constituição deixa a critério do legislador determinar quem será o sujeito passivo como exemplo, é o que acontece com o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis, onde a legislação municipal pode definir que o sujeito passivo pode ser tanto o comprador como o vendedor.

A Constituição não deixa claro quem pode ser sujeito passivo da obrigação tributária, sendo assim, é competência do legislador escolher dentro dos limites da competência tributária e do “grau de relacionamento da entidade com o evento fático”.

Conforme Morais (2014) o sujeito passivo da obrigação tributária, tanto pessoa física ou jurídica, como também de direito público, se vê obrigada ao pagamento do tributo, sendo que: 1) O sujeito passivo direto é o contribuinte, ou seja, indivíduo que tem relacionamento direto e pessoal com a situação que forma o fato gerador, neste caso, pode-se citar o caso do proprietário de imóvel urbano que é obrigado a pagar o IPTU; 2) Sujeito passivo indireto, neste caso é responsável, possuindo obrigação tributária expressa na legislação, exemplo deste caso é o sucessor, substituto tributário, o espólio etc.

Complementando, existe também o sujeito passivo indireta ou responsável, que é considerada uma terceira pessoa, que é colocada na posição de devedor, em consequência de fato provocado ou produzido por outrem. Isso ocorre por motivos de conveniência da legislação fiscal, pois possibilita a cobrança, a diminuição de sonegação fiscal, etc. Como exemplo, é a fonte pagadora de salários, mesmo não sendo contribuinte do imposto neste caso específico, se vê obrigada a reter o IR sempre que realizar os pagamentos em favor do contribuinte do imposto (SEHN, 2009).

Segundo Young (2008), existe uma diferença entre o responsável previsto no inc. II do parágrafo único do art. 121, e o responsável do art. 128, ambos do CTN. O primeiro, está identificado na norma, sendo responsável pela obrigação própria. Já o segundo, não está identificado na norma de incidência, sendo responsável pela obrigação de outra pessoa, conforme o normativo legal:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Conforme art. 134 do CTN, a responsabilidade de terceiros define que, caso não seja possível exigir que o contribuinte (sujeito passivo direto) pague por sua obrigação tributária, ficarão responsáveis a este, nos atos em que intervierem ou pelas omissões que acabarem cometendo, os tutores, os curadores, os pais, os administradores de bens de terceiro, o síndico, o inventariante, os escrivães, os tabeliães, os sócios, na liquidação de sociedades de pessoas. As penalidades são aplicadas sob caráter moratório (YOUNG, 2008).

Conforme o art. 136 do CTN define que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. De acordo com o art. 137 do CTN, a responsabilidade é pessoal ao agente:

- I- quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
- II- quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

- III- quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico, a responsabilidade é pessoal:
- a) das pessoas referidas no art. 134, contra aquelas por quem respondem;
  - b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
  - c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

### **2.3.2 Sujeito ativo (credor)**

Convém mencionar que o sujeito ativo da obrigação tributária é o titular do direito de exigir uma obrigação tributária imposta ao seu sujeito passivo, figurando como credor. Pelo artigo 119 do CTN, “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. Assim:

O sujeito ativo da obrigação tributária principal é a denominação técnica utilizada para designar o titular do crédito tributário, ou seja, aquele que tem o direito de exigir o pagamento da dívida do devedor. Trata-se, portanto, do credor da obrigação que, conforme estabelece o artigo 119 do CTN, normalmente é a pessoa jurídica de direito público (União, estados, Distrito Federal ou municípios) titular da competência tributária (SEHN, 2009).

Segundo esclarece Sehn (2009) não existe impedimento para que a lei venha a atribuir a capacidade para ser sujeito ativo de uma obrigação tributária a uma entidade paraestatal (privada) até mesmo relacionada a uma pessoa física que venha a desempenhar atividade de efetivo interesse público. Neste caso, citam-se as contribuições realizadas ao Sesc/Senac e ao Sesi/Senai. Nestas instituições, a instituição do tributo é realizado pela União Federal, mas os sujeitos ativos da obrigação são entidades paraestatais (Serviço Social do Comércio, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Serviço Social da Indústria e Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial).

Segundo Falcão, Guerra e Almeida (2015), a cobrança dos tributos tem qualidade de atividade vinculada, de acordo com o art. 142 do CTN, exigindo-se que a cobrança seja feita em total obediência as normas que a disciplinam. Se existe uma lei que exija a cobrança de um tributo em decorrência de um fato gerador, cabe ao administrador público, outra alternativa a não ser cobrar o tributo, inexistente, in casu, qualquer margem de discricionariedade.

O sujeito ativo da obrigação tributária, sendo estes a União, os Estados, o Distrito Federal ou os municípios, o tributo pode ser parafiscal ou fiscal, neste caso, o parafiscais são as contribuições pagas á Ordem dos Advogados do Brasil e o fiscal o pagamento do imposto de renda (VALADÃO; MEIRA; BORGES, 2015).

Como já dito anteriormente, o pagamento de tributos objetiva principalmente a prevenção de recursos a entidade arrecadadora ou induzir comportamentos com finalidade arrecadatória (ou fiscal), e regulatória (extrafiscal). Se a função principal do tributo é arrecadar bens aos cofres públicos, sua finalidade é arrecadatória, e caso seu objetivo é a melhoria social, de saúde, educação, etc., neste caso sua função é regulatória ou extrafiscal. A extrafiscalidade, em maior ou menor grau, pode estar presente nas várias figuras impositivas (VALADÃO; MEIRA; BORGES, 2015).

Conforme Falcão, Guerra e Almeida (2015) que, no que diz respeito à obrigação da lei de recomendar o sujeito ativo da relação obrigacional, caso este seja diferente do titular da competência tributária, observa-se, por exemplo, a probabilidade de o município vigiar e cobrar o ITR, imposto de competência da União, em atenção ao disposto no art. 153, §4º, inciso III da CRFB/1988.

### **2.3.3 Alíquota e base de cálculo**

A base de cálculo tem por finalidade delimitar a quantidade de riqueza tributável, conforme a alíquota, que é o segundo elemento quantitativo, abarcando apenas os valores estipulados pela base de cálculo.

A base de cálculo é fato econômico relevante para o Estado tributar. Sendo assim, todo relacionamento tributário existe uma dimensão econômica bem esclarecida. Tal situação é o fato gerador. As atividades sociais que possuem características econômicas, são factíveis de tributação. Porém, a base de cálculo é o valor ou unidade pecuniária da dívida sobre a qual incide uma alíquota. Como exemplo, neste caso, tem-se o Imposto Territorial Rural (ITR). Sua base de cálculo, segundo a lei, é o valor da terra nua tributável, ou seja, a terra quando desconsideramos o que a ela se agrega, como o valor de construções, instalações, benfeitorias, entre outros. O ITR possui uma tabela de alíquotas que podem ser aplicadas em relação ao Grau de utilização da terra. O ITR irá incidir, portanto, sobre a terra nua e levando em consideração o Grau de Utilização (GU), que será de 0,03 a 20,00 % (JOBIM, 2008).

Segundo Gomes e Antonelli (2016) a alíquota é o valor numeral que incide sobre a base de cálculo. Se distingue em duas espécies: alíquota específica e *ad valorem*. Alíquotas específicas são determinadas previamente na legislação de incidência, neste caso, o operador fiscal não tem o trabalho de fazer o cálculo do montante devido. Alíquota *ad valorem* corresponde a uma porcentagem que incide sobre a base de cálculo, sendo necessário neste caso, a realização de contas na finalização do *quantum debeatur*. De modo geral, as alíquotas se dividem da seguinte maneira: a) Fixas; b) Progressivas; c) Regressivas; d) zero.

As alíquotas fixas são determinadas de forma uniforme para toda e qualquer operação. As alíquotas progressivas aumentam na medida em que a base de cálculo se eleva. As alíquotas regressivas, ao contrário, reduzem-se na medida em que o fato imponible se submete aos ditames sociais da tributação. Finalmente, a alíquota zero tem uma razão eminentemente extrafiscal. Havendo necessidade de intervenção do Estado na economia, abaixa-se alíquota a zero, o que possibilita o aquecimento do fluxo interno ou externo (conforme o caso) de bens e produtos (GOMES; ANTONELLI, 2016).

Colaborando com as ideias acima, Watanabe (2003) relata que a Base de cálculo é o resultado sobre o qual se aplica a alíquota do tributo, levando-se em consideração as adições, exclusões, inclusões e compensações permitidas na legislação, porém, para o contribuinte, a existência de uma alíquota maior e uma base de cálculo menor às vezes é mais vantajoso, do que se ter uma alíquota reduzida numa base de cálculo ampliada.

Em 1998, exemplifica Watanabe (2003), uma mudança na legislação aumentou a carga da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS). Em vez de ser cobrado sobre o faturamento decorrente da venda de produtos e serviços, o PIS passou a ser recolhido sobre a receita bruta. Assim, mesmo mantendo a alíquota de 0,65%, a legislação da época foi capaz de elevar o peso da contribuição com uma mudança na base de cálculo.

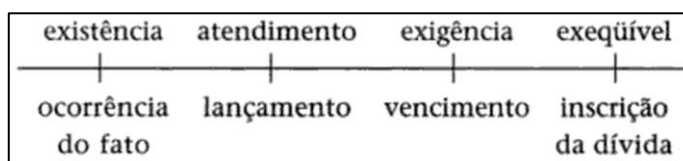
## 2.4 LANÇAMENTO

O Professor lusitano Alberto Xavier (1977, p. 349), escreveu uma obra sobre lançamento tributário, usando uma fórmula interessante, partindo da ideia da linha do tempo, onde fixa momentos relevantes para verificar os fatos e atos que pontuam



os respectivos marcos de identificação, desta forma, consegue compreender o exato momento do surgimento do ato de lançamentos. Ou seja, é a teoria dos graus sucessivos de eficácia.

Os atos identificados são a ocorrência do fato tributável intitulado então, momento da existência e o ato de lançamento denomina-se, momento do atendimento, a verificação do vencimento, é intitulado momento de exigência, e ato de inscrição da dívida, intitulado momento em que o crédito é executável.



A partir desta análise, o lançamento não é confundido com o ato jurídico, pressupondo um procedimento anterior. Ou seja, pode ser que exista um erro de apreciação por parte dos que preconizam a natureza do ato jurídico do lançamento. Segundo Barros (2004), tal entendimento, causa uma confusão de conceitos jurídicos singulares, ou seja, 1) o ato jurídico e 2) a processualidade.

Barros (2009) é controverso ao lançamento da segunda categoria. Segundo o autor, o próprio lançamento está caracterizado por uma série de atos, que estão sujeitos à verificação, podendo sofrer contrariedade ou não. Ele não é considerado o ato final e sim o ato que pode vir a ser meramente declaratório, caso conte com a anuência da parte contrária: 1) a autoridade fazendária, na hipótese do auto lançamento, ou 2) o contribuinte, no caso do lançamento misto. Resumindo, o lançamento refere-se ao “vir a ser” e não a um ato “feito”, em razão de estar sempre sujeito à verificação, sob pena de afronta ao devido processo legal e seu corolário, possibilitando a oferta de contraditório.

As modalidades de lançamento estão divididas em: declaração, homologação e ofício. De acordo com Pinto e Saliva (2003), existem divergências na doutrina em relação à validade desta classificação, porém, a maioria dos doutrinadores acabam aceitando estes três tipos de lançamento ou procedimentos que terminam no ato de lançamento, diferenciando entres, por uma singularidade própria.

### **2.4.1 Lançamento por declaração**

O Código Tributário Nacional em seu art. 147, define o lançamento por declaração, como aquele ato onde o sujeito passivo deve informar o sujeito ativo sobre os dados próprios do fato gerador ocorrido, para que este possa calcular o valor do tributo e notificar o devedor para pagamento. Atualmente, são raros os casos de tributos sujeitos a lançamento por declaração, anteriormente o IR e o ITR estavam sujeitos a esta prática de constituição do crédito tributário. Os impostos atualmente que seguem este padrão são o ITCMD, imposto referente a causa mortis e o imposto de importação de bagagem acompanhada (VALADÃO, 2009), O ITBI também é lançado por declaração.

### **2.4.2 Lançamento por homologação (autolançamento)**

Neste caso, é de responsabilidade do contribuinte de fazer o lançamento provisório que está sujeito a homologação pela autoridade fazendária, que exerce um controle posteriori.

Essa prática está prevista no artigo 150 do CTN, refere-se a liquidação do crédito tributário, onde o sujeito passivo precisa antecipar o pagamento do tributo, informando o sujeito ativo sobre a ocorrência do fato gerador, permitindo assim, que a autoridade fazendária examina a coerência e veracidade das informações e da liquidação do crédito realizada, visando sua homologação.

Comumente usado este tipo de lançamento de tributos, pois facilita a fiscalização da fazenda pública e conseqüentemente à homologa, se for o caso, a liquidação realizada. Os exemplos deste tipo de tributação têm: ICMS, IR, IPI, PIS, COFINS, CSLL, etc (VALADÃO, 2009).

### **2.4.3 Lançamento de ofício**

Trata-se de forma de lançamento aplicável às hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, em que o sujeito ativo realiza todo o procedimento de liquidação, para, ao final, notificar o sujeito passivo do valor que deverá pagar a título de tributo. Presta-se, ainda, para fazer as vezes do contribuinte que não efetua o devido

lançamento por declaração ou por homologação. Como exemplos, temos: IPTU, IPVA, taxas, contribuições de melhoria etc (VALADÃO, 2009).

## 2.5 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Como já dito anteriormente, a obrigação tributária surge com a presença do fato gerador, ou seja, nasce o *an debeatur* (o que se deve). Porém, para que e surja o crédito, tem que ser efetuado pelo fisco o lançamento, consistindo em um ato administrativo, que individualiza e quantifica a obrigação, sendo o quantum debeatur (o valor devido) da obrigação tributária, surgindo então, o crédito tributário.

Conforme esclarece Jobim (2008), o crédito tributário é uma obrigação do contribuinte de pagar o tributo ao Estado, ou seja, existe uma relação jurídica entre eles. O procedimento administrativo faz com que a obrigação tributária se materialize.

Enquanto for obrigação, o Estado não terá meios de cobrar seu crédito. Apenas após o ato de lançamento é que será possível efetuar a cobrança, sendo esta espontânea, judicial ou de execução fiscal. Ou seja, o crédito tributário nada mais é do que a materialização da obrigação tributária.

Conforme Gomes e Antonelli (2016), que analisaram os dois elementos (obrigação e crédito), o CTN acabou adotando a teoria dualista da obrigação, uma vez que as normas relativas à obrigação tributária e ao crédito tributário foram capituladas de maneira separadas no CTN. O artigo 139 do CTN, menciona que: “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza jurídica deste”. A constituição do crédito tributário tem como principal efeito tornar a obrigação líquida e certa. Assim, entre a obrigação e o crédito tributário, existe o lançamento (art. 142 do CTN).

Conforme o que foi descrito, no Direito Tributário, é adotada a teoria dualista, separando a obrigação e crédito tributário pelo lançamento, conforme previsto no art. 139 do CTN. Por isso, o legislador, ao elaborar a redação do art. 140 do CTN, quis dizer que aquilo que puder afetar o ato formal de lançamento tributário, as suas garantias ou os privilégios atribuídos ao crédito não contamina a obrigação tributária respectiva, salvo se o motivo for a própria inexistência de fato gerador.

Segundo o art. 183 do CTN, a natureza do crédito tributário está relacionada diretamente ao fato gerador, pois no momento em que se realiza o fato gerador, no

mundo físico, surgindo a obrigação tributária e conseqüentemente a efetivação do lançamento, o crédito tributário. E uma vez crédito tributário, sempre crédito tributário, até que se faça o pagamento (GOMES; ANTONELLI, 2016).

O art. 134, 1 do CTN, explica que, caso um imóvel seja doado pelos pais a seu filho menor de idade, o mesmo acaba se tornando contribuinte, porém, o pagamento do tributo é de responsabilidade dos pais, caso o menor não tenha condições de realizar o pagamento.

Citam-se que existem formas de suspensão do crédito, nos seguintes casos:

- por moratória (dilação do prazo de pagamento);
- pelo depósito do seu montante integral;
- pelas reclamações e recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário-administrativo;
- pela concessão da medida liminar em mandado de segurança (JOBIM, 2008).

Para Jobim (2008), a suspensão do crédito tributário acontece, via de regra, do contribuinte insatisfeito em relação ao valor apontado pelo fisco. Neste caso, existe o retardamento do cumprimento da obrigação. O contribuinte passivo, não aceitando o crédito tributário, pode ver suspensa sua exigibilidade. Significando assim, que enquanto o crédito estiver em discussão, derivado do lançamento, o crédito só existe em decorrência do lançamento, o fisco não pode exigir o seu pagamento.

Os casos de extinção do crédito tributário estão previstos no art. 156 do CTN. São eles:

- a) Pagamento: é o modo clássico de extinção das obrigações - o pagamento encerrou a obrigação. Conceitualmente, pode-se dizer que o pagamento em matéria tributária é a entrega de dinheiro pelo sujeito passivo ao sujeito ativo na quantia correspondente ao objeto do crédito tributário;
- b) Compensação: não podendo ser diferente, o CTN reconheceu a compensação como uma das formas de extinção do crédito tributário. Compensação nada mais é do que o sujeito passivo da obrigação ter um crédito líquido e certo a receber do sujeito ativo, ou vice-versa. Ou seja, ocorre a extinção mútua das respectivas obrigações até o montante em que os respectivos valores possam ser encontrados ou compensados;

- c) **Transação:** havendo litígio/contenda entre contribuinte e fisco, pode a lei autorizar um acordo, que se dá mediante recíprocas concessões, pondo fim ao crédito tributário, no montante em que a transação engloba;
- d) **Remissão:** é o perdão, a dispensa de recebimento daquilo que constitui o crédito tributário; é dar como pago, quitar o crédito tributário. A remissão só pode ser concedida pela autoridade administrativa se expressamente autorizada por lei. Ocorre excepcionalmente em casos de catástrofes e crises graves, ficando ainda mais difícil sua concessão após a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal - LC 101/00;
- e) **Prescrição e decadência:**
- **prescrição:** é a impossibilidade do exercício de um direito pelo decurso do tempo ou pela inércia da parte, que perde a oportunidade processual de pleiteá-lo. No direito tributário, ocorre quando, efetuado o lançamento dentro do prazo legal, inicia-se a contagem de um prazo para que seja efetivamente cobrado o tributo; passado esse prazo, perde o fisco o direito de cobrança, isto é, ocorre a perda do direito de ação do fisco.
  - **decadência** é a perda do direito material do agente que, por inércia, não o exerce no prazo assinalado. Na esfera tributária, ocorre quando, não efetuado o lançamento no prazo legal, deixa o fisco de constituir o crédito tributário, ocorrendo a decadência do direito de lançamento do tributo, isto é, extingue-se a obrigação tributária, não havendo mais direito algum relativo a determinado fato gerador passado.
- f) **Conversão de depósito em renda:** naquelas situações em que há depósito de valores, ocorrendo decisão ou acordo, parcial ou totalmente favorável ao fisco, converte-se o valor depositado em renda, ou seja, em recursos que passam a compor o patrimônio do Estado;
- g) **Pagamento antecipado e homologação do lançamento:** nos casos em que o lançamento é por homologação, o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte é considerado, após a homologação tácita ou expressa, como forma de extinção do crédito tributário;
- h) **Consignação em pagamento procedente:** a consignação em pagamento é uma modalidade processual em que alguém, entendendo ser devedor

de um valor não reconhecido pelo credor, deposita esse valor em consignação. Sendo vencedor, quita a dívida consignada; sendo vencido, submete-se às penalidades e aos juros sobre o valor declarado como devido na sentença;

- i) Decisão administrativa irreformável: a legislação tributária infraconstitucional confere aos contribuintes direito a proceder reanálise acerca de certo crédito tributário, por meio de reclamações ou recursos promovidos administrativamente, ou seja, intra órgão fiscal. Ocorrendo nesse processo administrativo, em última instância/fase de julgamento, decisão que confira ao contribuinte o direito pleiteado, esta extingue o crédito tributário. E isso por razão óbvia: quem está afirmando o direito do contribuinte é o próprio Estado/fisco/credor. Se o credor diz que o devedor não deve, não lá quem possa dizer contrariamente;
- j) Decisão judicial passada em julgado: a possibilidade de discussão judicial relativa à validade ou não do crédito tributário é garantia fundamental do contribuinte. Desse modo, optando este por ir a juízo e obtendo decisão transitada em julgado (que não haja mais possibilidade de recursos) em seu favor, dá-se a extinção do crédito tributário litigioso;
- k) Dação em pagamento em bens imóveis: a regra geral é que tributo é prestação pecuniária. Todavia, ocorre exceção quando o próprio fisco, por meio de lei específica, confere ao contribuinte a possibilidade de pagar o tributo, ou seja, extinguir o crédito tributário por meio de entrega de bem imóvel.

Para Jobim (2008), no momento em que ocorre o crédito tributário surge o dever de o contribuinte de quitar esta dívida, extinguindo assim o relacionamento da obrigação que apareceu com a ocorrência do fato gerador.

Após o lançamento, é dever de o contribuinte quitar esta dívida, extinguindo assim, a relação tributária, resolvendo a obrigação. Como exemplo, é o que acontece com o ITBI, sua obrigação acontece com a realização do contrato de compra e venda e sua concretização. A obrigação de se pagar o tributo acontece com o negócio jurídico e acaba com o pagamento do tributo no momento da transcrição. No Registro Imobiliário ou anteriormente a este.

### 3 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Existem leis tributárias tanto federais, estaduais, municipais e distritais, e estas devem compor um todo harmonioso.

As espécies tributárias descritas na Carta Magna e suas características peculiares, encontram-se nos artigos 145, 148, 149, 149-A e 195 da Constituição em vigor.

Existem algumas correntes sobre quantas são as espécies tributárias:

- duas (teoria bipartite) - taxas e impostos (Alfredo Augusto Becker e Pontes de Miranda);
- três (teoria tripartite) - taxas, impostos e contribuições de melhoria (Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Souza, Roque Carrazza, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho);
- quatro (teoria quadripartite) - taxas, impostos, contribuições especiais e contribuições de melhoria (Arnaldo Borges); ou taxas, impostos, empréstimos compulsórios e contribuições (Fábio Fanuchi);
- cinco (teoria quinquipartite) - taxas, impostos, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais (Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e José Eduardo Soares de Melo) (VALADÃO, 2009).

Segundo Barchet (2009), era predominante no país a Escola Tricotômica, onde predominavam apenas três espécies tributárias: taxas, impostos e contribuições de melhoria (Art. 5 do CTN).

O posicionamento mais recente do Supremo Tribunal Federal (STF), adotou a teoria das cinco espécies tributárias.

Valadão (2009) explica que a teoria clássica tripartite assegura que a principal diferença existe no fato gerador do tributo ter ou não relação com alguma atividade estatal. Quando existe tal relação, denomina-se de tributo vinculado, estando ligado à atividade que irá motivar a cobrança do tributo. Exemplos destes casos são o exercício do poder de polícia, a prestação de serviço ou a realização de obra pública.

Por seu turno, classificasse como tributo não vinculado quando não contar no seu fato gerador a previsão de qualquer atividade estatal, incidindo portanto, atividade praticada principalmente por particulares e que não esteja ligado a

atividade estatal. Neste caso, citam-se os impostos, onde o fato gerador é sempre uma atividade de um particular, que revela capacidade contributiva do administrado.

Destarte, a mencionada teoria afirma que os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais se enquadram como imposto ou como taxa, mas isso vai depender de sua configuração (possui ou não vínculo com o estado), não tendo, com isso, características próprias que justifiquem a existência de nova categoria jurídica.

A partir da Constituição de 1988, inseriu-se nas disposições relacionadas ao Sistema Tributário Nacional mais duas espécies tributárias: os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, previstos, respectivamente, nos arts. 148 e 149 da Carta. A partir desta etapa a Escola Tricotômica ficou superada, e passou a adotar a classificação pentapartida dos tributos, baseadas nas consideradas espécies tributárias os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições do art. 149 (denominadas também contribuições especiais) e os empréstimos compulsórios. Tal entendimento já é utilizado pelo o Supremo Tribunal Federal (BARCHET, 2009).

A partir disso, ficou anulado o inc. II do art. 4º do CTN, pois a perfeita delimitação da natureza específica de um tributo, em determinadas hipóteses, poderá exigir a análise da destinação do produto de sua arrecadação. Será apresentada os conceitos básicos de cada uma das espécies citadas acima, a partir do que se compreenderá, com maior facilidade, quando se faz necessária tal apreciação (BARCHET, 2009).

Nesse diapasão, o Supremo Tribunal Federal já decidiu, por seu Plenário, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário 146.733- SP, rel. Moreira Alves, RTJ143/684-704, serem cinco as espécies tributárias na Constituição, quais sejam: a) os impostos; b) as taxas; c) as contribuições de melhoria (art. 145); d) as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais (art. 149) e e) os empréstimos compulsórios (art. 148). Na mesma linha, ver o RE 138.284-CE, rel. Carlos Velloso, RTJ 143/113-326.

Ou seja, de acordo com o pensamento do STF, o tributo é gênero no Brasil, e as taxas, impostos, contribuições de melhoria, contribuições tanto sociais, de interesse das categorias profissionais ou de intervenção no domínio econômico, como os empréstimos compulsórios são considerados espécies (CONTI, 2004).



Conforme Valadão (2009), tal pensamento vem de acordo com a teoria que afirma serem cinco as espécies tributárias no Brasil, observando suas características importantes nos empréstimos compulsórios e nas contribuições especiais, separando-os das taxas, contribuições de melhoria e impostos, o que justifica a existência de novas categorias nessa classificação. Ou seja, o que mais se destaca neste caso é sua finalidade, ou previsão legal, de afetação (destinação) desses recursos a objetivos intencionalmente previstos no texto constitucional. Essa afetação dos recursos deve estar prevista na lei, a qual institui tanto os empréstimos compulsórios quanto as contribuições especiais e que motiva a sua criação.

Conforme Falcão, Sérgio e Almeida (2015), a competência para diferenciar as diversas espécies de tributos e, portanto, identificar, num determinado caso concreto, sobre que espécie se está tratando, se mostra relevante, na medida em que permite distinguir o regime jurídico ao qual se submete a hipótese. Nessa linha, exemplifica Leandro Paulsen (2007, p. 31)

[...] a União não pode criar dois impostos com mesmo fato gerador e base de cálculo, nem duas contribuições com mesmo fato gerador e base de cálculo; mas não há óbice constitucional a que seja criada contribuição social com fato gerador idêntico a de imposto já existente. Indispensável, pois, surgindo uma exação, conseguir-se saber com segurança se se cuida de um novo imposto ou de uma nova contribuição.

Destaca-se, de acordo com o que prescrevem os incisos I e II do art. 4º, do CTN, não é relevante na classificação do tributo a sua denominação, ou demais características ou a sua destinação legal. O relevante a ser observado, nos termos do CTN, será a identificação da ocorrência do fato gerador. Voltemos a Leandro Paulsen (2007, p. 31):

[...] Após a CF/88, com o reconhecimento de que temos cinco espécies tributárias, com critérios de validação constitucional distintos, art. 4º do CTN revelou-se absolutamente insuficiente para distingui-las. Continua servindo de suporte na distinção entre impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas não se presta à identificação das contribuições especiais e dos empréstimos compulsórios, pois estes são identificados a partir da sua finalidade e da existência, ou não, de promessa de devolução.

Ou seja, inicialmente existia apenas o critério da compulsoriedade. Porém, atualmente, a destinação legal ou a finalidade do tributo são distinções relevantes

para identificar determinadas espécies tributárias, como as contribuições especiais e empréstimos compulsórios, pois são critérios de validação constitucional.

### 3.1 IMPOSTOS

#### 3.1.1 Impostos diretos e indiretos

O Estado faz a cobrança de dois tipos de impostos: os diretos e indiretos. Os diretos são os que acabam incidindo sobre a renda ou sobre o patrimônio dos indivíduos ou firmas. Além do Imposto sobre Transmissão de Bem Imóveis (ITBI), podemos citar também o Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), o Imposto de Renda Sobre Pessoa Física (IRPF) e Sobre Pessoa Jurídica (IRPJ), o Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Os impostos indiretos são aqueles cobrados nas transações econômicas e que são repassados aos preços dos bens e serviços, neste caso, citam-se o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte e Comunicações (ICMS) e o (BRACHA, 2004).

Ou seja, os impostos indiretos referem-se a um ônus tributário que acaba por gravar as importações e exportações, a circulação, a produção e o consumo. Sua principal função é tributar os atos de produção e a utilização de bens e serviços. Os impostos diretos acabam agravando proporcionalmente as pessoas, de acordo com seus níveis de renda ou de propriedade, este gravame se torna progressivo. Porém, os indiretos são do tipo regressivo, pois o valor pago pelo uso de um bem ou serviço grava indistintamente as pessoas, sem considerar seus níveis de rendimento. Exemplos destes impostos são: imposto de vendas, circulação, de consumo, de licença de veículos e de exportação etc. (CANO, 1998).

No caso dos impostos indiretos, é responsabilidade dos contribuintes de transferir, total ou parcialmente o ônus tributário para terceiros (responsáveis), e os fatos geradores referem-se a produção e ou comercialização de bens e prestação de serviços. Tais impostos podem ser específicos, o que acaba incidindo um valor fixo ou unidade comercializada ou ad valorem, na qual existe uma alíquota que acaba incidindo sobre o valor da transação, como exemplos destes impostos indiretos citam-se: ICMS, IPI, ISS e Imposto de Importação. Normalmente, os impostos

indiretos, por terem características de impostos regressivos, aumentam as desigualdades na distribuição de renda (TÁMEZ, 2007).

Cano (1998), explica abaixo um exemplo claro do imposto indireto:

Por exemplo, se supormos que a tributação média indireta sobre o consumo alimentar fosse de 10%, um indivíduo com rendimentos de, digamos, \$ 1.000 que gastasse \$ 500 com alimentação, pagaria \$ 50 de impostos indiretos, perfazendo essa carga 5% de seu salário; outro, com rendimentos \$ 10.000 e que gastasse em alimentação \$ 2.000 pagaria \$ 200 de impostos, o que representaria apenas 2% de suas rendas. Em média, o grupo I totaliza hoje entre 65% e 75% das receitas correntes públicas da maioria dos países (CANO, 1998, p. 132-133).

Adverte ainda Támez (2007) que os subsídios e transferências são considerados impostos indiretos com sinal negativo.

Segundo Samuelson e Nordhaus (2012), os impostos diretos podem ser criados de maneira mais fácil, enquadrando-se em determinadas circunstâncias pessoais, tais como a renda, o tamanho da família, a idade, e também a capacidade de quitar a dívida. Por seu turno, os impostos indiretos são e cobrança mais fácil. Pois podem ser liquidados em operações de comércio, seja no atacado ou no varejo.

Comentando à súmula 546 do Supremo Tribunal Federal, cuja jurisprudência predominante no Supremo passou a afirmar que “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente quando reconhecido por decisão que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo”:

A diferença, que pode parecer sutil, é deveras significativa. Com a súmula 71, dizia o Supremo Tribunal Federal que, embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Era admitida a classificação dos tributos em diretos e indiretos e se tinha, em se tratando de um tributo indireto, o não-cabimento da restituição independentemente de se saber se no caso concreto se tinha operado, ou não, a repercussão. Com a Súmula 546 passou o Supremo Tribunal federal a afastar aquela classificação como critério decisivo e geral, permitindo o exame da restituição independentemente de se saber se no caso concreto se tinha operado, ou não, a repercussão. Com a Súmula 546 passou o Supremo Tribunal federal a afastar aquela classificação como critério decisivo e geral, permitindo o exame da prova da ocorrência ou não da repercussão em cada caso concreto. Foi essa a orientação adotada pelo art. 166 do Código Tributário Nacional.

Pode-se observar que deve ser analisado caso a caso em sua plenitude e não apenas se o contribuinte é de jure ou de facto, como aponta a súmula 546 do Supremo Tribunal Federal.

Conforme pesquisa publicada pela OECD (2009), os países latino-americanos são dependentes dos impostos indiretos do que os países da OCDE. No período de 1990 a 2006, os impostos indiretos corresponderam a 58% das receitas tributárias, na América latina, mas por apenas 33%, nos países da OCDE - com notável estabilidade no tempo dessas proporções. A distância entre países latino-americanos de renda média alta e renda média baixa, por outro lado, é considerável: respectivamente, eles levantam 50% e 64% de suas receitas com impostos indiretos. Impostos diretos, enquanto isso, contribuíram para apenas 25% da receita tributária da América Latina (uma proporção que cresceu levemente durante o período), comparados com 42%, nos países da OCDE. Em apenas quatro países latino-americanos - Colômbia, México, Panamá e Venezuela - os impostos diretos excederam 30% das receitas tributárias.

Resumidamente, afirma-se que uma grande parcela da população que pagam os impostos diretos entende o que estão pagando para o governo, mas a maioria que não paga o imposto de renda, não fogem dos impostos indiretos, e nem sabem que seus interesses são comprometidos, quando existe um aumento na alíquota tributária.

### **3.1.2 Impostos reais e impostos pessoais**

Em relação aos impostos reais, Tamez (2007) explica que são os que não consideram as características do contribuinte, e incidem igualmente para todas as pessoas, quando ocorre o fato gerador do imposto, neste caso, como exemplo, tem o ITBI, o IPVA e o IPTU, estes impostos não dependem nem da renda e nem da riqueza do contribuinte ou de suas características pessoais, e o contribuinte é obrigado a quitar o imposto (normalmente, uma alíquota fixa incidente sobre o valor do imóvel ou automóvel).

Já os impostos pessoais acabam estabelecendo singularidades tributárias conforme as características próprias do contribuinte, neste caso, cita-se o imposto de renda, tanto das pessoas jurídicas como físicas, pois adota-se o Princípio da Capacidade Contributiva, estabelece alíquotas diferentes em função da renda e

deduções específicas para determinados contribuintes, levando-se em consideração suas características pessoais. Por exemplo, um contribuinte com dois dependentes possuirá mais deduções do que um contribuinte sem dependentes (TÁMEZ, 2007).

Oliveira (2016) ressalta que tal classificação que distingue os impostos reais dos pessoais é constantemente criticada pelos doutrinadores tributários, com o apoio de argumentos diversos. Porém, o art. 145, § 1º da CRFB/1988 deixa claro que o “patrimônio” é um dos índices de riqueza possíveis de utilização pelo legislador para dar aplicação à capacidade contributiva.

Porém, considerando os antecedentes do STF contra a progressividade de alíquotas tanto no IPTU e no ITBI, formou-se o entendimento de que a progressividade dos impostos reais só é cabível caso haja referência explícita na Constituição (OLIVEIRA, 2016).

Nesta linha, a EC no 29/2000 deu nova redação ao art. 156, § 1º da CRFB/1988 para tornar explícita a possibilidade da progressividade fiscal do IPTU. Posteriormente, a EC no +2/2003 também explicitou a progressividade para dois novos impostos que também poderiam ser classificados como reais: o Imposto Territorial Rural (ITR), por meio da nova redação do § 4º do art. 153 da CRFB/1988, e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), por meio de nova redação do § 6º do art. 15 da CRFB/1988. Em outros termos, o conjunto de tais emendas revela que o constituinte derivado adotou posição clara na polêmica envolvendo a questão acerca da possibilidade da adoção da progressividade nos impostos reais (OLIVEIRA, 2016, p. 51).

Ou seja, no momento em que o STF se deparou com o julgamento de demandas relacionadas ao tema, não pode ignorar a opção que o legislador, conforme as emendas constitucionais descritas, favorece a progressividade nos impostos reais. O que pode vir a provocar mudanças no entendimento do STF (Súmula n. 656), referente a possibilidade de estabelecimento de alíquotas progressivas em relação ao ITBI, um imposto real, mas que não conta com previsão expressa de progressividade, “sem a necessidade de edição de nova emenda constitucional”.

### **3.1.3 Impostos fiscais e extrafiscais**

Segundo Carraza (2009) os impostos são classificados de acordo com suas finalidades, ou seja, fiscais ou extrafiscais. Os fiscais tem por objetivo arrecadar os

recursos para o custeamento das despesas públicas no âmbito geral. Os extrafiscais arrecadam também tributos, porém, seu destino principal, é o de incentivar ou inibir condutas dos contribuintes, sendo assim, “o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos” (CARRAZA, 2009, p. 116).

Em relação a utilização extrafiscal dos tributos, não obstante a nossa Carta Magna não trate diretamente do tema, implicitamente ela reconhece tal função, em seus artigos 151, inciso I, parte final; 153, §4º, primeira parte; 170, incisos III e VII; 184, §5º, e art. 195, entre outros, conforme apregoam Cláudia Campos de Araújo, Maria Isabel Reis Ferreira, Patrícia Castilho Rodrigues e Simone Marques dos Santos (2003, p. 29):

A Constituição Federal, no entanto, em seu artigo 152, inciso I, expõe que a instituição do tributo pode ter outros objetivos que não sejam o da arrecadação financeira ao erário, admitindo a concessão de incentivos fiscais que visem à promoção do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Ou seja, abre-se a oportunidade para que a instituição do tributo tenha finalidade diversa da fiscal, buscando, por meio dessa tributação diversificada, atingir a justiça social.

Ou seja, o entendimento da extrafiscalidade acontece pela via da exclusão. No momento em que se entende a ideia da fiscalidade, a ideia da extrafiscalidade acaba gravitando entorno. Ou seja, a fiscalidade esta se referindo à forma como o Estado acaba arrecadando tributos para que, com isso, tenha a angariar recursos para realizar seus fins, a extrafiscalidade, por óbvio, corresponde a uma fórmula que ocupa um espaço alternativo a essa ideia.

Segundo Lobo Torres (2005, p. 181) distingue a extrafiscalidade como a "utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem a mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do tesouro". Dentro desse raciocínio, menciona Casalta Nabais (2005, p. 85-86):

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas.<sup>28</sup>

Frisa-se que a extrafiscalidade não quer dizer que o Estado deixe de arrecadar tributo. Mas sua função neste caso não é apenas arrecadar, mesmo que

os cofres públicos recebam recursos. Seu objetivo, no caso, é transcendente ao arrecadatório e direciona-se a estímulos comportamentais que tenham como fim objetivos constitucionalmente positivados (BUFFON; BASSANI, 2013).

Seguindo esta linha de raciocínio, Martins e Roque (2015), define a tributação ambiental como dualista, tendo assim, duas finalidades: punir aqueles que degradam o meio ambiente, ao desestimular esta conduta por meio da cobrança feita ao poluidor sob forma de tributo, pelos danos causados ao meio ambiente pela respectiva atividade; e, em compensação, incentivar, por meio do uso de incentivos fiscais, os agentes que empregam tecnologias sustentáveis.

Conforme Araújo et al. (2003, p. 31) “a tributação ambiental visa incentivar ou inibir comportamentos que possam comprometer ou melhorar o meio ambiente, isto é, visa orientar ou incentivar condutas não poluidoras”.

Segundo uma parcela da doutrina, o uso dos tributos com função fiscal e extrafiscal se justifica, efetivando os princípios do poluidor pagador e do desenvolvimento sustentável.

Salienta-se que com o fim da estimulação da manutenção de propriedades improdutivas, o ITR, com a Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dezembro de 2003, passou a apresentar a progressividade de forma explícita no atual texto constitucional brasileiro. Aduz Hugo de Brito Machado que “atualmente a função predominante do imposto sobre a propriedade territorial rural é extrafiscal. Funciona esse imposto como instrumento auxiliar do disciplinamento estatal da propriedade rural” (CARRAZA, 2009, p. 117).

A função extrafiscal do ITR se manifesta na aplicação das alíquotas progressivas. A variação percentual dessas alíquotas de 0,03 a 20%, segundo o grau de utilização da área rural conforme se depreende do art. 34 do Decreto nº. 4.382, de 19 de setembro de 2002, que regulamenta a Lei nº. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, a qual dispõe sobre o ITR e o pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária (MACHADO, 2007; BRASIL, 2009). Percebe-se que com a aplicação da alíquota máxima de 20% sobre o valor da terra em um período de cinco anos haverá o confisco do imóvel rural improdutivo.

Em virtude dos fatos mencionados, os impostos fiscais são os que se destinam de forma peculiar, à aquisição de receitas para o Estado, porém, os extrafiscais tem a função de viabilizar a intervenção em políticas de caráter, como no

caso, as sociais e econômicas. Constituindo assim, em uma eficaz forma de intervenção do Estado, com fim à manutenção de seus preceitos básicos.

### **3.1.4 Impostos progressivos, proporcionais e seletivos**

No Brasil, existem diversos tipos de impostos, entre eles: o cumulativo, o não cumulativo, o progressivo, o declaratório, o proporcional, o seletivo e o regressivo. E suas categorias dividem-se em: Imposto sobre a propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

A estrutura tributária simplificada é um imposto proporcional, também designado de imposto horizontal, considerando a mesma porcentagem da base, sem levar em consideração a renda ou riqueza do contribuinte. Exemplo deste caso é o imposto territorial com valor fixo em 2% do valor da propriedade, independente do valor da mesma. Outros impostos não são proporcionais, neste caso os contribuintes pagam porcentagens diferentes, pois a lei considera neste caso, o princípio dos benefícios ou o princípio da capacidade de pagar (KRUGMAN; WELLS, 2016).

Conforme explica Fulgêncio (2007), no imposto proporcional a alíquota é constante (uniforme/igual/fixa), o resultado final só tem aumento proporcional quando se aumento o valor sobre o qual incide, ou seja, a base de cálculo. É um tributo de alíquota inalterável, qualquer que seja o montante tributável ou a base tributária.

Krugman e Wells (2016) explicam que como os impostos são pagos com renda, podem ser classificados conforme a variação da renda dos contribuintes. Sendo assim, o imposto que acaba aumentando proporcionalmente maior do que a renda, os indivíduos de alta renda acabam pagando uma porcentagem maior sobre sua renda, comparado aos contribuintes de baixa renda, sendo assim, considerado um imposto progressivo. O imposto que se eleva menos proporcionalmente ao aumento de renda, e os contribuintes de alta renda acabam pagando uma porcentagem menor de sua renda em comparação com os contribuintes de baixa renda é classificado como imposto regressivo. Um imposto proporcional sobre a renda não seria nem progressivo, nem regressivo (KRUGMAN; WELLS, 2016).



Segundo Tómez (2007) o imposto progressivo acaba incidindo sobre a camada da população com poder aquisitivo mais elevado, tendo assim o objetivo de promover uma melhor distribuição de renda no país.

A respeito dos impostos regressivos, Tomez (2007) explica que isso ocorre com maior frequência para os contribuintes de baixa renda, o que acaba provocando, conseqüentemente, um agravamento da concentração de renda. Na maioria das vezes os impostos regressivos também são indiretos. Como exemplo, temos o ICMS. Quando aplicamos uma alíquota única para determinada mercadoria, a carga tributária incidirá mais para os indivíduos de menor renda, pois a parcela da sua renda utilizada no consumo de bens e serviços é inversamente proporcional à renda total desse indivíduo. Ou seja, a relação entre o imposto a pagar e a renda decresce com o aumento do nível da renda.

O que se pode fazer para diminuir este tipo de problema para as pessoas de baixa renda é a utilização de alíquotas maiores para produtos supérfluos (impostos seletivos), que de acordo com a teoria, são mais consumidos pelas camadas mais afortunadas da população, e conseqüentemente, aplicar-se-á alíquotas menores ou subsídios para os produtos da cesta básica, que teoricamente, são mais consumidos pela população de baixa renda (TÓMEZ, 2007).

## 3.2 OUTRAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

### 3.2.1 Taxas e contribuições de melhoria

Sobre as taxas e a contribuição de melhoria, sua conceituação está presente no próprio texto constitucional. O art. 145, incisos II e III, da Constituição Federal de 1988 assim se expressa:

Art. 145. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II — taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III — contribuição de melhoria decorrente de obras públicas.

Segundo Vergara e Corrêa (2004), o Estado tem um compromisso com a população de fornecer algo em troca do pagamento de taxas e tributos, proporcionando melhoria em algum setor econômico do país, sujeito ao fato gerador

que lhes impõe essa obrigação. Tal “compromisso” público é que acaba conferindo às espécies tributárias como as taxas a contribuição de melhoria, ou seja, a natureza de vínculo entre o recebimento do tributo e o Estado.

A taxa, diferente do imposto, é um tributo obrigatório decorrente da realização de uma atividade estatal especificamente relacionada ao contribuinte, mesmo que ele não o promova ou que lhe considere desvantajosa. Sendo assim, o Estado é obrigado a fazer algo em favor do contribuinte, pois exige do mesmo o pagamento deste tributo. Conforme prescrito na Constituição, apenas dois fatos podem fazer incidir a taxa: a prestação de serviço público e o exercício do poder de polícia. No primeiro caso, o Poder Público deixa a disposição de alguém determinado serviço, como exemplo, a taxa de iluminação pública; no segundo caso, serve para regular a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público maior, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade (exemplo: taxa de alvará ou de inspeção sanitária) (BROGINI, 2017).

A taxa é diferente da contribuição de melhoria, pois está vinculada a um serviço público ou ao exercício do poder de polícia (FERREIRA, 2009).

Do art. 145, inciso II, da CF e do art. 77 do CTN, infere-se que a taxa é espécie de tributo cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia ou o serviço público, prestado ou posto à disposição do contribuinte.

Exemplo de taxas, tem-se: a taxa de licença cobrada para publicidade por meio de outdoors, a taxa de licença para localização e funcionamento de atividade empresarial, cobrada pelos entes municipais, a taxa licença para construção de edificações, dentre outras (FERREIRA, 2009). Encontramos o poder de polícia enunciado no art. 78 do CTN:

Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

O art. 145, inciso II, da CF, instituiu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem cobrar taxas, em decorrência do uso do poder de polícia ou de seu exercício, de forma potencial ou efetiva, de serviços públicos

específicos e divisíveis prestados ao contribuinte ou disponibilizados aos mesmos (FERREIRA, 2009).

Já a contribuição de melhoria é o tributo instituído para fazer face ao custo de obras públicas do qual decorra valorização imobiliária, tendo como limites: total — a despesa realizada — e individual — a valorização proporcionada individualmente. Exemplo: contribuição de melhoria pela pavimentação de uma rua (CHEROBIM; LEMES; RIGO, 2017).

Ou seja, se o Estado atuar seja em forma de obras públicas, fica pressuposto de cobrança da contribuição de melhoria. Sendo assim, o serviço público acaba beneficiando de maneira exclusiva não apenas o contribuinte, pela eventual contribuição de melhoria, mas uma boa parte da coletividade.

Conforme explica Teles (2016), quando é realizada uma obra pública e esta conseqüentemente valoriza o imóvel do particular, é lícito ao ente da federação tributante a recuperação da valorização proporcionada pela obra pública, por meio de contribuição de melhoria.

Tal contribuição de melhoria, pelos princípios constitucionais, pode ser cobrada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, desde que realizada obra pública e haja valorização do imóvel, condição necessária à ocorrência do fato gerador. Sua definição legal está mencionada no artigo 81 do Código Tributário Nacional (TELES, 2016).

Carvalho (2007, p. 41-42) explica que:

As contribuições de melhoria levam em conta a realização de obra pública que, uma vez concretizada, determine a valorização dos imóveis circunvizinhos. A efetivação da obra pública por si só não é suficiente, impõe-se um fator aleatório que, acrescentado à atuação do Estado, complemente a descrição factual.

Colaborando com tais preceitos, Ferreira (2009), explica que o fato que gera a contribuição de melhoria é a mesma que valoriza o imóvel, do qual o contribuinte é o seu proprietário ou tem domínio útil, e deve reconhecer que a valorização do seu imóvel foi em decorrência da obra pública.

A lei deixa clara, que no caso da contribuição de melhoria, deverá estar publicado em memorial descritivo do projeto, seu orçamento de custo da obra, determinar a parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, a delimitação da zona beneficiada e fator de absorção do benefício da valorização

para toda a zona, bem como fixação não inferior a 30 dias, para impugnação dos interessados.

### **3.2.2 Empréstimos compulsórios**

Os empréstimos compulsórios, em razão da sua restituibilidade, são tratados doutrinariamente como uma receita atípica, uma vez que devem ser devolvidos em determinado prazo. Há discussão doutrinária, portanto, se eles são ou não tributos.

De acordo com o art. 148 da CF/1988, os empréstimos compulsórios, tributos de competência privativa da União, sem exceção, são instituídos por lei complementar nas seguintes condições: guerra externa ou sua iminência; calamidade pública, investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

Nesta linha de pensamento, Conti (2004) explica que a União, no momento em que institui empréstimos compulsórios, fica proibida de entrar na seara tributária dos demais entes da Federação. Ou seja, só é permitida a criação de empréstimos compulsórios na área de competência da própria União.

A Constituição deixa claro que o uso dos recursos provenientes de empréstimo compulsório deverá estar vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (parágrafo único do art. 148, CF). Sendo assim, o empréstimo compulsório é considerado um tributo vinculado. Caso o produto de sua arrecadação não for aplicado naquela finalidade apontada na lei complementar que o criou, o empréstimo compulsório é inexigível, por afrontar o disposto na Carta Magna (CONTI, 2004).

Conforme Támez (2007), os empréstimos compulsórios podem ser vinculados ou não-vinculados, pois depende da hipótese de incidência estabelecida pela lei complementar que o institua. Entretanto, são tributos de arrecadação vinculada, pois a aplicação dos recursos obtidos deve estar vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Támez (2007) explica que o fato gerador do empréstimo compulsório não é a calamidade pública, ou a guerra ou o investimento, devendo este ser especificado na própria lei complementar que institui o tributo.

Conforme Borba (2007), salvo algumas exceções, um tributo só poderá ser exigido no exercício seguinte ao da publicação da lei que o instituiu e os

empréstimos compulsórios, conforme determinam os arts. 148 e 150, § 12, da Constituição Federal, só são submetidos a estes princípios quando instituídos por motivo de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Diferente dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria, onde suas destinações são irrelevantes, no caso dos empréstimos compulsórios, o seu uso tem que estar vinculado aos motivos que geraram a sua instituição (BORBA, 2007).

De acordo com a Constituição, existem quatro requisitos para a instituição do empréstimo compulsório: (i) instituição por lei complementar; (ii) ocorrência das situações urgentes descritas no referido art. 148; (iii) destinação legal dos recursos às despesas que deram origem à criação do tributo; (iv) previsão legal para restituir o contribuinte que arcou com o ônus do empréstimo, eis que o empréstimo compulsório é um ingresso temporário de recursos em favor do Estado (FALCÃO; GUERRA; ALMEIDA, 2015).

Ressalta-se que os empréstimos compulsórios designados ao investimento público estão sujeitos ao princípio da anterioridade, ao contrário do que ocorre nos casos de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, que não estão sujeitos a este princípio (FALCÃO; GUERRA; ALMEIDA, 2015).

A Constituição Federal não deixa claro o fato gerador do empréstimo compulsório, o que facilita que a lei venha a eleger a mesma base de imposição dos outros tributos, para o estabelecimento do empréstimo compulsório.

### **3.2.3 Contribuições**

As contribuições são espécies do gênero de tributo e, diferentemente dos impostos, são criadas com a função específica de arrecadar tributos para custar um fim específico e previamente determinado na lei que a instituiu. Podem ser interventivas – como no caso da Cide, que é cobrada sobre os combustíveis e outro modelo é a cobrada pela é a de interesse de categorias profissionais, como exemplo o caso da OAB e de custeio da Seguridade Social.

Segundo Sales (2008), a primeira contribuição verificada no texto constitucional no país, foi a contribuição de melhoria, prevista na Carta Magna de 1934, a qual visava cobrar dos proprietários um ônus quando se comprovava que alguma obra pública estaria agregando valor aos seus imóveis (art. 124). Outra

tributação constante da Constituição de 34 vinha insculpida no rol dos direitos sociais do trabalhador, com o objetivo de instituir a previdência por meio de contribuições de valores idênticos, pagas pela União, pelo do empregador e pelo empregado (art. 121, § 1º, h).

Nos dias atuais, as contribuições servem para o custeio dos serviços públicos, recebidos diretamente pelo contribuinte, tanto no passado como no futuro. A contribuição é diferente da taxa, pois a taxa refere-se a serviços públicos específicos e divisíveis postos à efetivamente fruídos pelo contribuinte, e de potencial fruição. Porém, a contribuição está relacionada a serviços que serão prestados no futuro pelo poder público, ou como pagamento de serviços já prestados no passado. Os dois tipos de contribuição são: contribuições sociais e contribuições de melhoria. As contribuições sociais sevem para bancar e custear a assistência médico-hospitalar e da aposentadoria do contribuinte, ou seja, é o caso do INSS. Já as contribuições de melhorias estão relacionadas para ressarcir o setor público, através de melhorias de infraestrutura, que são feitas em diversas áreas (contribuição para asfaltar uma via pública) (BACHA, 2004).

Menciona-se que a Emenda Constitucional n. 39/2002 acabou acrescentando o art. 149-A ao texto da Constituição Federal, cedendo ao Distrito Federal e aos municípios a responsabilidade para a instituição da contribuição no custeio do serviço de iluminação pública (CIP). A doutrina discute se tal contribuição é considerada uma sexta modalidade de tributo ou se encaixa entre as contribuições do art. 149 da CF. Entende-se que deve prevalecer o segundo entendimento, considerando que, a partir da EC n. 39/2002, as contribuições subdividem-se em contribuições sociais, contribuições corporativas, contribuições de intervenção no domínio econômico (previstas no art. 149 da CF) e CIP (prevista no art. 149-A da Constituição) (BARCHET, 2009).

#### 4 O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO ONEROSA DE BENS IMÓVEIS (ITBI)

De acordo com a Constituição de 1946 e também na de 1967-69, era de competência do Estado a tributação sobre a “transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição” (art. 23, I, da Constituição de 1969 - Emenda nº 1/69) (AMORIM; ELIAS FILHO, 2013).

Sendo assim, o fato gerador do ITBI, que é previsto no art. 35 do CTN, Lei nº 5.172, de 25/10/1966, tornou-se mais abrangente, sem distinguir a transmissão inter vivos da causa mortis, assim como a onerosa ou a gratuita.

Menciona-se que essa transmissão de bens imóveis nos expressos termos do art. 1.245 do Código Civil, opera-se mediante o registro do título de transferência no Registro de Imóveis. Esse conceito é vinculante dentro do Sistema Tributário em face do disposto no art. 110 do CTN, pois o termo “transmissão” foi empregado no texto constitucional para definir a competência impositiva municipal (art. 156, II da CF) (HARADA, 2012).

Porém, a Constituição de 1988, conciliou os interesses dos Estados com os dos municípios, separando aquele imposto, outorgando aos municípios o poder de estabelecer a tributação da transmissão inter vivos, por ato oneroso, tanto de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como a cessão desses direitos, que ficou conhecido pela sigla ITBI. De responsabilidade dos Estados ficou concedido o poder de cobrar o imposto em relação à transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, conhecido pela sigla ITCMD. A perda do ITBI foi compensada com o alargamento da base de incidência do imposto sobre transmissão causa mortis e doação (AMORIN; ELIAS FILHO, 2013).

Assim, recolhido às prefeituras, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) é cobrado nas transferências onerosas inter vivos. Traduzindo: o ITBI é cobrado toda vez que um imóvel é transferido entre pessoas vivas e de forma não-gratuita. A Constituição prescreve somente duas regras especificamente direcionadas ao ITBI, ambas no § 2º do art. 156. A primeira delas estatui uma hipótese de imunidade para o imposto, asseverando que a exação:

não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação,

cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

A partir destas hipóteses de imunidade, pode-se dizer que mesmo a operação resultando na transmissão, por ato oneroso, de bens imóveis ou de direitos reais sobre os imóveis, caso enquadrados na prescrição genérica do inciso II do art. 156, o legislador ordinário está impedido de fazer incidir o imposto, pois a Constituição ressalva tais hipóteses do âmbito de incidência do ITBI, a título de não onerar a organização do capital para fins de atividade econômica.

#### 4.1 A COMPETÊNCIA DO ITBI NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

A segunda regra referente ao ITBI, previsto no inciso II, do § 2<sup>o</sup>, do art. 156, da Constituição, determina que é competência do município da situação do bem. Nestes termos, a competência do município com referência ao ITBI é estabelecida pelo critério da localização do imóvel, sendo despidendo o local onde foi firmado o negócio jurídico de transmissão.

Conforme Arvate e Biderman (2013), tal imposto anteriormente era cobrado pelo Estado, porém, só a metade do que se arrecadava era transferido ao município. Após a Constituição de 1988, o município passou a ter direito ao recebimento na íntegra da arrecadação do ITBI. Isso aumentou, ou deveria ter aumentado significativamente o interesse municipal na verificação do valor declarado em cada transação imobiliária, se este retratava ou não o valor de mercado do bem.

No exercício da nova competência tributária, os municípios criaram leis instituindo o novo imposto, exigindo, em regra, que as escrituras de compra e venda de imóveis só pudessem ser realizadas mediante o pagamento prévio do ITBI, correspondente ao valor da transação.

Ou seja, tal imposto é cobrado tanto na compra, dação em pagamento, permuta, e outros negócio transmissivos de imóveis, e seu cálculo é feito sobre o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. O valor venal é o valor de compra e venda que seria negociado em condições normais de mercado e com pagamento à vista.



Porém, tomando o Estado de São Paulo como exemplo, as prefeituras adotaram para fixação do valor da base de cálculo do ITBI uma regra prevista no parágrafo 2º, do art. 3º, do Decreto n. 47.672, de 27 de janeiro de 1967, que regulava a Lei Nº 9.591, de 30 de dezembro de 1966, lei estadual de regência na matéria até o advento da Constituição de 1988. Esta regra estabelecia que o valor venal tomado como base de cálculo para as transmissões onerosas imóveis e de direitos correlatos não pode ser menor do que o valor pago pelo IPTU, no exercício em que foi realizada a transação.

Segundo Arvate e Biderman (2013), o IPTU começou a ser usado como base para o ITBI, portanto, a partir do ano de 1989, motivando as prefeituras a atualizarem o valor venal dos imóveis, que estavam defasados em relação aos valores de mercado. É verdade que isso realmente ocorreu em alguns municípios, especialmente grandes capitais, como o Rio de Janeiro e São Paulo. Mas é igualmente verdadeiro que na maioria das cidades do interior essa não é uma realidade homogênea, como veremos mais adiante, quando nos aprofundarmos especificamente na realidade de Bauru e Marília.

Como já mencionado, cada município tem a competência na fixação da alíquota do ITBI, levando-se em consideração os preceitos da Constituição de 1988, que afastou a exigência passada unida no art. 39 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a alíquota (do imposto sobre transmissão de competência estadual) não poderia ultrapassar os limites fixados em resolução do Senado Federal.

De acordo com Aires Barreto (2009), neste caso, o legislador cometeu uma omissão, não impondo um teto à fixação da alíquota do ITBI. Sendo assim, os municípios encontram como limite no tocante a essa exação não um parâmetro claro e objetivo como ocorre com o ITCMD, onde por resolução, o Senado estabelece alíquotas mínima e máxima, às quais os estados federados devem obedecer. No caso do ITBI, tais limites encontram-se insculpidos nos Sistema Constitucional Tributário pátrio, dentre os quais podemos citar o respeito à capacidade contributiva do contribuinte e a vedação de se utilizar a tributação como meio de confisco. De acordo com o autor, “a inexistência de limite expresso, posto pela Constituição, não autoriza a fixação de alíquotas desmedidas, porque em descompasso com os princípios da capacidade contributiva e da vedação à exigência de tributo com efeito de confisco”, conforme os arts. 145, § Iº, e 150, VI, respectivamente. O assunto é

relevante e merece vigilância da sociedade, pois, como lembra o autor, houve época em que se chegou a aplicar alíquota de 10%.

Isso em verdade não passava de uma “gambiarra” tributária. Em lugar de se adotar uma base de cálculo que refletisse o valor corrente dos imóveis, majorava-se a alíquota, de modo a não haver perda de arrecadação.

Uma outra fórmula chegou a ser tentada, a adoção de alíquotas progressivas. Porém, a doutrina concorda que o aumento progressivo das alíquotas do ITBI não estão amparadas pela Constituição, pois existem diversas contradições e controvérsias sobre este tema (PAIVA et al., 2013).

Neste sentido, Watanabe (2003) explica que alguns municípios estabelecem alíquotas progressivas. Na prefeitura de São Paulo, por exemplo, nos imóveis comprados pelo Sistema Financeiro de Habitação, a parte financiada, até o limite de R\$ 42.800, paga 0,5% de imposto. Sobre o valor restante são recolhidos 2%. Para os demais imóveis, o tributo é de 2% sobre o valor venal.

Watanabe (2003), explica que os contribuintes contestam que o ITBI, é um imposto real, que não existe progressividade prevista na Carta Magna. Ou seja, não se deve fazer diferenciação de alíquotas. O que menciona o judiciário: o Supremo decidiu pela ausência de previsão de progressividade na Constituição.

Assim, relacionando de forma específica o ITBI, a Súmula nº 656 do STF determina: “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.”

Conforme o Plenário do STF que decidiu no sentido de ser impossível que exista aumento progressivo da alíquota do ITBI, baseado no argumento de que o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) só autoriza a progressão quando se tratar de impostos de natureza pessoal, não sendo possível alcançar, destarte, os impostos reais como o ITBI (PAIVA et al., 2013).

A progressividade do ITBI pelo Município de São Paulo não vem sendo acolhida pelo Judiciário Paulista, de acordo com as decisões abaixo transcritas permitem demonstrar:

Tributo - ITBI - Exercício de 2000 - Município de São Paulo - Ação declaratória c.c. repetição de indébito julgada improcedente - Insurgência do autor contra a adoção do valor de venda do imóvel, segundo constante da escritura, para efeito de incidência do tributo - Pretensão a que a base de cálculo corresponda ao valor venal

segundo apontado no lançamento do IPTU - Inadmissibilidade - Identificação da base de cálculo, pelo Município, como o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado à vista em condições normais de mercado - Legislação não ofensiva a preceitos constitucionais ou infraconstitucionais - Recurso não provido. TRIBUTOS - ITBI - Exercício de 2000 - Município de São Paulo - Ação declaratória c.c. repetição de indébito julgada improcedente - Inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas instituída pela Lei Municipal nº 11.154/91 - Súmula nº 656 do STF - Recurso provido (TJ/SP 21/10/2010. Apelação 994051307800. Relatora: Erbeta Filho).  
Mandado de Segurança - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI - Município de São Paulo - Progressividade da alíquota do imposto instituída pela Lei 11.154/91 - Inconstitucionalidade - Súmula do STF - Recurso não provido (TJ/SP 17/06/2010. Apelação 991000359454. Relator: João Alberto Pezarini).

Conforme leciona Oliveira (2016), instituir o sistema de alíquotas progressivas ao ITBI não está vinculado à edição de emenda constitucional com vistas a alterar formalmente o texto constitucional com tal escopo. O ato de vedar a progressividade dos impostos reais é regra, que não está prevista implicitamente na Constituição. Sendo esta, uma construção jurisprudencial do STF (consolidada nos precedentes relativos ao IPTU e ITBI). Uma vez modificada tal orientação (como aconteceu em relação ao ITCMD), haverá plena segurança para a adoção pelo Município da sistemática progressiva no ITBI, independentemente da revogação expressa da Súmula 656 do STF.

Caso a mudança no entendimento jurisprudencial venha acontecer de forma espontânea pelo STF, originada pelo julgamento de novo recurso extraordinário (julgado por nova composição de ministros), interposto por uma única pessoa, não existe razão que venha impedir a mudança do entendimento do STF seja provocada por ato legislativo infraconstitucional, produzido pelo poder legislativo, que é um dos atores interpretativos legítimos da constituição.

O pensamento acima mencionado não foi modificado pela constatação de que, a partir do ano de 2003, no Congresso Nacional, ocorreram diversos debates a respeito da reforma tributária, resultando então, na Emenda Constitucional nº 42/03, a partir da proposta de instituição explícita no texto constitucional a respeito da progressividade do ITBI (linha defendida pelo CNM), chegando a ser aprovada na Câmara dos Deputados, porém, sendo rejeitada no Senado Federal. Pois, a proposta de inclusão explícita da progressividade do ITBI só teria sentido, em virtude da conhecida posição do Supremo Tribunal Federal, vedando a progressividade nos impostos reais com fulcro no princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF).

Superado tal óbice, de natureza jurisprudencial, a progressividade do ITBI encontra amparo no próprio princípio da capacidade contributiva (CARNEIRO, 2010).

Expondo que não se pode confundir progressividade com diferenciação de alíquotas. Em decorrência, o Supremo Tribunal Federal, apresenta vários julgados referentes ao ITBI, acentuando com a exatidão que a simples diferenciação de alíquotas em virtude da destinação ou do uso do imóvel não pode ser confundido com a técnica da progressividade. Na doutrina, a diferenciação é descrita por Aires Barreto (2009), que, embora tenha uma posição adversa quanto à possibilidade da progressividade do IPTU e do ITBI, acaba admitindo explicitamente a plena constitucionalidade da diferenciação de alíquotas para os dois tributos.

No tocante às alíquotas, Bauru adota diferenciações conforme o imóvel seja adquirido com recursos do Sistema Financeiro de Habitação, ou não, na forma do art. 10, da Lei 2.996/89. A parte financiada sofre a incidência de uma alíquota de 0,25%, caso a área construída seja de até 70m<sup>2</sup>, a qual passa para 0,5% em caso de metragem construída superior. Sobre o restante do preço, pago com recursos próprios, a alíquota incidente é de 2%.

Nos demais casos, onde o preço é pago inteiramente com recursos próprios, a alíquota do ITBI no município de Bauru é de 2,5%.

Marília por sua vez também adota alíquotas diferenciadas para o ITBI, embora com menos graduações. Conforme previsão do art. 235, do código Tributário Municipal, com redação da Lei Complementar n. 672/2012, em vigor desde 1º de janeiro de 2013, nas transmissões compreendidas no âmbito do SFH, a alíquota do imposto será de 1% sobre a parcela financiada. Nos demais casos, será de 2%, em qualquer caso.

Portanto, nos municípios estudados não há adoção de alíquotas progressivas, uma vez que a sistemática adotada leva em conta situações objetivas. Ou seja, não há majoração de alíquotas na medida em que há aumento da base de cálculo, situação que, caso presente, configuraria inconstitucionalidade, na forma da Súmula 656, do STF, que possui o seguinte verbete: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Em verdade, a progressividade de alíquotas no caso do ITBI poderia até ser considerada justificável para determinadas situações onde ficasse comprovada que viesse a dar concretude ao par. 1º, do Art. 144 da Constituição Federal. Porém,

antes de chegarmos a essa situação, deveríamos primeiro aplicar uma base de cálculo para o tributo em tela que corresponda ao seu valor venal, em conformidade com o que dispõe o Código Tributário Nacional.

#### 4.2 NATUREZA TRIBUTÁRIA, CTN, ART. 4º

Os municípios consideram qualquer transmissão onerosa de titularidade de imóveis, não sendo este objeto de doação ou sucessão causa mortis, estando sujeita à incidência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), com exceção quando verificadas as hipóteses de imunidade previstas na CF e no Código Tributário Nacional (GONÇALVES, 2017).

A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação, independentemente da denominação e características formais que possua, bem como destinação legal do produto da arrecadação, consoante se depreende do art. 4º do CTN. Ou seja, é através do fato gerador da respectiva obrigação tributária principal que será determinada a espécie do tributo, conforme se verá à seguir:

Dispõe o art. 4º do CTN:

Art. 4º A natureza jurídica específica do Tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-las:

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Desta maneira, conforme o dispositivo legal acima transcrito, a natureza jurídica do tributo é determinada pelo seu respectivo fato gerador, dispondo quanto à obrigação a ser imposta, no passo que tudo dispor, além disso, será irrelevante no que dispor sobre sua qualificação.

Concordando com esta afirmativa, Frota (2017) diz ser irrelevante a nomenclatura que é dada pela legislação na definição da espécie tributária, não levando em consideração a denominação que foi imposta pela legislação tributária. Caso a legislação estabeleça tributo e o denomine de taxa, será preciso verificar primeiro o fato gerador, e a base de cálculo, a fim de que se venha a definir a espécie tributária.

Em virtude do que foi mencionado, o Doutrinador Sacha Calmon (2012), a respeito da natureza jurídica do tributo, afirma que o CTN está, no tocante à

qualificação do tributo, rigorosamente certo. Neste caso o que é relevante é a análise do fato gerador e da base de cálculo do tributo, verificando se o mesmo está ou não vinculado a uma atuação estatal, específica, e relacionada à pessoa do contribuinte, indiferentes do nomen juris, características jurídico-formais e o desenho da arrecadação.

Complementando o exposto, o doutrinador Irapuã Beltrão (2014), esclarece que, a identificação da natureza jurídica do tributo pode ser realizada pelo binômio: hipótese de incidência (fato gerador in abstracto) e base de cálculo. Por outro lado, na forma do Código, alguns elementos eram desnecessários de sua análise.

Reforçando esta determinação, distinguem-se as taxas em relação aos impostos, principalmente pela proibição de que aquela não pode adotar base de cálculo igual a esse. Segundo o art. 145, § 2º, CRFB (repetindo, em parte, o art. 77, parágrafo único, CTN), descreve que as taxas não podem ter base de cálculo próprias iguais a dos impostos. Ou seja, a base de cálculo se torna um critério igualmente essencial na determinação da natureza jurídica específica do tributo, auxiliando a diferenciar as taxas dos impostos (BELTRÃO, 2014).

Segundo Beltrão (2014), esclarecendo o texto retirado do art. 4º do CTN, o termo utilizado pelo legislador, *nomen iuris*, não é o elemento que efetivamente determina a natureza jurídica de tributo. Não importando o termo dado. Pois, caso a lei instituidora do tributo não utilizar eventualmente o nome correto e adequado, isso não teria importância jurídica, nem seria capaz de alterar a essência da forma tributária criada.

Ou seja, a respeito da natureza jurídica do tributo, os outros itens que não estejam se referindo a respeito do fato gerador da respectiva exação, não são considerados importantes, de acordo com o que foi exposto acima.

Nesta seara cabe comentário de Gonçalves (2017) ao afirmar que não basta a transcrição no registro do imóvel, ou a mera operação societária para incidência do ITBI, motivo pelo qual a postura praticada pelas Fazendas Públicas, as quais, por vezes cobram o ITBI pela mera transmissão da titularidade de imóveis que não seja objeto de doação, sem analisar a minúcia de cada caso e elementos envolvidos na operação tributada, deve ser revista, sob pena de violar as hipóteses de incidência do referido imposto.

#### 4.3 O ITBI NO CTN, ART. 35 A 42

O ITBI é regrado pela seção III do Código Tributário Nacional do art. 35 ao art. 42 que dizem:

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

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

É relevante o que está estabelecido no art. 156, inciso II, da CF pois, além de ser a esfera constitucional do tributo, é onde se enquadram as limitações do legislador municipal para definir o fato gerador.

Se por um lado o tributo é de competência de arrecadação do município, o mesmo tem a obrigação de definir as normas e leis de arrecadação interna. Porém, os conflitos sobre este tema ainda existem:

Por força do disposto no art. 146, inciso III, da Constitucional Federal esse âmbito constitucional deve ser detalhado, explicitado, de sorte a evitar que os legisladores dos diversos Municípios brasileiros estabeleçam tratamentos diferentes, como atualmente se está verificando, com a lei de alguns Municípios colocando entre as hipóteses de incidência do **ITBI** a promessa de compra e venda (MACHADO, 2008, p. 395).

A Constituição Federal a par da imunidade recíproca e das imunidades genéricas estabeleceu, também, imunidades específicas para determinados impostos. No caso do **ITBI** dispôs no inciso I, do § 2º, do art. 156. Essa imunidade específica é regulada pelo CTN em seus artigos 36 e 37:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

As regras que imunizam estão descritas no art. 35, inciso II, do CTN, onde os direitos reais de garantia estão a salvo de qualquer tipo de cobrança deste imposto. Visando assim, o não pagamento excessivo daquele que entrega um bem de sua propriedade como forma de garantia a outra atividade que tenha se comprometido.

Salienta-se também que a lei acaba permitindo o uso da isenção do **ITBI** quando os imóveis são adquiridos por empresas, basta fazer o correto enquadramento contábil e promover a alteração do contrato social.

Diz a Constituição Federal em consonância com os artigos 36 e 37 do CNT:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
(...) **§ 2º - O imposto previsto no inciso II:**  
(...) **I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;** (...)” Grifos nossos

A partir do exposto, Harada (2010) afirma que quando um bem imóvel é transmitido com o objetivo de ser incorporado ao patrimônio do indivíduo jurídico em realização de capital, a vantagem incondicional do ITBI resta divulgada com total clareza pela parte primeira do inciso I, do § 2º, do art. 156, da CF. Parecendo assim, que no caso inverso, ou seja, se o sócio receber de volta o bem dado em conferência, não pode existir incidência do imposto. Porém, tal assunto é mais complexo do que aparenta.

Harada (2010) esclarece este assunto, mencionando que o art. 36 resolve tal dúvida. Ou seja, a Constituição Federal não contempla o que está disposto no parágrafo único deste artigo, limitando assim, a imunidade às hipóteses de transferência de bens para integralizar o capital subscrito pelo sócio, às transmissões decorrentes da incorporação, da fusão, da extinção de pessoa jurídica e da cisão (inciso I, do § 2º, do art. 156, da CF).

Como a Constituição, assim como o Código Tributário acabam permitindo o aproveitamento da isenção do ITBI em qualquer parte do território nacional,



excluindo as empresas onde as atividades são de compra, venda, aluguel e ou arrendamento de imóveis.

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

A Emenda 18/65 fundamentou o art. 36 do CTN, pois não foi utilizada em sua íntegra. Porém, na CF de 1988, foi instituída a imunidade do ITBI de maneira mais abrangente, levando-se em consideração as hipóteses de cisão ou extinção de pessoa jurídica.

A respeito do art. 37 do CTN, Harada (2010) menciona que o mesmo deve ser interpretado de acordo com a Constituição. Estabelecendo requisito condicional para o uso da imunidade para todas as hipóteses. Seja para as hipóteses do inciso I, do art. 36, como também, para as hipóteses do inciso II, a posse da imunidade acaba não sendo possível caso o adquirente ter como atividade comercial a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a transferência de direitos referentes à sua aquisição. A Constituição de 1988 acrescentou, também, a atividade de arrendamento mercantil.

A interpretação na íntegra acaba resultando na alteração do alcance e conteúdo da imunidade prevista no inciso I, do § 2º, do art. 156, da CF que distingue de forma nítida duas modalidades de imunidade:

- a) imunidade auto-aplicável correspondendo à primeira parte do inciso I, ou seja, transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital;

- b) imunidade condicionada, correspondente à segunda parte do inciso I, ou seja, transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica.

Apenas na hipótese "b", a imunidade não pode ser usufruída por indivíduo jurídico que tenha como atividade principal a compra e venda de bens ou direitos imobiliários, assim como, a locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (HARADA, 2010).

Importante julgado do STF traz a distinção entre imunidades e isenções, como é possível observar da ementa:

Imunidade. Entidade de assistência social. Artigo 150, VI, c, CF. Imóvel vago. Finalidades essenciais. Presunção. Ônus da prova. **1. A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte. 2. Se, por um lado, a imunidade é uma regra de supressão da norma de competência, a isenção traduz uma supressão tão somente de um dos critérios da regra matriz. 3. No caso da imunidade das entidades beneficentes de assistência social, a Corte tem conferido interpretação extensiva à respectiva norma, ao passo que tem interpretado restritivamente as normas de isenção. 4. Adquirido o status de imune, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor do contribuinte, de modo que o afastamento da imunidade só pode ocorrer mediante a constituição de prova em contrário produzida pela administração tributária. O oposto ocorre com a isenção que constitui mero benefício fiscal por opção do legislador ordinário, o que faz com que a presunção milite em favor da Fazenda Pública. 5. A constatação de que um imóvel está vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. A sua não utilização temporária deflagra uma neutralidade que não atenta contra os requisitos que autorizam o gozo e a fruição da imunidade. 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 385091, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 06/08/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-207 DIVULG 17-10-2013 PUBLIC 18-10-2013)**

Em relação ao assunto preço de mercado, para alguns estudiosos, que seguem a natureza de estimativa, o que acaba conflitando com o conceito de tributo, pois fere o princípio da legalidade e da isonomia, pois tal preço é dependente da subjetividade de quem o busca, conforme a livre pesquisa do mercado de imóveis, proporcionando que os imóveis em situações parecidas tenham valores

diferenciados. Conforme a pesquisa de mercado nunca se encontrará um valor exato incluindo os centavos, como exige o lançamento tributário (HARADA, 2014).

A base de cálculo é um dos itens que constroem o fato gerador do imposto, estando submetido ao princípio de reserva legal conforme descreve o art. 146, III, a da CF. Sendo assim, no momento em que o art. 38 do CTN preceitua que a base de cálculo do ITBI “é o valor venal dos bens ou dos direitos transmitidos”. No que toca ao entendimento quanto ao significado da expressão “valor venal”, não há divergência doutrinária ou jurisprudencial a respeito, como sendo este o valor obtido pelo bem ou direito transmitido em condições normais de mercado.

Outro item a ser mencionado é a respeito da irrelevância para o cálculo do imposto do valor do negócio jurídico que lastreia a transmissão do bem ou direito. Nas palavras de Machado (2008).

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 do mercado. Em princípio, pela lei da oferta e da procura. 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 pelo contribuinte, que pode ser aceita, ou não, pelo fisco, aplicando-se, na hipótese de divergência, a disposição do art. 148 do CTN. (MACHADO, 2008, p. 397-398)

O que as legislações municipais costumam prever é que o valor do negócio declarado pelas não prevalecerá quando inferior àquele previsto na respectiva lei para formação da base de cálculo do ITBI. O art. 148 do CTN, na prática, não socorre a fazenda municipal que adota o cadastro imobiliário do IPTU, mesmo ciente que os valores lá constantes não retratam o valor corrente do mercado local, em normais condições. Apresentado um instrumento de transmissão retratando valor idêntico, ou mesmo ligeiramente superior ao valor venal adotado para fins de IPTU, caso esteja previsto na lei de ITBI municipal como prevalecente quando superior ao do negócio pactuado, nada resta ao município a não ser acatar os que ele mesmo fixou para essa exação.

As alíquotas de ITBI são fixadas conforme as leis municipais, conforme descreve a CF que não estabelece a fixação de limites por meio da norma federal

infraconstitucional, como era feita na Constituição de 1967. Nos termos do Código Tributário Nacional:

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

Em relação a este artigo, Cavalcante (2016) comenta que o art. 156 da Constituição Federal dispõe em seu §2º:

O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; II - compete ao Município da situação do bem.

A CF de 1988 não tratou de prever a possibilidade de edição de resolução do Senado Federal com o fim de regular as alíquotas do ITBI. De tal forma que esta parte do artigo resta não recepcionada pela atual Constituição.

30 anos após a promulgação da atual Constituição, pode-se constatar que os municípios não abusaram da liberdade que lhes foi outorgada pelo constituinte originário, no tocante à fixação das alíquotas do ITBI. Ao contrário, permanecem até tímidos na exação sobre as transmissões onerosas sobre imóveis. Certamente a proximidade do poder político municipal, aliado aos mecanismos de controle interno e externo, previstos na atual ordem constitucional, contribui para isso.

Em relação ao aspecto pessoal, no polo ativo está evidentemente o Município de situação o imóvel. O município é o responsável pela instituição, fiscalização e conseqüentemente pela exigência do tributo. Do lado passivo da dessa relação jurídico-tributária, encontram-se o sujeito (pessoa jurídica ou física) que fica submetido ao verbo *transmitir* daquela relação, naquele dado momento. É dado desta forma pelo disposto no artigo 42, CTN:

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

#### 4.4 FATO GERADOR

De acordo com a literatura doutrinária e jurisprudencial, existe muita controvérsia em relação ao fato que gera o ITBI, se acontece no ato da celebração do instrumento, ou seja, na escritura de compra e venda do imóvel, ou no ato do registro desse instrumento no Registro Imobiliário competente.

Conforme Amorim e Elias Filho (2013), refletindo sobre a imprecisão jurisprudencial e doutrinária, explicam que alguns municípios acabam exigindo o referido imposto por no momento do registro do título de transferência da propriedade imobiliária. A grande maioria das prefeituras acaba exigindo no ato da lavratura da escritura de compra e venda, obrigando o notário, sob pena de imposição de multa pecuniária, transcrever no corpo da escritura o documento de arrecadação prévia do imposto.

A solução deste debate acaba exigindo a interpretação de dois dispositivos do Código Tributário Nacional, a seguir transcritos, porém dentro da ordem jurídica global, mais precisamente à luz de princípios constitucionais tributários.

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

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

Segundo Amorim e Elias Filho (2013), os que defendem o pagamento do ITBI no ato da exteriorização documental da compra e venda acabam invocando a chamada interpretação econômica, com o apoio no art. 109 do CTN, a qual, vem possibilitar ao legislador ordinário de cada ente político a lhe conferir, aos institutos de direito privado, efeitos diferentes para fins tributários.

A partir desta análise, relevante seria analisar por meio da interpretação econômica, a real intenção das partes no momento da celebração do instrumento. Se o reflexo econômico do ato praticado se traduz em compra e venda, o ITBI poderá ser cobrado. Dentro desta linha de pensamento, por coerência, poderia se admitir que o compromisso de compra e venda quitado, ensejando também a

cobrança de imposto. Sendo este o compromisso quitado ou a escritura de compra e venda não registrada, acabam produzindo o mesmo efeito econômico, propiciando ao comprador a idêntica fruição do benefício econômico do bem (AMORIM; ELIAS FILHO, 2013).

Em posição jurisprudencial tem-se que o Superior Tribunal de Justiça entende que o ITBI somente é devido quando do registro do instrumento e transmissão no registro de imóveis competente.

IMPOSTO DE TRANSMISSÃO 'INTER VIVOS' - FATO GERADOR - NÃO INCIDÊNCIA SOBRE BENS OBJETO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS E DE DIREITOS A ELES RELATIVOS TEM COMO FATO GERADOR A TRANSMISSÃO DA PROPRIEDADE OU DO DOMÍNIO ÚTIL DE BENS IMÓVEIS E NÃO SIMPLES CELEBRAÇÃO DE CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA, AINDA QUE IRRETRATÁVEL OU IRREVOGÁVEL RECURSO PROVIDO.

(REsp 1066 / RJ; Relator(a) Ministro Garcia Vieira; Data da Publicação/ Fonte DJ 28.03.1994 p.6291)

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI - FATO GERADOR - ART. 35, II DO CTN E ART. 156, II DA CF/88 - CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA - NÃO INCIDÊNCIA.

1.O fato gerador do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI é a transmissão do domínio do bem imóvel, nos termos do art. 35, II do CTN e art. 156, II da CF/88.

2.Não incidência do ITBI em promessa de compra e venda, contrato preliminar que poderá ou não se concretizar em contrato definitivo, este sim ensejador da cobrança do aludido tributo - Precedentes do STF.

3.Recurso especial não conhecido.

(REsp 57641 / PE; Relator(a) Ministra Eliana Calmon; Data da Publicação/ Fonte DJ 22.05.2000 p.91)

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ITBI. FATO GERADOR. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. RESILIÇÃO CONTRATUAL. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. A jurisprudência do STJ assentou o entendimento de que o fato gerador do ITBI é o registro imobiliário da transmissão da propriedade do bem imóvel. Somente após o registro, incide a exação.

2.Não incide o ITBI sobre o registro imobiliário de escritura de resilição de promessa de compra e venda, contrato preliminar que poderá ou não se concretizar em contrato definitivo.

3.Agravo regimental desprovido.

(AgRg no Ag 448245 / DF; Relator(a) Ministro Luiz Fux; Data da Publicação/ Fonte DJ 09.12.2002 p. 309)

O Tribunal de Justiça de Minas Gerais, assim como o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, já declararam incidentalmente a inconstitucionalidade da Lei Municipal 8.147/2000, que exigiu o pagamento do ITBI antes da transferência do bem.

EMENTA: ITBI - Fato Gerador - Compromisso de compra e venda - Inexistência de comprovação - Não havendo prova da ocorrência de qualquer registro ou transcrição de transmissão e de registro ou inscrição de promessa de compra e venda de imóveis, não há de se falar em pagamento de ITBI, que é um imposto de natureza real, por ausência do fato gerador. Apelação Cível nº 1.0000.00.344306-6/000 - Comarca de Belo Horizonte - Apelante(s): Jd 1 V. Faz. Mun. Comarca Belo Horizonte, pela Fazenda Pública Município Belo Horizonte - Apelado(s): Lacerauto Ltda. - Relator: Exmo. Sr. Des. Hyparco Immesi. Data da publicação: 11/03/2004

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA DECLARATÓRIA. ITBI - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS POR ATO ONEROSO. MOMENTO DO FATO GERADOR. ALÍQUOTA APLICÁVEL. PROGRESSIVIDADE. LEI MUNICIPAL Nº 5.492/88. LEI MUNICIPAL Nº 8.147/00. PROMESSA DE COMPRA E VENDA - FATO GERADOR NÃO CARACTERIZADO - Promessa de compra e venda de imóvel, sem registro, não transfere a propriedade e não constitui fato gerador do ITBI (precedentes do STF e do STJ). Recurso improvido. Apelação Cível nº 1.0024.99.097702-7/001 - Comarca de Belo Horizonte - Apelante(s): Construtora Primacasa Ltda. - Apelado(a)(s): Município Belo Horizonte - Relator: Exmo. Sr. Des. José Francisco Bueno. Data da publicação: 17/12/2004.

PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR NÃO CONSUMADO. JUROS MORATÓRIOS. ILEGALIDADE DA COBRANÇA. Tributário. Imóvel adquirido através de escritura de promessa de compra e venda. Transação e re-ratificação do instrumento. Fato gerador do ITBI. Momento da transferência da propriedade. Descabimento dos juros moratórios. Sentença correta. Recurso improvido. Acontecendo a transmissão da propriedade de imóvel, mediante a transcrição do título translativo no registro imobiliário, legítima é a cobrança do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis, sendo que o fato gerador só restou configurado com o efetivo pagamento do preço ajustado e a quitação, que não se deram na data prevista na escritura de promessa de compra e venda, mas sim em data posterior, em decorrência de instrumento de re-ratificação celebrado. Deriva daí a ilegalidade da cobrança dos encargos moratórios, calculados a partir de data em que ainda não havia ocorrido o fato gerador. (TJRJ - 2004.001.09997 - Apelação Cível Des. Antonio Eduardo F. Duarte - Julgamento: 28/09/2004)

O STF, na mesma linha civilista, entende que a respectiva transferência da propriedade imobiliária somente ocorre com o ato de registro, e não com aperfeiçoamento do contrato entre as partes, momento em que se dá a ocorrência do fato gerador .

Colaciona-se a respeito da matéria os seguintes julgados, o primeiro da lavra do ministro Edson Fachin (2015), e o segundo do ministro Luiz Roberto Barroso (2016), demonstrando que tal entendimento segue firme na Suprema Corte.

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DEVIDO PROCESSO LEGAL. ITBI. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. 1. A jurisprudência do STF se consolidou no sentido de que suposta ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e dos limites da coisa julgada, quando a violação é debatida sob a ótica infraconstitucional, não apresenta repercussão geral. Precedente: RE-RG 748.371, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJe 1º.8.2013. 2. A transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro público, momento em que incide o Imposto Sobre Transferência de Bens Imóveis (ITBI), de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Logo, a promessa de compra e venda não representa fato gerador idôneo para propiciar o surgimento de obrigação tributária. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 807255 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Primeira Turma, julgado em 06/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-218 DIVULG 29-10-2015 PUBLIC 03-11-2015) RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 934.091 SÃO PAULO RELATOR: MIN. ROBERTO BARROSO RECTE.(S) : MUNICIPIO DE SAO PAULO  
ITBI – FATO GERADOR – CESSÃO DE DIREITOS SOBRE INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL – TRANSMISSÃO NÃO CONFIGURADA – TÍTULO MERAMENTE OBRIGACIONAL – EXAÇÃO INDEVIDA – SENTENÇA MANTIDA. - O fato gerador do ITBI é a transmissão efetiva da propriedade que, nos caso da propriedade imobiliária, somente se dá com o registro, seja do instrumento de compra e venda, seja de eventual instrumento de cessão de direitos sobre o bem imóvel. Obrigação que, até o registro, limita-se ao âmbito obrigacional, não se configurando a fattispecie do tributo. - Legislação tributária municipal não pode alterar conceitos trazidos pelo direito privado ao negócio feito pelas partes, exclusivamente para fins de ampliar a exação tributária (arts. 109 e 110 do CTN). Inclusão de negócio pessoal (obrigacional) como suficiente para o fato gerador de tributo vinculado ao negócio com efeito de transmissão da propriedade (real), pela legislação local, é inconstitucional e ilegal. - Lançamento indevido. Restituição de rigor.

Na esteira desse entendimento, o município de Marília procedeu a alteração do artigo 236, do Código Tributário Municipal (LC 158/97). Destarte, com redação da Lei Complementar nº 742, de 16 de dezembro de 2015, cujos efeitos passaram a



ocorrer a partir de 1º/01/2016, o mencionado artigo 236 determina que o ITBI somente “será pago até a data do fato translativo”.

Bauru, por sua vez, na forma dos arts. 11 a 13, da Lei nº 2.996/1989, continua considerando que o fato gerador ocorre no momento da instrumentalização da vontade das partes, exigindo o recolhimento do tributo até a data da escritura pública. No caso de formalização por outras formas que não a escritura pública (instrumento particular, auto de arrematação, da sentença homologatória de partilha de bens e nas demais transmissões realizadas por termo judicial ou decorrentes de sentença judicial), a lei bauruense prevê um prazo de 10 dias para pagamento do tributo. Em nenhum momento condiciona a exação ao ato de registro.

#### 4.5 CONTRIBUINTE

O ITBI acaba incidindo sobre a transmissão de bens ou direitos, e o contribuinte é qualquer uma das partes envolvidas.

Estão sujeitos a relação tributária o município, o contribuinte e o responsável. A pessoa jurídica de direito público neste caso, é o município onde se encontra o bem, sendo de sua competência a instituição do tributo, seguindo o que preconiza a Constituição Federal. Porém, a escritura de alienação do bem pode ser passada em município diverso daquele onde se encontra o bem (JOBIM, 2008).

Assim, tem-se no âmbito do ITBI, o Código Tributário que determina em seu artigo 42: “Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei”.

Ou seja, conforme explica Jobim (2008), os contribuintes são qualquer das partes envolvidas no negócio jurídico, tudo como esta disposta na lei municipal, que assim, podendo atribuir a obrigação de adimplemento do tributo aos que adquiram ou alienantes dos bens ou direitos. Será também atribuído aos cedentes ou cessionários nas cessões de direitos.

Nestes termos, caso a legislação municipal não o determine, tanto o transmitente quanto o adquirente são contribuintes pelo recolhimento do ITBI. E Marília, o art. 232 do Código Tributário Municipal, instituído pelo Lei Complementar 158/97, estabelece que “o imposto é devido pelo adquirente ou cessionário do bem imóvel”. Bauru, por sua vez, de acordo com o art. 5º, da Lei 2.996/89, considera como contribuinte do tributo em tela “os adquirentes dos bens ou direitos

transmitidos”; ou ainda “os cedentes, nas cessões de direitos decorrentes de compromisso de compra e venda”.

Os responsáveis são os oficiais dos registros de imóveis ou tabeliões, caso não exijam a prova do recolhimento do tributo devido, no momento da prática dos atos que lhes são próprios, como exemplo, na lavratura de escritura (JOBIM, 2008).

#### 4.6 ISENÇÃO

Em relação a isenção do imposto, Scarpi (2015) explica que tem sua fonte no art. 156 da CF. Referindo-se a legislação ordinária, o ITBI, é de competência dos municípios, tendo legislação própria para cada um deles.

Sendo assim, as entidades que se enquadram no art. 150 da CF, que podem comprovar que acabam atendendo o artigo 14 do CTN e as obrigações fixadas pela legislação municipal, ficam isentas do pagamento do imposto sempre que adquirem a propriedade e ou os direitos reais sobre imóvel a título oneroso, sendo a compra e venda, troca ou recebimento em pagamento de dívida (SCARPI, 2015).

Segundo Cabrera (2015), como exemplo deste episódio, acontece quando existe transmissão para incorporar ao patrimônio de pessoa jurídica em integralização do capital social e o próprio parágrafo único do art. 36, prevendo a hipótese de desincorporação, ou seja, quando o sócio acaba retirando o bem anteriormente integralizado, não incidindo também o imposto. Logo pode-se dizer que o ITBI não incide sobre a transmissão de bens para pessoa jurídica, quando estiver integralizando o capital social.

Em uma visão mais abrangente, qualquer lei que venha a prever a cobrança do ITBI quando existe a transmissão de bens imóveis para pessoa jurídica em pagamento de capital social, não foi recepcionada pelo texto Constitucional de 1988 ou se posterior a edição de 1988 é inconstitucional.

Nesta vertente, é o Código Tributário Nacional que em seus arts. 36, e 37 que preveem expressamente a não incidência do referido imposto:

Art. 36. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou

locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1<sup>o</sup> Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2<sup>o</sup> Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3<sup>o</sup> Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4<sup>o</sup> O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

Deduzindo após a leitura dos dispositivos legais descritos acima, tanto referente à Constituição Federal como também o Código Tributário Nacional, acabaram prevendo de forma expressiva, a não incidência do referido imposto, quando do momento da realização do capital social. Porém, o legislador acabou prevendo uma exceção, seja esta, devido o imposto de transmissão de bens imóveis caso a empresa tenha por atividade principal a venda, arrendamento mercantil de propriedade imobiliária, locação ou cessão de direitos relativos a sua aquisição.

## **5 A LEGALIDADE DA BASE DE CÁLCULO ADOTADA PARA O ITBI EM MARÍLIA E BAURU**

O ITBI foi passado aos municípios em 1988 por força da nova distribuição de competências tributárias inaugurada pela Constituição Federal, promulgada naquele ano, e vigente até hoje. Exceto por um pequeno intervalo de tempo, no começo dos anos 60, o ITBI, desde a primeira constituição republicana, em 1891, sempre foi um imposto de competência dos estados membros, fato que não pode passar despercebido em qualquer estudo direcionado a esse tributo, pois que provoca repercussões até hoje no tratamento dado e ele por parte dos municípios, em especial no que toca à sua base de cálculo, cerne do presente trabalho.

Portanto, na análise da legalidade da base de cálculo adotada pelos municípios de Bauru e Marília com referência aos respectivos ITBI's, precisamos entender o grau de liberdade concedido pelo ordenamento aos entes públicos na seara tributária. Para tanto, necessário primeiramente examinar os princípios regentes da administração pública, os quais, seja de maneira implícita ou explícita, constam de diversos diplomas legais, dos quais se destacam, primeiramente, a Constituição Federal de 1988, em especial o caput de seu art. 37.

Tais princípios encontram-se positivados também no plano infraconstitucional, na Lei 9.784/1999, a qual discorre sobre os processos administrativos no âmbito federal. Dispõe o art. 2º do citado diploma os seguintes princípios a serem observados pela administração pública: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

A CF/88, por seu turno, é mais restrita ao enumerar tais princípios, explicitando apenas no art. 37 a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, sendo este último acrescentado pela EC 19/1998. É de suma importância destacar que os princípios constitucionais ora citados são de observância obrigatória para todos os Poderes, quando estiverem no exercício de funções administrativas, e para todos os entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios), alcançando a administração direta e a indireta.

O Sistema Tributário, como atividade administrativa vinculada que é, informa-se não só pelos princípios regentes da administração pública, mas também pelos princípios gerais de direito tributário. Nestes termos, não podemos olvidar que

o artigos 107, do Código Tributário Nacional estabelece que “a legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste capítulo”.

O mencionado dispositivo refere-se ao Capítulo IV do códex denominado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”. Tal capítulo, por sua vez, encontra-se situado no Livro Segundo do CTN, e intitula-se “Normas Gerais de Direito Tributário. Logo em seguida, o artigo 108 determina que, em falta de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária “utilizará sucessivamente”, de acordo com a ordem ali estampada, a analogia; os princípios gerais de direito tributário; os princípios gerais de direito público; e por fim a equidade.

Ressalve-se ainda, que, no mesmo artigo, “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, (par. 1º), e o uso da equidade “não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido” (par. 2º).

Precisamos entender que a colocação dos princípios específicos do direito tributário à frente dos princípios gerais de direito não significam, em verdade, desprestígio destes em relação aos primeiros. Muito pelo contrário. O que ocorre, em verdade, é que os princípios do direito tributário representam um desdobramento dos princípios gerais de direito naquela seara específica, muitas vezes de forma até agravada, impondo-se, em algumas situações, expressamente, a aplicação literal das regras ali positivadas. Logo, não estamos diante da hipótese de afastamento da aplicação de um princípio geral em favor de outro princípio, específico à ordem tributária, como numa visão rasa e apressada possa aparecer. Nesse sentido, basta olharmos para o princípio geral da legalidade, constante do artigo 5º, inciso II, com aquele constante do artigo 150, inciso I, ambos da Carta Magna.

O reflexo do princípio da legalidade no direito tributário é marcante. Ele resulta de um amalgamado de restrições no plano constitucional, com fulcro no direito administrativo, combinadas com outras, específicas ao direito tributário.

Sobre o tema, relevante é a lição de José Afonso da Silva:

Na verdade, o regime de garantias constitucionais condiciona a atividade administrativa prescrevendo uma série de normas que procuram dar efetiva consistência ao princípio da legalidade, desde sua expressa e específica previsão no art. 37 em relação a toda e qualquer Administração Pública, direta e indireta, correlacionado aos princípios da impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência,

que o reforçam [...]. Comentário Contextual à Constituição, Malheiros, São Paulo, 2005, p. 85.

Prosseguindo com Silva (2005), a tributação, enquanto atividade estatal, está submissa não apenas ao princípio da legalidade, de forma genérica, o qual alcança todo e qualquer ato ou atividade administrativa. A tributação está subordinada a uma legalidade específica, erguida na forma de uma garantia constitucional voltada à proteção do contribuinte face ao Estado, em todos os seus níveis, resultando numa limitação ao seu poder de tributar o cidadão.

A esse legalidade específica, direcionada ao poder estatal de tributar, a doutrina, de forma uníssona, denomina de “princípio da legalidade estrita”. Em verdade tal princípio traduz a positivação de dois macro princípios ou supra princípios que norteiam o regime jurídico-administrativo e, por conseguinte, a toda a atividade estatal, quais sejam, o Princípio da Supremacia do Interesse Público e o Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público.

É imprescindível, antes de tudo, destacar que quando se fala em Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público, temos aqui interesse público em seu sentido amplo, abrangendo todo o patrimônio público e todos os direitos e interesses do povo em geral. Após este esclarecimento, faz-se oportuno frisar que deste princípio derivam todas as restrições especiais impostas à atividade administrativa. Elas existem pelo fato da Administração Pública não ser “dona” da coisa pública, e sim mera gestora de bens e interesses públicos. Isto significa dizer que esses bens e interesses públicos são indisponíveis à Administração Pública, bem como a seus agentes públicos, pertencendo, em verdade, à coletividade e ao povo.

A Legalidade Estrita, como dique erguido no intuito de conter a atividade fiscal para proteger o contribuinte enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária, encontra-se positivada na normativa constitucional-tributária vigente, em especial no Título IV, denominado “DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO”; CAPÍTULO I, DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL; SEÇÃO II, DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR. Nesta seção, a qual o nome é autoexplicativo, reproduzimos, por razões de clareza didática, o caput do artigo 150, e seus incisos I e III.

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

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

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Mas engana-se quem pensa trabalhar a legalidade estrita apenas no tocante à possibilidade do Estado exigir ou aumentar tributos. Ela igualmente se aplica na situação reversa, qual seja: na dispensa do contribuinte em pagar os tributos que deve, seja por que expediente for, sem a existência de lei formal autorizativa para isso. Nesse ponto, temos a legalidade estrita como desdobramento do Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público, o qual preconiza vedação para o administrador quanto à prática arbitrária de todo e qualquer ato que implique renúncia de direitos do Poder Público em favor do contribuinte, sem lei formal e expressa o autorizando.

Nesse sentido, em concretude do Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público aplicado à seara tributária, a CF determina, no mesmo artigo 150, mencionado acima, no seu parágrafo 6º, as seguintes vedações à Administração:

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

Temos então que o Estado está adstrito ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária, não podendo exigir, aumentar ou dispensar tributos sem expressa previsão legal. Ainda na investigação do tema, desçamos à legislação infraconstitucional.

Vejamos o que diz o CTN sobre dispensa de tributo:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Isso posto, o Estado está condicionado por toda uma normativa que desce da Constituição, passa pelo CTN, e se prolonga necessariamente até a legislação tributária municipal, a lhe determina um modo de agir em matéria tributária completamente vinculado, sem margem para discricionariedade, em especial no que toca à exação, à sua dispensa (grife-se), assim como à observância das obrigações tributárias acessórias por parte dos contribuintes. Destarte, as limitações ao poder estatal de tributar não estão direcionadas somente ao controle do fisco no tocante à instituição e cobrança de tributos. Tão importante quanto à estrita obediência do estado quanto aos ditames legais referentes à exação, está a observância da legalidade estrita no tocante à dispensa de tributação. É o reverso da medalha. O estado, no exercício da atividade fiscal está rigidamente obrigado a não avançar no patrimônio do contribuinte um centavo além do que a lei lhe autoriza. Mas por outro lado está igualmente obrigado, pelas mesmas regras, a não cobrar um centavo aquém do que tem direito.

No que toca especificamente ao ITBI, portanto, o Estado é obrigado a observar a regra matriz de incidência tributária (Carvalho, 2012). A regra matriz é uma concepção doutrinária formada por dois elementos: a hipótese e a consequência.

Tais elementos, por sua vez, desdobram-se em critérios. Os critérios relativos à hipótese são três, a saber: critério material (como); critério espacial (onde), e critério temporal (quando).

Por sua vez, os critérios formadores da consequência tributária previstos na regra matriz são dois: critério pessoal, relativo aos sujeitos ativo e passivo da relação jurídico tributária; e critério quantitativo, integrado pela base de cálculo e alíquota.

Nessa senda, ensina Ataliba (1998) que a norma tributária incide sob a condição de ocorrer concretamente um fato devidamente previsto na hipótese legal. Ocorrendo o fato descrito na norma, isso automaticamente atrai a sua aplicação, fazendo surgir a obrigação de pagar o respectivo tributo. Ocorreu a subsunção do fato (gerador) à hipótese de incidência, fazendo surgir a obrigação tributária. Destarte, temos configurado o que Ataliba (1998) chama de fato imponible.

A obrigação tributária tem como uma de suas consequências criar a obrigação do sujeito passivo pagar o respectivo tributo, cujo valor, no caso do ITBI, resulta da incidência de um percentual, a alíquota, sobre uma determinada base de cálculo, que no caso é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 38, CTN).



Para o que aqui nos interessa analisar, no que toca à base de cálculo do ITBI, ela deve necessariamente refletir, portanto, seu valor venal. A doutrina e a jurisprudência são pacíficas no sentido de identificar o significado de valor venal como sendo aquele obtido pelo bem ou direito transmitido, em condições normais de mercado.

Vale, neste ponto, retornamos ao parágrafo 6º, do artigo 150, da Constituição Federal, o qual exige lei específica para a redução de base de cálculo tributária, assim como ao inciso I, do mesmo artigo, que igualmente exige a existência de lei para cobrança ou aumento de tributo.

Desta forma, estamos diante de um arcabouço legal que, com referência ao ITBI, impõe ao estado que a determinação da base de cálculo do ITBI deve corresponder ao valor de mercado, em condições de normais de venda, dos bens e direitos transmitidos, sob pena de excesso de exação, em caso de cobrança a maior, ou dispensa ilegal de tributo, em casos que o valor venal seja inferior à realidade mercadológica.

Destarte, precisamos examinar a legalidade da conduta estatal quando conectamos essas condicionantes à questão da base cálculo do ITBI adotada em Marília e em Bauru, ponto central deste trabalho. Em outras palavras, precisamos analisar se a base de cálculo prevista nas legislações bauruense e mariliense se coadunam com os ditames constitucionais e legais, e em caso de resposta negativa, isto é, caso essa base de cálculo esteja em desacordo com os princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público, identificar as razões dessa desconformidade, assim como apontar as possíveis medidas a serem tomadas para corrigir isso.

A análise da legalidade da base de cálculo do ITBI em Marília e Bauru, ao nosso sentir, precisa necessariamente começar a partir da legislação anterior, a qual lhe serviu de inspiração, e foi posteriormente sucedida pelas leis municipais atuais, como poderemos constatar. Nestes termos, antes da Constituição Federal de 1988, o ITBI era um imposto de competência estadual. A Constituição de 1891 já determinava que era competência exclusiva dos estados decretar impostos sobre a transmissão da propriedade (art. 9º, item 4º). E essa foi a orientação de todas as constituições que se seguiram a de 1981, até o advento da Constituição de 1988, onde houve uma bipartição de competências em relação à transmissão de bens imóveis. Pela Lei Maior vigente, o imposto de transmissão por sucessão ou doação

continua tendo sua competência atribuída aos estados membros, na forma do seu art. 155, inciso I. Porém, as transmissões de imóveis realizadas por ato oneroso, como a compra e venda, a permuta, ou a dação em pagamento, por exemplo, passaram à esfera da competência dos municípios. Ou seja, os municípios receberam uma competência tributária que, até então, nunca havia lhes pertencido, exceto por um curto período, no começo dos anos 60, do século passado. E os estados, por sua vez, perderam parcialmente a competência relativa a um imposto que lhes era atribuída há quase um século, desde a Constituição de 1891.

Não estamos criticando a mudança de orientação praticada pelo constituinte originário da Carta de 88. Muito pelo contrário. Estamos apenas fazendo um registro que consideramos importante para deixar claro o quão recente é a atribuição municipal para a instituição deste tributo, pois, sem dúvida, como poderemos constatar a seguir, este fato repercute enormemente na forma como esse imposto foi trabalhado pelos municípios a partir da entrada em vigor da atual Constituição. E essa mesma forma de trabalhar o ITBI, em muitos casos, como é o exemplo de Marília, permanece até hoje sem alterações profundas.

Portanto, até 1988, o imposto de transmissão era de competência estadual. E a análise dos aspectos legais das legislações municipais que se seguiram a partir do novo marco constitucional é impossível de ser feita sem que antes examinemos o tratamento que a legislação tributária anterior dispensava a esse tributo.

Em 1965, por força da Emenda Constitucional nº 18, o sistema tributário experimenta um processo de sistematização pelo qual adquire as feições até hoje vigentes.

O Código Tributário Nacional, criado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, surge no bojo dessa reforma tributária e, ao mesmo tempo que institui normas gerais de direito tributário, forneceu os parâmetros legais para toda a legislação tributária que lhe foi posterior.

Destarte, na forma do ordenamento constitucional e infra legal vigente à época, a competência quanto às transmissões de bens imóveis, a qualquer título, pertencia aos estados membros. Nessa senda, no exercício de sua competência, é instituído no Estado de São Paulo, pela Lei nº 9.591, de 30 de dezembro de 1966, o imposto de transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos, logo em seguida regulada pelo Decreto n. 47.672, de 27 de janeiro de 1967.

Nestes termos, tais transmissões estavam assim elencadas na lei paulista em comento.

LEI Nº 9.591. Artigo 1.º - O imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos incide:

I - sobre a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - sobre a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia e as servidões;

III - sobre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos nos incisos anteriores.

Artigo 2.º - Estão compreendidos na incidência do imposto:

I - a sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória, nos termos da lei civil;

II - a doação;

III - a compra e venda;

IV - a dação em pagamento;

V - a permuta, inclusive nos casos em que a co-propriedade se tenha estabelecido pelo mesmo título aquisitivo ou em bens contíguos;

VI - a aquisição por usucapião;

VII - os mandatos em causa própria ou com poderes equivalentes para a transmissão de imóveis e respectivos estabelecimentos;

VIII - a arrematação, e adjudicação e a remissão;

IX - a cessão de direitos do arrematante ou adjudicatário, depois de assinado o auto de arrematação ou adjudicação;

X - o valor dos bens imóveis que, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, forem atribuídos a um dos cônjuges desquitados, ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão;

XI - a cessão de direitos decorrentes de compromisso de compra e venda;

XII - a cessão de direitos à sucessão aberta de imóveis situados no Estado;

XIII - a cessão de benfeitorias e construções em terreno comprometido à venda ou alheio, exceto a indenização de benfeitorias pelo proprietário do solo;

XIV - todos os demais atos translativos de imóveis por natureza ou acessão física e constitutivos de direitos reais sobre imóveis.

Artigo 3.º - Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no Artigo 1.º:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra;

III - aos mesmos alienantes, em decorrência de sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Bem se vê que o referido diploma legal tratava conjuntamente das transmissões gratuitas e onerosas, sem que tenha havido por parte do legislador

bandeirante uma preocupação maior quanto a essas últimas, em especial para uma determinação cuidadosa de sua base de cálculo.

Nestes termos, os artigos 13 e 14 da Lei 9.591/66/SP assim dispõem:

Artigo 13 - A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

Artigo 14 - O valor venal será previamente fixado pelas repartições fiscais do Estado, com base nos valores constantes de cadastro.

O Decreto n. 47.672/67, regulador da Lei 9.591/66/SP, no seu artigo 3º, § 2.º, prevê que:

Artigo 3.º - O imposto será recolhido de acordo com o preço ou valor constante da escritura, termos ou instrumento particular, observado o disposto nos parágrafos deste artigo.

[...]

§ 2.º - Para efeito de recolhimento do imposto, o valor do imóvel não poderá ser inferior ao que servir de base ao lançamento dos impostos sobre a propriedade predial, territorial, urbana ou rural no último exercício em que tais impostos tenham sido efetivamente lançados, conforme o caso.

Portanto, no que toca à base cálculo do ITBI no Estado de São Paulo, ao tempo em que a competência desse imposto era estadual, a Lei 9.591/66/SP estabelecia ser ela o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, e que este será objeto de fixação prévia pelas repartições fiscais, as quais se basearão em “valores constantes de cadastro”, (art. 14). Por seu turno, o Decreto n. 47.672/67, fixava parâmetros mais precisos, prevendo o recolhimento do ITBI terá como base o valor mencionado na escritura (art. 3º), termo ou instrumento particular, estabelecendo como piso para o imóvel objeto do negócio aquele que serviu de base para o “lançamento dos impostos sobre a propriedade predial, territorial, urbana ou rural no último exercício” (art. 3º, § 2.º).

Temos aí a raiz legislativa de toda a discrepância existente entre o valor da base de cálculo do ITBI e aquele pelo qual o imóvel foi efetivamente transmitido pelas partes no negócio celebrado. O cadastro mencionado no art. 14, da Lei 9.591/66/SP nunca passou de uma ficção legislativa, por razões óbvias. Na década de 60, o Estado de São Paulo contava com 503 municípios. Nos anos 70, 80 e 90 esse número aumentaria para 571, permanecendo inalterado nos anos 80, subindo para 572 em 90. Atualmente o Estado de São Paulo é formado por 645 municípios,

segundo

o

IBGE

[https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/20/aeb\\_2016.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/20/aeb_2016.pdf).

Outro dado a ser considerado é a extensão territorial de São Paulo, que possui 248.209 Km<sup>2</sup>. Para termos uma idéia da grandeza que isso significa, trata-se de uma área semelhante a do Reino Unido, com 244.820 km<sup>2</sup> [https://pt.wikipedia.org/wiki/Reino\\_Unido](https://pt.wikipedia.org/wiki/Reino_Unido), ou a Romênia, com 238.391 km<sup>2</sup> <https://pt.wikipedia.org/wiki/Rom%C3%AAnia>. Tais comparações demonstram que, no caso de São Paulo, mas não apenas em relação ao estado bandeirante, está-se falando de um estado com dimensões comparáveis a de vários países, porém com recursos orçamentários muito mais limitados, em razão do repasse de receita tributária em favor da União. E tal transferência não ocorreria caso São Paulo fosse um estado independente.

Portando, a magnitude da extensão física, o que corresponde ao aspecto espacial do ITBI, aliada a uma disponibilidade limitada de recursos financeiros, representaram um obstáculo intransponível para uma aferição da adequada do valor de mercado dos imóveis e direitos transmitidos e estruturação de um cadastro estadual para esse fim.

Não por acaso, de modo a não depender somente dos valores declarados pelas partes nas escrituras e contratos, foi editado o Decreto n. 47.672/67. Mas esse diploma buscou no valor dos impostos sobre a propriedade predial, territorial, urbana ou rural essa referência. Ou seja, foi apoiar-se num tributo de competência municipal, confirmando a inexecutabilidade de fixação desse valor pela autoridade tributária estadual.

Mas essa medida não logrou resolver o problema de estabelecer um parâmetro para a base de cálculo do ITBI que fosse definitiva. IPTU e ITBI tem em comum o fato de serem classificados como impostos reais. Como é sabido uma das distinções possíveis de serem feitas em relação aos impostos é aquela que os classifica como sendo reais ou pessoais.

Segundo Zelmo Denari:

O imposto pessoal é instituído levando em conta a situação pessoal do contribuinte, além da matéria tributável. O exemplo mais típico é o do IR. De índole subjetiva, leva em consideração os dados pessoais do contribuinte, para atingi-lo mais ou menos intensamente, de acordo com a capacidade contributiva. O imposto real, por sua vez, é

instituído levando em conta a matéria tributável, sem consideração à condição pessoal do contribuinte. De índole objetiva, abstrai a capacidade contributiva do contribuinte. Como exemplos temos o imposto territorial, rural e o imposto predial (DENARI, 2008, p. 83).

Portanto, o IPTU era, e ainda é, um imposto de competência municipal destinado a tributar a propriedade. Mas a propriedade tributada pelo IPTU é estática. Uma pessoa pode ser proprietária de um imóvel de alto valor e não possuir renda sequer para conservá-lo nem para pagar o próprio IPTU.

Poderíamos afirmar que o IPTU sem dúvida alguma é um imposto sobre a propriedade puro, que, de fato, não leva em consideração as características pessoais do proprietário?

Hoje não é mais pacífico esse entendimento. Uma vez que desde a Emenda Constitucional 29/2000, passou a ser admitida para esse imposto a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas, ou seja, aquelas que aumentam na medida que em aumentam também a base de cálculo do tributo. Em outros termos, a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas para situações fáticas, como a de ser proprietário de um determinado imóvel, de certa forma contempla alguma subjetividade no bojo de um imposto real, na medida em que se pressupõe haver maior capacidade contributiva do proprietário quanto maior for o valor do seu imóvel.

Feito esse parêntese, mesmo com a possibilidade de adoção de alíquotas progressivas, isso não desnatura a característica básica do IPTU de ser uma tributação incidente sobre a situação fática e estática do contribuinte ser proprietário de determinado imóvel.

De outra sorte, no ITBI, embora este seja também considerado um imposto real, ainda dentro da classificação na qual se desprezam as características subjetivas do contribuinte, a situação fática considerada não é a propriedade, mas sim uma transmissão. Quando muito, para pegarmos uma expressão do professor e magistrado Vicente Amadei, em artigo sobre títulos de crédito (Introdução ao direito notarial e registral. Porto Alegre: IRIB: Fabris, 2004), o que o ITBI tributa seria uma “propriedade dinâmica”, que troca de mãos mediante o pagamento do preço. E é esse preço que deve ser a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota prevista em lei, resultando no valor do imposto a ser pago.

Portanto, salvante o fato de ambos serem considerados impostos reais, o ITBI tem características completamente distintas do IPTU. Sua hipótese de

incidência exige a ocorrência de um negócio jurídico de transmissão imobiliária, onde há pagamento do preço estabelecido por uma medida entre oferta e demanda, em condições de livre mercado. Por seu turno a hipótese de incidência do IPTU não envolve nenhum negócio jurídico, mas sim prevê tão somente uma situação jurídica estática, qual seja, a propriedade predial ou territorial urbana, na qual sequer se considera se ela foi adquirida a título gratuito ou oneroso.

A saída do ITBI da competência estadual, estabelecida pela Constituição de 1988, foi sem dúvida um divisor de águas na história desse tributo. Sua passagem para competência municipal passou a permitir uma avaliação mais próxima por parte das prefeituras dos aspectos legais ligados a essa exação, em especial os relacionados à alíquota e à base de cálculo.

É cediço que competência tributária significa uma possibilidade conferida exclusivamente pela Constituição Federal em favor da União, Estados, Distrito Federal e Municípios para que estes possam instituir, por lei própria, determinados tributos que lhe foram atribuídos.

Desta feita, ao transferir para a órbita municipal a competência relativa ao ITBI, isto não significa que a partir de 08 de outubro de 1988 os municípios já estariam autorizados a tributar as transmissões onerosas dos bens imóveis e de outros direitos reais ligados a eles, exceto os de garantia, como prevê ao art. 156, II, da CF/88. Com efeito, em concretude do princípio da legalidade, o art. 150, I, estabelece vedação expressa quanto à exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte. Destarte, foi previsto um período de transição, regulado pelo o artigo 34, das ADTC, permanecendo em vigor o sistema tributário da Constituição de 1967, com a redação da Emenda nº 1, de 1969, e posteriores. O novel sistema tributário nacional, promulgado pela CF/88, pela norma de transição prevista no art. 34, da ADTC, portanto, somente veio a entrar e vigor a partir do primeiro dia útil de março de 1989. Até lá, o ITBI continuou sendo de competência estadual, de modo a gerar tempo hábil para que os municípios pudessem, por legislação própria, instituir o imposto cuja competência acabara de lhes ser transferida pela recém-promulgada Constituição Cidadã.

O parágrafo 6º, do art. 34, das ADTC criou, ainda, outra regra de transição específica para tais situações, excepcionando o Princípio da Anterioridade, constante do art. 155, III, b, do novo texto constitucional. Nestes termos, foi aberta

uma autorização, vigente até o final de 1989, permitindo a cobrança do novo ITBI municipal no mesmo exercício da sua lei instituidora ou majoradora, “trinta dias após a publicação da lei que os tenha instituído ou aumentado”.

Na esteira dos comandos constitucionais acima citados, os municípios paulistas de Marília e Bauru aprovaram, ainda em 1988, leis instituindo o ITBI nos seus respectivos ordenamentos tributários. É o que passamos a analisar, a seguir.

## 5.1 O ITBI EM BAURU

O ITBI foi instituído no município de Bauru por meio da Lei 2948/88.

Seu artigo 1º assim estabelecia:

Lei 2948/88, art. 1º: Fica criado no Município 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 direito à sua aquisição.

Contendo apenas seis artigos, essa lei estabelecia hipóteses de isenção (2º), alíquotas (3º), guias para recolhimento (5º) e entrada em vigor, com remissão ao parágrafo 6º, do art. 34, das ADTC.

No seu artigo 2º, a lei municipal bauruense expressamente incorpora ao seu ordenamento tributário a Lei 9591/66/SP, que regulava as transmissões imobiliárias inter vivos ao tempo que a competência desse tributo era estadual. Assim, o sujeito passivo, a alíquota e, em especial, a base de cálculo do imposto adotadas permaneceram os mesmos que vinham sendo aplicados na legislação estadual anterior. Quanto à base de cálculo, não custa recordar que o Decreto n. 47.672/67, regulamentador da Lei n. 9591/66/SP, estabelecia que o valor adotado para cálculo do imposto fosse o constante da escritura, termo ou contrato, (art.3º, caput), mas não poderia “ser inferior ao que servir de base ao lançamento dos impostos sobre a propriedade predial, territorial, urbana ou rural no último exercício em que tais impostos tenham sido efetivamente lançados, conforme o caso” (art. 3º, p. 2º).

Desta forma, a primeira legislação do município de Bauru, inaugurando o exercício da novel competência municipal para o ITBI, em nada inovou ao que já previa a legislação estadual que vigia desde 1966, mantendo como base de cálculo o valor declarado pelas partes no negócio, ou o constante do cadastro fiscal de



Bauru para efeitos de cobrança do IPTU, com todas as incompatibilidades e diferenças existentes entre um imposto e outro já apontadas anteriormente.

Um ano depois, entra em vigor a Lei 2.996, aprovada em 27 de janeiro de 1989, revogando a Lei 2948/88. Andou bem nesse aspecto a administração bauruense, uma vez que a lei revogada adotava, no que coubesse, a lei estadual Lei 9591/66, como acima mencionado, a qual, por sua vez, regulava simultaneamente as transmissões gratuitas e onerosas, por causas mortis ou por ato inter vivos, ocorridas em todo território bandeirante. Já a legislação municipal tratava especificamente das transmissões onerosas inter vivos realizadas somente nos limites do Município de Bauru.

O artigo 6º, da Lei 2996/89 estabelece que a base de cálculo do ITBI será o valor venal dos bens e direitos transmitidos.

Logo em seguida, no seu artigo 7º, a Lei 2996/89 prevê que o valor a ser utilizado para recolhimento do imposto será o constante da escritura, ou instrumento particular de transmissão ou cessão. Por seu turno, o parágrafo primeiro estabelece um piso para a base de cálculo, sendo este uma vez e meia o valor venal adotado como base de cálculo para o IPTU, naquele exercício.

Quanto às alíquotas, a lei municipal em comento, no seu artigo 10º, estabelecia que fosse de 2,25% para situações ordinárias, fixando outras menores, para situações específicas, que iam de 2% até 0,25%, conforme o caso. Percebe-se neste ponto um começo de afastamento da legislação municipal, produzida no exercício da nova competência tributária criada pela Constituição de 1988, em relação ao regramento estadual anterior, criado ao abrigo da ainda vigente Constituição de 1946, e da Emenda Constitucional n. 18/1965, o qual previa que o imposto seria arrecadado de acordo com a alíquota máxima que for fixada em Resolução do Senado Federal, sem diferenciar a qual tipo de transmissão se referia. As alíquotas das transmissões onerosas inter vivos, no que toca a imóveis, passou a ser, portanto, as estabelecidas no diploma municipal de 1989.

Outro aspecto inovador da legislação bauruense foi perceber o descompasso existente entre o valor da base de cálculo do IPTU e valor pelo qual os imóveis são efetivamente negociados no mercado. Nessa senda, o valor constante das plantas fiscais relativos ao IPTU continuou servindo para o estabelecimento da base de cálculo do ITBI. Mas com uma importante novidade. Esses valores sofreriam uma majoração de 50%, como mencionado acima.

Não obstante, em 1992, a Lei n. 3520, no seu art. 12, veio a introduzir uma alteração, retrocedendo, no tocante à base de cálculo do ITBI em Nauru, à regra anteriormente adotada pelo Decreto n. 47.672/67, regulamentador da vetusta Lei n. 9591/66/SP.

Transcrevemos o dispositivo para maior clareza.

Artigo 12 - O parágrafo 1º do artigo 7º da Lei n. 2996, de 27 de janeiro de 1989, passa a ter a seguinte redação:

Art. 12, Lei 3250/92 - Em nenhuma hipótese esse valor (o valor da escritura ou instrumento particular de transmissão ou cessão, art.7º, caput) poderá ser inferior a uma vez o valor venal do imóvel objeto da transação, no exercício, para base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, atualizado monetariamente, de acordo com a variação dos índices oficiais, correspondente ao período de 1o de janeiro à data em que for lavrada a escritura particular.

Nestes termos, a Lei 3520/92 estabeleceu como piso para a base de cálculo para o ITBI o mesmo valor utilizado para o IPTU, tomando-se por referência o valor o adotado em 1º de janeiro para o respectivo exercício. Porém, como estabelece o dispositivo supra citado, o piso da base de cálculo do ITBI deixou de ser uma vez e meia à adotado pelo IPTU, como constava da parágrafo 1º, art, 7º, da Lei 2996/89, passando a ser aquele adotado para o IPTU, em 1º de janeiro do ano de lavratura do instrumento particular. O dispositivo, entretanto, foi omissivo em relação às formalizações por escritura pública, embora o caput do art. 7º não tenha sido alterado pela nova legislação.

Em 1o de setembro de 2005, com autorização no disposto no art. 212, do CTN, o executivo municipal bauruense edita o Decreto n. 10.084, com o fim de consolidar e regulamentar a legislação tributária de Bauru num único diploma legal, de modo a facilitar a sua pesquisa e compreensão.

Nos termos do Decreto n. 10.084/05, fica estabelecido, quanto ao valor do ITBI e sua base de cálculo, o seguinte:

Art. 423. O valor do imposto é o produto da base de cálculo pela alíquota.

Art. 424. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

§ 1º. Entende-se por valor venal o valor corrente de mercado do bem ou direito.

§ 4º. O valor venal de mercado será apurado pela Administração Tributária com base no banco de dados por ela mantido ou de acordo

com o valor declarado no instrumento de transmissão, se este for maior ou na falta daquele.

Art. 425. Em nenhuma hipótese o valor da base de cálculo poderá ser inferior ao valor venal do imóvel, utilizado no exercício para base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

Portanto, por decreto, o fisco municipal de Bauru deixou claro alguns pontos fundamentais sobre o valor venal no que se refere ao valor venal relacionado ao ITBI:

- 1- Valor venal é o corrente de mercado;
- 2- O valor de mercado não é o utilizado para base de cálculo do IPTU;
- 3- O valor de mercado é aquele apurado pela Administração Tributária com base num banco de dados mantido por ela mesma, ou tomará por base o valor estampado no instrumento de transmissão, seja ele qual for (público ou particular), prevalecendo o maior, ou este último (do instrumento de transmissão), não existindo o primeiro (o do banco de dados);
- 4- O valor venal utilizado para base de cálculo do IPTU somente será utilizado quando for maior que o do banco de dados da Administração Tributária ou o declarado pela partes nos instrumento de transmissão.

Em outras palavras, podemos concluir, quanto ao valor venal no que toca à sua utilização como base de cálculo do ITBI, o seguinte:

- 1- O valor venal do IPTU sempre funcionará como um piso mínimo para cálculo do ITBI, e não como valor venal de referência ordinário, pois que estes serão o banco de dado mantido pela Administração Tributária;
- 2- Na prática o que o Decreto 10.084/2005 fez foi dizer que o valor venal a ser utilizado para formar a base de cálculo do ITBI em Bauru será sempre o maior valor dentre o previsto no banco de dados da Administração Tributários, o constante no instrumento de transmissão apresentado ou o utilizado no IPTU do último exercício.

As duas assertivas acima estão corretas.

As mudanças não pararam por aí. Com o advento da Lei 5326, de 28 de dezembro de 2005, outras ocorreram. Por esta lei, como reza o seu Art.1º, foi aprovada uma nova Planta de Valores Imobiliários para o Município de Bauru, assim com também uma Tabela de Edificações, para efeito de apuração do valor venal dos imóveis sujeitos ao Imposto Predial e Territorial Urbano. Ficou estabelecido que o

valor venal dos terrenos seja aquele resultante da área multiplicada pelo valor unitário do metro quadrado, devendo serem levados em conta, ainda fatores de desvalorização ou correção (art. 2º e 4º).

O valor unitário do metro quadrado do terreno será o estabelecido na Planta Genérica de Valores, constante de dos Anexos I e II da lei (arts. 1º e 5º).

Portanto, mais uma vez o município de Bauru legislava sobre a base de cálculo do ITBI, uma vez que esta adota como piso o valor venal referente ao IPTU, quando este for superior àquela encontrada nos bancos de dados mantidos pela Administração Tributária, ou ao valor declarado pelas partes no instrumento de transmissão. Na esteira do princípio da legalidade, a Lei 5326/2005 veicula um aumento real nos valores constantes das plantas fiscais adotadas como referência para o IPTU e, igualmente, para o ITBI, quando for o caso.

Em 10 de abril de 2009, mais uma vez pela via de decreto, foi editado o Decreto nº 10.645, intitulado Nova Consolidação da Legislação Tributária do Município de Bauru, a qual, no seu artigo 1º, assim dispõe: “Este Decreto consolida e regulamenta a legislação tributária do Município de Bauru”.

Para o que ora nos interessa, colacionamos do Decreto n. 10.645/2008, os seguintes dispositivos:

Art. 489 O valor do imposto é o produto da base de cálculo pela alíquota (art. 423 do Decreto nº 10.084/2005).

Art. 490. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos (art. 6º da Lei nº 2.996/1989).

§ 1º. Entende-se por valor venal o valor corrente de mercado do bem ou direito (§ 1º do art. 6º da Lei nº 2.996/1989 revogado pela Lei nº 5.326/2005. Regra, entretanto, mantida por este Decreto com fulcro em pacífico entendimento doutrinário e jurisprudencial).

§ 2º. Não serão abatidas do valor venal quaisquer dívidas que onerem o imóvel transmitido (art. 6º, § 2º, da Lei nº 2.996/1989).

§ 3º. Nas cessões de direitos à aquisição, o valor ainda não pago pelo cedente será deduzido da base de cálculo do imposto (art. 6º, § 3º, da Lei nº 2.996/1989).

§ 4º. O valor venal de mercado será apurado pela Administração Tributária com base no banco de dados por ela mantido ou de acordo com o valor declarado no instrumento de transmissão, se este for maior ou na falta daquele (art. 424, § 4º, do Decreto nº 10.084/2005).

Art. 491. Em nenhuma hipótese o valor da base de cálculo poderá ser inferior ao valor venal do imóvel, utilizado no exercício para base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 7º da Lei nº 2.996/1989).

Portanto, a Nova Consolidação da Legislação Tributária do Município de Bauru não trouxe novidades ao regulado pelo Decreto nº 10.084/2005, ficando mantidos os seguintes pontos:

- 1- A equação para estabelecimento do valor do ITBI continua sendo a multiplicação da base de cálculo pela alíquota;
- 2- A base de cálculo é formada por um único elemento, a saber: o valor venal do bem ou direito transmitido;
- 3- Valor venal é o valor atual de mercado desse bem ou direito;
- 4- Apura-se o valor venal com base em um banco de dados mantido pela Administração Tributária, ou ainda pelo valor declarado no instrumento de transmissão, quando superior ao constante do mencionado banco de dados;
- 5- O valor venal do imóvel, utilizado no exercício para base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana sempre funcionará como piso para a base de cálculo do ITBI.

Em 2009, a Lei n. 5754 volta a tratar de ITBI e IPTU. Dessa vez apenas concedendo isenções para a construção de imóveis inseridos em Programas Habitacionais dos Governos Federal, Estadual e Municipal.

Nada obstante, em 2013 por meio da Lei n. 6485, o Município de Bauru promove nova alteração nos valores adotados como base de cálculo do IPTU e, subsidiariamente do ITBI, constantes das respectivas plantas fiscais. E em 2015, a Lei 6754, inclui novos loteamentos na planta genérica de valores da Lei 6485/2013.

Em síntese, este o regramento vigente do ITBI de Bauru.

Na análise da legalidade do regramento bauruense adotado, dois pontos merecem destaque.

O primeiro deles refere-se a adoção de valor venal para o ITBI diverso do adotado como base de cálculo para o IPTU. O segundo ponto refere-se à forma em que tal adoção poderia ocorrer: se apenas por lei em sentido estrito, ou por norma infra legal, qual seja, decreto ou mesmo uma portaria.

Quanto ao primeiro ponto, nesse particular, a doutrina de Kiyoshi Harada é incisiva quanto à sua impossibilidade:

[...] a legislação do IPTU dispõe de critério objetivo para apuração valor venal, bem como de mecanismo para manter atualizado esse valor apurado em 1º de janeiro de cada exercício. Nada justifica

apuração de outro valor venal para o mesmo imóvel, só se para o efeito de ITBI. Direito Tributário Municipal. 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2004. Páginas 94/96.

A jurisprudência de São Paulo não é firme. Há câmaras que compartilham o entendimento pela impossibilidade adoção de bases de cálculo distintas refletindo valores venais diversos para o mesmo bem. Nestes termos, ilustrativo reproduzir pequeno trecho de acórdão de 2009, exarado pela 18ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP).

[...] “é ilegal a instituição de um valor venal como base de cálculo para o ITBI distinto daquele utilizado para o IPTU, uma vez que constitui afronta aos princípios da segurança jurídica e da legalidade estrita” (TJSP, 18ª Câmara de Direito Público, Ap. n.773.375-5/1-00, rel. Des. Carlos Giarusso Santos, j. 21.05.2009).

Em acórdão recente, de 2017, a 15ª Câmara de Direito Público assim se manifestou, quanto a adoção pelo município de são de valores venais diversos quanto à IPU e ITBI, entendo que a prática significa majoração de tributária em afronta ao princípio da segurança jurídica e da legalidade estrita.

Verbis:

#### APELAÇÃO CÍVEL E REEXAME NECESSÁRIO

Mandado de segurança - ITBI Município de São Paulo Cabimento do recolhimento do imposto com base no valor da transação ou do valor venal do bem Impossibilidade de aplicação da Lei nº 11.154/91 com redação dada pela Lei nº 14.256/2006 e Decreto Municipal 51.627/2010 - Base de Cálculo apurada segundo coleta de amostras de transações e ofertas de venda de imóveis pelo Poder Executivo - Majoração de tributo sem exame do Poder Legislativo - Violação do princípio da legalidade em matéria tributária consagrado no artigo 150, inciso I da Constituição Federal e 97, inciso IV do Código Tributário Nacional Sentença mantida - Recursos oficial e voluntário do Município não providos” (AC 1038091-27.2016.8.26.0053, Rel. Des. Raul de Felice, 15ª Câmara de Direito Público , j. 18.5.2017). .

Em decisão de junho de 2016, a 5ª Turma da Fazenda Pública do Colégio Recursal Central da Capital, debruçando-se sobre o tema, examinou diversas questões. Entendeu que o valor venal do IPTU não vincula necessariamente na sua adoção, pela municipalidade, como base de cálculo para o ITBI, devendo ser

adotado o valor de venda do bem, “ou seja, o valor de mercado”. Afirma o acórdão não existir “qualquer dispositivo legal determinando tal correlação” entre o valor venal do IPTU e do ITBI, sendo que “o valor utilizado como base de cálculo do IPTU é estimado, visando representar o valor de venda, o que muitas vezes não ocorre em razão da dinâmica do mercado”. E que esse “valor estimado” reveste-se de “presunção relativa”, comportando alterações. Não obstante, ao definir por lei os valores venais para o IPTU, a municipalidade vincula-se em adotá-lo para o ITBI, tanto que normalmente o adota como parâmetro, em cotejo com o declarado pelas partes no instrumento de transmissão, optando pelo maior entre os dois.

O acórdão avança na análise da formação dos valores venais do IPTU, o qual se apoia numa planta genérica de valores, que somente pode ser alterada por lei, como determina o art. 97 e incisos, do CTN. Na mesma linha, o artigo 150, I, da Constituição Federal.

Nestes termos, o valor venal do ITBI, embora possa ser diverso do usado para o IPTU, exige igualmente lei para sua alteração, não comportando fixação por decreto ou portaria, o que geraria “incerteza e insegurança jurídica”. O que se admite, segundo o acórdão, é a instauração de processo administrativo para revisão do valor, no caso concreto, na forma do artigo 148, do CTN, com observância de contraditório e ampla defesa. Incabível, portanto, o arbitramento unilateral e genérico pela municipalidade.

Com o mesmo entendimento, o Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0056693-19.2014.8.26.0000, entendeu inconstitucionais os artigos 7º-A, 7º-B e 12, da Lei nº 11.154/91, acrescidos pela Lei municipal nº 14.256/2006, do município de São Paulo, não sendo possível a atribuição unilateral da base de cálculo pelo fisco municipal, sem observância dos ditames do art. 148, do CTN. Não examinou, contudo a metodologia utilizada para fixação do valor venal do imóvel, ou seja, se reflete ou não o valor de mercado.

Esposando entendimento divergente, com apoio em precedentes do STJ, e admitindo a possibilidade de desvinculação das bases de cálculo entre IPTU e ITBI, assim decidiu a 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, na Apelação nº 1017735-45.2015.8.26.0053, cujo relator foi o desembargador Eutálio Porto.

[...] Mas a ação improcede, na medida em que a base de cálculo do ITBI e do IPTU não se confundem sendo, por isso, inclusive, tratadas

em artigos distintos, posto que, enquanto o art. 33 do CTN define que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, o art. 38 do mesmo diploma legal diz que a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Nessa esteira, pode o Município indicar valores diferentes para um e outro tributo [...].

Entendendo igualmente pela possibilidade de dissociação dos valores venais de ITBI e IPTU, manifestou-se a 12ª Câmara Extraordinária de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, no julgamento da Apelação nº1036268-63.2015.8.26.0114, da Comarca de Campinas, em 2017, justificando tal posicionamento na ausência de identidade entre as bases e cálculo dos dois impostos.

[...] Com efeito, as bases de cálculo do ITBI e do IPTU não se confundem sendo, por isso, inclusive, tratadas em artigos distintos, posto que, enquanto o art. 33 do CTN define que a base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel, o art. 38 do mesmo diploma legal diz que a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Por isso, é facultado ao Município indicar valores diferentes para um e outro tributo [...].Des. Relator RODRIGUES DE AGUIAR

O STJ tem manifestado entendimento de que é possível a adoção de bases de cálculo distintas para IPTU e ITBI, em consonância com a manifestação do Órgão especial do TJSP. Na forma da jurisprudência desse tribunal:

[...] "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" (STJ, AgRg no AREsp 839.173/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 22/03/2016).

Passando ao exame do segundo ponto controvertido na legislação de Bauru, ou seja, a possibilidade de, por via infralegal - no caso específico o Decreto 10465/2008, que veiculou o Código Tributário Municipal -, estabelecer a base de cálculo para o ITBI local, entendendo pela impossibilidade, por ferir o princípio da legalidade tributária, colacionamos a seguinte manifestação do Órgão Especial do Tribunal de Justiça de São Paulo.



“ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - Município de São Paulo. Decreto Municipal 46.228/205 - 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”. (Rel. Des. Renê Ricupero, julgado em 16/06/2010).

Veja-se que a via adotada por Bauru, assim como por diversos outros municípios, de dissociar os valores venais que formam a base de cálculo de ITBI e IPTU comporta análise complexa. Esta abrange a recepção da possibilidade genérica de ocorrer tal desmembramento. Em ocorrendo, se deve ou não comportar situação específica, atraindo o arbitramento, conforme previsto no art. 148, do CTN, do contrário, configuraria situação de arbitramento unilateral, afrontando a segurança jurídica, mesmo respeitando o princípio da reserva legal. E mais, se seria possível estabelecer por via de decreto ou portaria, valores de referência para o ITBI, ao argumento que o valor venal deve refletir o corrente de mercado. Em caso negativo, estaríamos diante de uma inconstitucionalidade, com arrimo no art. 150, I, da Constituição Federal.

Antes de tentarmos chegar a uma conclusão sobre essas e outras questões, analisemos a legislação de Marília quanto ao tema.

## 5.2 ITBI EM MARÍLIA

Tal como se deu em Bauru, o Município de Marília logo exerceu a recém-conquistada competência tributária outorgada pela Carta Cidadã, instituindo o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, por ato oneroso e inter vivos, em 20 de dezembro de 1988, por meio da Lei 3.382, regulada a partir de 22 de fevereiro de 1989 pelo Decreto 5.668.

Curioso que a Lei 3.382/88 não era uma lei específica do ITBI. Ela instituía também outro imposto, sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos

(IVVC), previsto no texto original da Constituição Federal, no artigo Art.156, III. O mesmo veio posteriormente a ser extinto pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993.

O Capítulo I, da lei 3.382/88, tratava, portanto, do extinto IVVC. Somente no Capítulo II, a partir do artigo 18, começava a tratar do ITBI.

A base de cálculo é regulada pelo caput do art. 24, o qual estabelece ser ela “o valor pactuado no negócio jurídico ou o valor atribuído ao imóvel ou direito transmitido, periodicamente atualizado pelo órgão fazendário do Município, se este for de valor superior”.

No parágrafo 8º, do mesmo artigo, vinha previsto que, quando a fixação do valor venal do bem ou direito transmitido basear-se no valor da terra nua estabelecido pelo órgão federal competente, caberá à Fazenda Municipal proceder a respectiva atualização monetária.

O Decreto 5.668/89, por sua vez, regula a base de cálculo no seu artigo 7º, nele constando que “a base de cálculo é o valor pactuado no negócio jurídico ou o valor venal atribuído ao imóvel ou direito transmitido, se este for superior”.

O parágrafo 1º complementa o caput do artigo 7º, estabelecendo o entendimento legal para o valor venal do ITBI em Marília, como sendo este “o constante do Cadastro Imobiliário referente ao exercício em que será recolhido o imposto”.

Em 1989, duas leis produziram alterações no que se refere à base de cálculo do ITBI, em Marília.

A primeira delas foi a Lei 3.394, de 27 de janeiro de 1989, surgida antes mesmo do Decreto 5668, de 28 de fevereiro daquele ano. Esta lei, no seu artigo 2º, alterou o parágrafo 8º, do artigo 24, da Lei 3382/88, que tratava do valor venal da terra-nua relativa a imóveis rurais. Este valor, pela redação da Lei 3394/89 passou a ser fixado pelo executivo municipal, mediante decreto, prevalecendo o maior dentre este e o pactuado entre as partes no negócio jurídico.

A Lei 3.432, de 05 de julho de 1989, foi o segundo diploma legal criado nesse ano pela municipalidade mariliense, mexendo na base de cálculo do ITBI local. De caráter temporário, destinada a vigor somente até 31 de dezembro daquele mesmo ano. Era composta de apenas dois artigos. O 2º determinava que entraria em vigor na data da sua publicação. O art. 1º estabelecia que da publicação até 31 de dezembro de 1989, a base de cálculo do ITBI, do imóvel urbano, seria o valor pactuado no negócio jurídico, ou o valor venal atribuído ao imóvel ou ao direito

transmitido pelo órgão fazendário, periodicamente atualizado. Mas isso já era previsto na Lei 3.382/88 e no Decreto 5.668/89. A novidade estava quanto ao valor venal atribuído pelo órgão fazendário para formar a base de cálculo do ITBI, que passou a ser calculado em dobro.

Portando, da data de sua publicação até 31 de dezembro de 1989, a base de cálculo do ITBI para imóveis urbanos em Marília passou a ser o dobro do valor venal atribuído pelo órgão fazendário, periodicamente atualizado, ou o valor do negócio, prevalecendo o maior. A diferença substancial em relação ao que previa o artigo 24, da Lei 3.382/89, reside unicamente na previsão de que esse valor será considerado em “dobro” para formação da base de cálculo do imposto. Nestes termos, o art. 7º e o parágrafo único do Decreto 5.668/89 continuaram vigentes, em especial o entendimento quanto ao valor venal, como sendo “o constante do Cadastro Imobiliário referente ao exercício em que será recolhido o imposto” (art. 7º, p. único). Nestes termos, o valor que será considerado em dobro para formação da base de cálculo do ITBI, no que se refere aos imóveis urbanos de Marília, será aquele previsto no Cadastro Imobiliário do exercício de seu recolhimento, regra que vigeu da data da publicação da Lei 3.432/89 até o dia 31 de dezembro de 1989. Após essa data, voltou a vigor a regra anterior, estabelecida pela Lei 3.382/88 e no Decreto 5.668/89.

Esse foi o regramento vigente para o valor venal e base de cálculo do ITBI em Marília até o advento do Código Tributário do Município (CTM), veiculado pela Lei Complementar 158/1997. Na sua versão original, o CTM estabelecia, em seu art. 234, que a base de cálculo do ITBI seria “o valor pactuado no negócio jurídico ou o valor venal atribuído ao imóvel ou ao direito transmitido, periodicamente atualizado pelo órgão fazendário do Município, se este for superior”. Ou seja, era uma repetição literal do caput do art. 24, da Lei 3382/1988, que instituiu o imposto aqui tratado quando do exercício inaugural da nova competência atribuída aos municípios pela CF/88.

O CTM de Marília recebeu regulação do Decreto 7.665, de 20 de novembro de 1998. O entendimento quanto ao valor venal era trazido no art. 119 do mencionado diploma legal, que estabelecia que este fosse o constante do Cadastro Imobiliário municipal, do exercício de recolhimento do imposto. Ou seja, em nada inovava ao que já previa o art. 7º e o parágrafo único do Decreto 5668/89.

O art. 121, entretanto, quanto ao valor dos imóveis rurais trouxe algumas novidades. A regra até então vigente era dada pela Lei 3.394/1989, a qual estabelecia que o valor venal da terra-nua relativa a imóveis rurais seria fixado pelo Executivo Municipal, mediante decreto, prevalecendo o maior dentre este e o pactuado entre as partes no negócio jurídico. Desta feita, o art. 121 do Decreto 7665/98 estabeleceu que “ao valor da terra nua de imóvel rural serão somados os valores de benfeitorias e culturas permanentes existentes, pelo preço declarado pelo adquirente”. O art. 124 fixava que, a partir de 1999, o valor da terra nua seria de R\$ 1.600,00 por hectare (10.000m<sup>2</sup>), o qual, para apuração da base de cálculo, seria somado ao valor das benfeitorias e culturas permanentes existentes. O valor venal dos imóveis rurais, portanto, passou a ser o valor da terra-nua, tomando-se por base R\$1.600,00/hectare, acrescido do valor declarado pelo contribuinte para as benfeitorias e culturas permanentes no imóvel ora transmitido. Ressalve-se que o lançamento do ITBI é por homologação, sendo competente o fisco municipal, em qualquer caso, para impugnar o valor declarado pelo contribuinte em caso de discordância.

Uma regra de atualização monetária foi prevista no art. 122. A partir de 1º de janeiro, os valores venais dos imóveis, tanto rurais quanto urbanos, passaram a sofrer atualização automática e mensal, de acordo com o Índice Geral de Preços do Mercado, apurado pela Fundação Getúlio Vargas.

Ocorre que desde sua entrada em vigor, o CTM sofreu alterações no que toca ao ITBI e sua base de cálculo.

O art. 234 do CTM, com redação as Lei Complementar Municipal nº 586, de 30 de dezembro de 2009, atualmente dispõe que:

CTM, Art. 234 - A base de cálculo do imposto é o valor pactuado no negócio jurídico, ou no direito transmitido, ou o valor venal atribuído ao imóvel para fins de tributação junto ao Cadastro Imobiliário do Município, no estado e valor em que o mesmo encontra-se lançado no exercício vigente (territorial ou predial), periodicamente atualizado pelo órgão fazendário municipal, se este valor for superior.

Quanto aos imóveis rurais, o CTM, com redação da Lei Complementar 586/2009 em nada alterou o entendimento anteriormente dado pela Lei 3394/89, que, alterando a redação original do parágrafo, do art. 24, a Lei 3382/88, estabeleceu que o valor da terra-nua relativo a imóvel rural seria fixado por decreto

do executivo municipal. Transcrevemos abaixo a redação atual do CTM, dada pela LC 586/2009.

CTM, Art. 234, § 7º - O valor venal da terra-nua de imóvel rural será fixado por Decreto do Executivo, prevalecendo este valor, se superior ao pactuado.

Em síntese, diferentemente de Bauru, que passou a adotar a partir de 2005, pelo Decreto Nº 10.084, o valor venal constante do IPTU apenas como um piso para estipulação da base de cálculo do ITBI, prevalecendo este somente se as outras referências legais não forem superiores (banco de dados apurado pela Administração Tributária ou valor declarado no instrumento de transmissão), Marília continuou adotando a mesma base de cálculo para os dois tributos, com a alternativa, para o ITBI, do valor constante do instrumento de transmissão, caso este seja maior. Em 1989, a Lei 3.432 previa que a base de cálculo do novo imposto seria o dobro do valor venal periodicamente atualizado pela fazenda municipal. A Lei 3432/89, porém, era uma lei temporária, destinada a vigor somente até 31 de dezembro de 1989. Transcorrido seu prazo de vigência, voltou a valer a legislação anterior, a Lei 3.382/88, regulada pelo Decreto 5.668/89, o qual estabelecia que o valor venal para fins de base de cálculo do ITBI seria o pactuado no negócio jurídico ou o previsto no Cadastro Imobiliário do exercício, prevalecendo o maior dentre os dois. Sendo tal cadastro o mesmo utilizado para o IPTU, a legislação mariliense trilhou outro caminho, diverso da vizinha Bauru, optando por um regramento no qual a base de cálculo do ITBI não reflete o valor e mercado do bem ou direito transmitido. Dizer que essa situação ocorre igualmente com o valor venal do IPTU, e que a falha vem da prática já comumente adotada e aceita para esse imposto, não resolve o problema. O que importa para o tema aqui estudado é analisar a legalidade da base de cálculo adotada nos municípios de Bauru e Marília para o ITBI. E no caso de Marília, esse valor, além de ilegal, por promover uma redução da base de cálculo do ITBI sem autorização em lei formal - uma vez que o CTN determina dever esta refletir o valor de venda dos bens e direitos transmitidos -, é igualmente inconstitucional, pois desrespeita o art. 180, par. 6º, da Constituição, além de causar profundos prejuízos à sociedade e ao município no tocante à perda da arrecadação.

Ao município, porque faz surgir para ele a necessidade de buscar recursos para o custeio de suas atividades em outras receitas, especialmente as provenientes de outros tributos. Isso é inescapável, pois o que deixa de ser arrecadado com o

ITBI necessariamente precisa ser obtido pelo arrecado em outras fontes, mormente a tributária, levando a um aumento da carga fiscal. Caso isso não ocorresse, inevitavelmente o caminho a ser seguido seria o corte de despesas ou o endividamento público.

Os prejuízos à sociedade surgem pela injustiça tributária, o que representa uma ofensa direta aos princípios da isonomia e da capacidade tributária. Quando um contribuinte não paga os tributos a que deveria, essa perda de receita inevitavelmente será coberta por meio do recolhimento de tributos obtido junto aos demais contribuintes que recolheram regularmente suas obrigações.

Ambas as “soluções” são reprováveis, ilegais e inconstitucionais, caso ocorram em decorrência da situação aqui estudada, qual seja, a utilização de uma base de cálculo para o ITBI inferior ao valor de mercado dos bens ou direitos transmitidos, em violação do princípio da legalidade.

### 5.3 ANÁLISE DA ARRECADAÇÃO DE ITBI EM BAURU E MARÍLIA

Pelo que acabamos de expor, resta clara a divergência, no que se refere aos critérios adotados nas legislações tributárias de Marília e Bauru, relativas ao Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, sobre a fonte que irá estabelecer o valor venal a ser adotado para esse tributo, ou seja, sua base de cálculo.

Como mostrado anteriormente, Marília baseia-se somente em dois critérios: o Cadastro Imobiliário ou valor declarado pelas partes na escritura ou contrato, prevalecendo, dentre os dois, o maior valor. Como o valor do Cadastro Imobiliário vem a ser o mesmo adotado para o IPTU, e é pública e notória sua defasagem com o valor corrente de mercado para os prédios e terrenos a que se referem, com o fim de recolher um tributo a menor, as partes acabam por declarar nos instrumentos de transmissão um valor idêntico ao do Cadastro Imobiliário ou, quando muito, um valor pouco superior e extremamente próximo ao ali constante, mesmo que este não reflita o real valor do negócio jurídico celebrado.

Bauru, por seu turno, não se satisfaz apenas com esses dois indicadores, adotando um terceiro critério, qual seja, um banco de dados alimentado diretamente pela Administração Tributária local.

Não podemos jamais olvidar que em caso de discordância do valor constante nos respectivos cadastros imobiliários ou no banco de dados (esse válido

somente para Bauru), os contribuintes das duas cidades sempre poderão discordar e contestar a base de cálculo atribuída oficialmente, seja na seara administrativa, seja na judicial.

Isso posto, importante analisarmos o impacto nas respectivas arrecadações, levando-se em consideração as diferenças aqui ressaltadas para determinação da base de cálculo do imposto aqui estudado.

Convém lembrarmos que Bauru e Marília possuem indicadores econômicos, sociais e geográficos bastante proporcionais,

Ambas as cidades estão localizadas próximas, distando cerca de 110 km uma da outra.

O IBGE divide o Estado de São Paulo em 15 regiões administrativas, ou macro-regiões, para fins de estudos e estatísticas. Duas dessas regiões se referem à Bauru e à Marília. A região administrativa de Bauru é formada por 39 municípios, os quais ocupam uma área de 16.206 km<sup>2</sup> (2018), com população total de 1.104.128 habitantes (2017), PIB total de 35,926 bilhões de reais (2015) e PIB per capita de 32.930 reais (2015). Por sua vez, a macro-região de Marília é composta de 51 municípios, numa área de 18.516 km<sup>2</sup> (2018), 969.656 habitantes (2017), com PIB total de 27,477 bilhões de reais (2015) e PIB per capita de 28.569 reais (2015). Os dados são da Fundação SEADE. Os mapas a seguir permitem uma melhor visualização da regiões administrativas aqui tratadas.

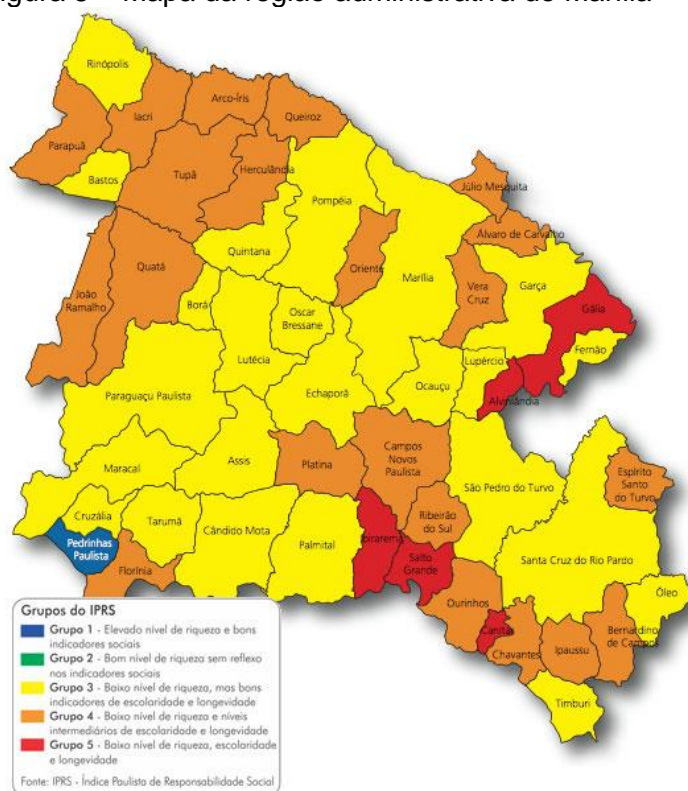
Figura 4 – Mapa das regiões do Estado de São Paulo

Clique em Cada Região para Acessar às Cidades



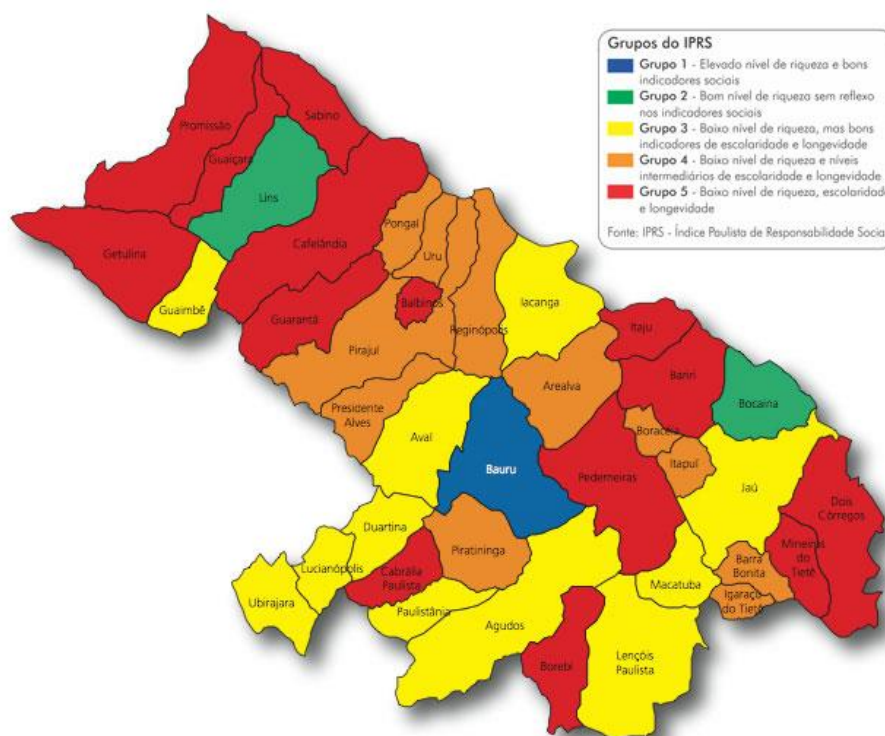
Fonte: Seade

Figura 5 – Mapa da região administrativa de Marília



Fonte: Seade

Figura 6 – Mapa da região administrativa de Marília



Fonte: Seade



Bauru é maior que Marília tanto em relação ao tamanho da economia (72,37%, em 2014), quanto da população (58,38%, estimativa para 2017). A contrário sensu, a economia de Marília representa 58,82% da bauruense, e a população 63,3%. Por sua vez, a renda per capita em Bauru é de R\$ 34.621,03 (2015), e em Marília R\$ 29.640,48 (2015). Isso significa que a renda do bauruense em 2015 foi 16,8% maior que a do Mariliense, e a renda deste município representou 85,66% da auferida pelo habitante de Bauru no mesmo ano. Os dados são do IBGE (<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/bauru/panorama>; <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/marilia/panorama>, acessado em 28/02/2018).

Conhecidos esses dados, passemos à análise da arrecadação desse tributo nos seguintes aspectos: arrecadação bruta, arrecadação per capita, representatividade da arrecadação do ITBI na receita tributária, em confronto com o que foi anteriormente apresentado sobre a legislação dos dois municípios no que se refere ao ITBI. É de suma importância um estudo comparativo quanto a esses dados indicadores, pois eles nos fornecem dados comparativos importantes na análise do comportamento da receita fiscal dos municípios enfocados, uma vez conhecidas as respectivas legislações tributárias referentes ao tributo aqui tratado, o ITBI.

Embora o ITBI tenha passado para competência municipal em 1988, com o advento da atual Constituição Federal, somente em 1989 a nova ordem tributária, inaugurada pelo novel texto constitucional passou a vigor, por força do art. 34, caput, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias. No que toca ao ITBI, portanto, somente “a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda n.º 1, de 1969, e pelas posteriores”. Não obstante, portanto, Marília e Bauru terem instituído o imposto em 1988, respectivamente pelas Leis 3382/88 e Lei 2948/88, só foi possível encontrar dados sobre suas arrecadações a partir do ano de 2002, sendo que os últimos números obtidos referem-se ao ano de 2016. De qualquer modo, acreditamos ser possível a realização de um estudo sério, com o que foi possível obter, que nos permita averiguar sobre a existência ou não de diferenças significativas junto à arrecadação das duas cidades aqui tratadas no tocante ao ITBI, mormente face às diferenças legais no tratamento da base cálculo implementadas por Marília e Bauru.

Os números apresentado a seguir foram elaborados tendo como fonte dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Instituto Brasileiro de Geografia e

Estatística (IBGE), obtidos no site Compara Brasil, da Frente Nacional de Prefeitos (<http://comparabrasil.com/municipios/paginas/modulo2.aspx>, último acesso em 28/02/2018). Isto posto, temos que em 2002, a preços correntes, a arrecadação do ITBI em Marília foi de 3.01 milhões de reais e a de Bauru, no mesmo período chegou a 4.11 milhões de reais. Ou seja, em 2002 a arrecadação de Bauru para o tributo em referência foi 36,54% superior a de Marília, em termos brutos. A situação é diversa quando olhamos para a arrecadação per capita. No mesmo ano, ela foi de R\$ 14,67 em Marília, e de R\$ 12,54 em Bauru, uma diferença de 16,98% na arrecadação por habitante a mais de Marília em relação à Bauru.

No que toca à relevância do ITBI em relação à arrecadação, temos os seguintes números, ainda tomando como base de comparação o exercício fiscal de 2002. Em Marília, a arrecadação total foi de 187.80 milhões, com receitas correntes de 192,65 milhões e a receita tributária de 37,39 milhões. Sendo a arrecadação do ITBI nesse exercício de 3.01 milhões, temos que esse valor representava 1,6% da arrecadação total; 1,56% das receitas correntes e 8,05% da receita tributária.

Em Bauru, a relevância do ITBI em relação à arrecadação no 2002 era a seguinte. A arrecadação total foi de 201.06 milhões, com receitas correntes de 210.78 milhões e a receita tributária de 47.25 milhões. Sendo a arrecadação do ITBI nesse exercício de 4.11 milhões, temos que esse valor representava 2,04% da arrecadação total; 1,95% das receitas correntes e 8,69% da receita tributária.

Registre-se a legislação vigente no ano de 2002.

Em Marília, vigia a Lei Complementar 158/1997, a qual instituiu o Código Tributário do Município (CTM). Seu art. 234, previa como base de cálculo para o ITBI “o valor pactuado no negócio jurídico ou o valor venal atribuído ao imóvel ou ao direito transmitido, periodicamente atualizado pelo órgão fazendário do Município, se este for superior”. Tratava-se, como já observado, de uma reprodução literal do caput do art. 24, da Lei 3382/1988, instituidora do ITBI no município e vigente até o advento da LC 158/1997. O Decreto 7665/98, regulador do CTM, estabelecia no seu art. 121, para a base de cálculo dos imóveis rurais que “ao valor da terra nua de imóvel rural serão somados os valores de benfeitorias e culturas permanentes existentes, pelo preço declarado pelo adquirente”. O artigo 124 trazia um regra de atualização monetária, que começou a valer a partir de 1º de janeiro de 1998. Essa regra estabelecia que os valores venais dos imóveis, tanto rurais quanto urbanos, passaram a sofrer atualização automática e mensal, de acordo com o Índice Geral

de Preços do Mercado, apurado pela Fundação Getúlio Vargas. As alíquotas, de acordo com o artigo 235, da LC158/97, era de 2% para transmissões feitas no âmbito do Sistema Financeiro de Habitação, a qual incidiria somente sobre a parte financiada do preço do imóvel; sendo de 3% para as demais situações.

Em relação à Bauru, recordemos que em 1992, a Lei n. 3520/1992, no seu art. 12, introduziu uma alteração no parágrafo 1º, do artigo 7º da Lei n. 2996/1989, estabelecendo como piso nas transmissões onerosas de bens e direitos imobiliário “uma vez” o valor venal do imóvel objeto da transação, no exercício, para base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, e relação ao qual não poderia ser inferior, verificado este no dia 1º de janeiro da data da “escritura particular”.

Quanto às alíquotas, a lei 2996/89, no seu artigo 10º, estabelecia que fosse de 2,25% para situações ordinárias, fixando outras menores, para situações específicas, que variavam de 2% até 0,25%, conforme o caso.

Façamos um salto nessa análise, indo ao ano de 2005, uma vez que a partir desse ano o município de Bauru promove importante mudança na sua legislação. Nestes termos, no art. 424, do Decreto n. 10.084/05, ficou estabelecido como regra, para a formação da base de cálculo do ITBI, a adoção do valor venal do bens e direitos transmitidos (caput) apurado pela Administração Tributária, com base no banco de dados por ela mantido, ou de acordo com o valor declarado no instrumento de transmissão, se este for maior ou na falta daquele (par. 4º). O valor venal utilizado para base de cálculo do IPTU passou a funcionar somente como piso para o ITBI (art. 425). Em Marília, por seu turno, continuou vigendo a mesma legislação existente ao tempo de 2002, com a base de cálculo lá prevista sofrendo tão somente a atualização monetária constante do artigo 124, do CTM (LC 158/97).

No que se refere às alíquotas, ambos os municípios continuavam adotando as mesmas regras previstas no art. 10, da Lei 2996/89 (Bauru) e no artigo 235, da LC158/97 (Marília). Nenhuma alteração quanto a esse ponto, portanto.

Nessa senda, a preços correntes, temos em Marília, no ano de 2005, uma arrecadação de 3.24 milhões de reais, o que representa um aumento de 0,41% em relação ao arrecadado em 2002. No mesmo ano, Bauru arrecadou com o tributo 5.24 milhões de reais, num aumento de 27,49% comparado com 2002. Todos esses números tem como fonte dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), obtidos no site Compara Brasil,

da Frente Nacional de Prefeitos (<http://comparabrasil.com/municipios/paginas/modulo2.aspx>, último acesso em 28/02/2018).

Quando consideramos a arrecadação per capita/ITBI, Marília arrecadou em 2005 R\$ 14,74, um aumento de 0,06% frente a 2002. Bauru, por sua vez, amealhou per capita, em 2005, R\$ 15,83, apresentando um crescimento significativamente maior, de 26,23%. Ou seja, temos percentualmente um crescimento de arrecadação com referência ao ITBI, quando comparamos os exercícios de 2002 e 2005 de 0,41% em Marília e de 26,23%. Em outros termos, no intervalo ora considerado, a arrecadação do Imposto sobre Transferência de Bens Imóveis em Marília praticamente não sofreu alteração, seja em termos brutos, seja per capita. Em Bauru, ao contrário, a curva de crescimento é significativa.

Isto posto, temos que em 2002, a preços correntes, a arrecadação do ITBI em Marília foi de 3.01 milhões de reais e a de Bauru, no mesmo período chegou a 4.11 milhões de reais. Ou seja, em 2002 a arrecadação de Bauru para o tributo em referência foi 36,54% superior a de Marília, em termos brutos. A situação é diversa quando olhamos para a arrecadação per capita do tributo. No mesmo ano, ela foi de R\$ 14,67 em Marília, e de R\$ 12,54 em Bauru; ou seja, em 2002 Marília arrecadava, por habitante, 16,98% a mais em relação à Bauru. Registremos, em complemento, que a população de Bauru em 2002 era de 327.621 habitantes, com um PIB de R\$ 2.955 bilhões. Em 2005 os números eram de 350.491 habitantes (crescimento de 6,98%) e um PIB de R\$ 4.146 bilhões (aumento de 40%). Quanto à Marília temos os seguintes números. A população em 2002 era de 204.956 habitantes, e em 2005 apresentava 220.017 (aumento de 7,3%); o PIB em 2002 era de R\$ 1.630 bilhão, e em 2005 de R\$ 2.216 bilhões (incremento de 35,95%). Por sua vez, o PIB per capita em Marília, no ano de 2002, era de R\$ 7.956,60/hab, e em 2005 R\$ 10.073,79 /hab (aumento de 26,6%). Em Bauru, o PIB per capita foi de R\$ 9.019,91/hab em 2002, e de R\$ 11.830,41 /hab em 2005 (crescimento de 31,15%). Portanto, no período 2002/2005, embora Marília apresente números ligeiramente inferiores de crescimento econômico comparados aos de Bauru (35,95% a 40% brutos; e 26,6% a 31,15% per capita, respectivamente), a discrepância quanto à arrecadação do ITBI foi extraordinariamente maior (0,41% a 27,9%, respectivamente).

Introduzido o divisor de águas, representado pela adoção em Bauru de mecanismo legal que permitem à fazenda municipal estabelecer a base de cálculo

para o ITBI em cima do real valor de mercado do bem ou direito transmitido, apurado pela Administração Tributária com base num banco de dados por ela mesmo mantido (art. 424, do Decreto n. 10.084/05), avancemos a análise ora feita até o ano de 2014, último exercício onde os danos e informações necessárias, relativos à população, economia e arrecadação tributária encontram-se disponíveis.

Ainda no que se refere à legislação de Bauru, como já mencionado, o Decreto 10.645/2008, que veiculou uma “nova consolidação da legislação tributária do município de Bauru”, no que toca à base de cálculo do ITBI local, nada inovou em relação ao Decreto 10.084/05. Manteve positivado em nível municipal, com apoio no art. 6º, da Lei 2.996/89, o significado da expressão “valor venal”, constante do artigo 38, do Código Tributário Nacional, como sendo “o valor corrente de mercado do bem ou direito” (art. 490, par. 1º, Decreto 10.084/05). Também reproduziu o conteúdo do parágrafo 4º, do art. 424, do Decreto 10.084/05, ao determinar que a apuração desse valor tenha como base o constante em banco de dado mantido pela administração municipal, o declarado no instrumento de transmissão ou no valor venal utilizado pelo IPTU, dos três o que for maior.

Por seu turno, a legislação vigente em Marília até os dias de hoje, como igualmente já mencionado é o Código Tributário Municipal, introduzido pela Lei Complementar 158/97. No que toca à base de cálculo do ITBI, permanece vigente, até 2018, o artigo 234, com redação as Lei Complementar Municipal nº 586, de 30 de dezembro de 2009, o qual dispõe que ela é formada pelo “valor pactuado no negócio jurídico, ou no direito transmitido, ou o valor venal atribuído ao imóvel para fins de tributação junto ao Cadastro Imobiliário do Município, no estado e valor em que o mesmo encontra-se lançado no exercício vigente (territorial ou predial), periodicamente atualizado pelo órgão fazendário municipal, se este valor for superior”.

Quanto aos imóveis rurais, o CTM permanece com sua redação original, da LC 158/97, na qual prevê a fixação do valor venal da terra-nua de imóvel rural por decreto do Executivo, adotando-se este valor caso seja superior ao pactuado pelas partes contratantes (Art. 234, § 7).

Em síntese, a legislação vigente em Bauru e Marília permanece inalterada, inclusive em relação à alíquotas adotadas, em relação à anteriormente colacionada com referência ao ano de 2005.

Vamos então verificar o impacto dessa legislação no ano de 2014, e examinar as possíveis alterações ocorridas na arrecadação tributária dos municípios de Marília e Bauru, em comparação com ano de 2002.

Destarte, temos que em 2014, Marília contava com uma população de 230.336 habitantes, um PIB de 7.041 bilhões e um PIB per capita de R\$ 30.572,51. A arrecadação apresentava os seguintes números, em milhões de reais: receita total: 673,87; receita corrente: 660,53; receita tributária: 133,18. O ITBI, por seu turno ostentou uma arrecadação bruta em 2014, de 11,36 milhões de reais, e per capita de R\$ 49,34.

Bauru, em 2014, apresentava os seguintes números e valores. População: 364.532 habitantes. PIB: R\$ 12.137 bilhões. PIB per capita: R\$ 33.292,37. Receita total: R\$ 988.15 milhões. Receita corrente: R\$ 907.28 milhões. Receita tributária: R\$ 212.41 milhões. Receita de ITBI: 27.64 milhões. Receita de ITBI per capita: R\$ 75,81.

Necessário estamparmos um resumo estruturado esses dados, a fim de maio clareza. Temos então o seguinte, primeiramente em relação à Marília, e em seguida Bauru. Os dados foram obtidos Os dados são do IBGE e do Ministério da Saúde - DATASUS (<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/bauru/panorama>; <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/marilia/panorama>, <http://www.deepask.com/goes?page=marilia/SP-Confira-o-PIB---Produto-Interno-Bruto---no-seu-municipio>, acessados em 28/02/2018).

### **Marília**

População:

2002: 204.956 habitantes

2014: 230.336 habitantes

Evolução: 12,38%

PIB

2002 - R\$ 1.630 bilhão

2014 - R\$ 7.041 bilhões

Evolução: 431,96%

PIB per capita

2002 - per capita: R\$ 7.956,60 /hab

2014 - per capita: R\$ 30.572,51

Evolução: 384,24%

**Receitas:**

2002 - Receita total: R\$ 187.80 milhões

2014 - Receita total: R\$ 673,87 milhões

Evolução: 358,82%

2002 - Receita corrente: R\$ 192,65 milhões

2014 - Receita corrente: R\$ 660,53 milhões

Evolução: 342,86%

2002 - Receita tributária: R\$ 37,39 milhões.

2014 - Receita tributária: R\$ 133,18 milhões.

Evolução: 356,19%

2002 - Receita ITBI: R\$ 3,01 milhões.

2014 - Receita ITBI: R\$ 11,36 milhões.

Evolução: 377,4%

2002 - Receita ITBI per capita: R\$ 14,67.

2014 - Receita ITBI per capita: R\$ 49,34.

Evolução: 336,63%

<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/marilia/panorama>

**Bauru****População:**

2002: 327.621 habitantes

2014: 364.562 habitantes

Evolução: 11,27%

**PIB**

2002 - R\$ 2.955 bilhão

2014 - R\$ 12.137 bilhões

Evolução: 410.728%

**PIB per capita**

2002 - per capita: R\$ R\$ 9.019,91 /hab

2014 - per capita: R\$ 33.292,37/hab

Evolução: 369,09%

**Receitas:**

2002 - Receita total: R\$ 201.06 milhões

2014 - Receita total: R\$ 988.15 milhões

Evolução: 491,47%

2002 - Receita corrente: R\$ 210.78 milhões

2014 - Receita corrente: R\$ 907.28 milhões

Evolução: 430,43%

2002 - Receita tributária: R\$ 47.25 milhões.

2014 - Receita tributária: R\$ 212.41 milhões.

Evolução: 449,54%

2002 - Receita ITBI: R\$ 4.11 milhões.

2014 - Receita ITBI: R\$ 27.64 milhões.

Evolução: 672,50%

2002 - Receita ITBI per capita: R\$ 14,67.

2014 - Receita ITBI per capita: R\$ 75,81.

Evolução: 516,76%

<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/sp/bauru/panorama>

Oportuno o quadro comparativo dos percentuais acima mencionados, considerando a evolução verificada entre os exercícios de 2002 e 2014, dos municípios de Marília e Bauru, como segue:

### **Marília**

População:

Evolução: 12,38%

PIB

Evolução: 431,96%

PIB per capita

Evolução: 384,24%

Receitas:

Receitas totais:

Evolução: 358,82%

Receita corrente

Evolução: 342,86%

Receita tributária

Evolução: 356,19%

Receita ITBI

Evolução: 377,4%

Receita ITBI per capita

Evolução: 336,63%



**Bauru**

População:

Evolução: 11,27%

PIB

Evolução: 410,72%

PIB per capita

Evolução: 369,09%

Receitas:

Receitas totais:

Evolução: 491,47%

Receita corrente

Evolução: 430,43%

Receita tributária

Evolução: 449,54%

Receita ITBI

Evolução: 672,50%

Receita ITBI per capita

Evolução: 516,76%

Quando analisamos os números mostrados acima, algumas observações podem ser feitas, e algumas conclusões podem ser tiradas. Primeiramente, observe-se que pouco significativas são as diferenças encontradas no que se refere às curvas de crescimento da população, assim como em relação ao PIB, seja bruto, seja per capita. Com efeito, no período analisado de 2002 a 2014, comparando-se os números de Marília em relação a Bauru, sua população aumentou 12,38%, face 11,27%, seu PIB bruto evoluiu 431,96%, contra 410,72%, e o PIB per capita subiu 384,24%, contra 369,09%. Nestes termos, Marília teve um crescimento demográfico 9,84% maior, e um incremento do PIB bruto e per capita ligeiramente superiores aos apresentados por Bauru em relação a esses indicadores: 5,17% e 4,1%, respectivamente.

Por outro lado, quando passamos a analisar as receitas, é Bauru quem apresenta índices de crescimento bem superiores aos demonstrados por Marília. Para ficarmos numa comparação restrita às receitas tributárias como um todo (impostos, taxas e contribuições), e a arrecadação de ITBI, bruta e per capita, no período de 2002/2014, enquanto a 1ª elevou-se 449,54% em Bauru, em Marília o

aumento foi de 356,19% (diferença: 26,2%). O ITBI bruto subiu 672,5% em Bauru, e 377,4% em Marília (diferença: 78,19%). Finalmente, o ITBI per capita de Bauru cresceu 516,76%, enquanto em Marília a elevação foi de 336,63% (diferença: 53,5%).

O que se percebe, portanto, é um quadro de um equilíbrio quanto a indicadores importantes, tais como crescimento demográfico, PIB e PIB per capita a diferença em favor de Marília (9,84%, 5,17% e 4,1%, respectivamente). Por outro lado, seria de esperar que a pequena vantagem verificada nesses índices resultasse, senão num pequeno crescimento das receitas marilienses em relação ao incremento experimentado por Bauru no mesmo período, ao menos fosse mantida uma situação de equilíbrio com o município vizinho. Em outras palavras, que o aumento das receitas em Marília, entre 2002 e 2014 guardasse alguma paridade com o crescimento das mesmas receitas em Bauru. Mas não foi isso o que efetivamente ocorreu.

Com efeito, o que tivemos no período, a despeito da economia e da população ostentarem taxas de crescimento ligeiramente favoráveis a Marília, foi um crescimento das receitas tributárias, de ITBI e de ITBI per capita superiores em Bauru na ordem de 26,2%, 78,19% e 53,5%, respectivamente.

Obviamente que uma discrepância dessa natureza, a qual não se deve a um crescimento populacional combinado com desenvolvimento econômico, possui outras causas que a explique, como o combate à sonegação, por exemplo.

No caso do ITBI, pela análise das mutações legislativas aqui registradas, não olvidemos que a partir de 2005 houve uma mudança importante no que se refere ao aferimento da base de cálculo, a qual introduziu como referência para seu estabelecimento um banco de dados mantido pela administração municipal, ao lado de outras fontes tradicionais, como o valor venal do IPTU e aquele constante do instrumento de transmissão.

É notório que o valor retratado no instrumento de transmissão é uma via larga à sonegação, pois fica fácil às partes mencionar um preço para o negócio inferior aquele que está realmente sendo pago, sendo inviável ao fisco municipal impugnar todos os valores que lhe parecer conflitantes com os correntes de mercado. Por outro lado, o valor venal de IPTU até hoje se encontra atrelado a uma planta fiscal com vários aspectos urbanísticos, de atualização morosa, ao lado de ter

uma relação apenas indireta e presumida com a real capacidade contributiva do proprietário.

Nesta senda, esse terceiro referencial, consistente num banco de dados, permite uma sintonia da base de cálculo do ITBI com o preço corrente de mercado dos bens e direitos transmitidos, o qual só poderia resultar num aumento efetivo da arrecadação em relação a este imposto.

Por seu turno, Marília continuou, e continua até hoje, adotando apenas os referenciais clássicos para determinação do valor venal dos imóveis, herdados da Lei 9.591/66/SP, ao tempo em que os estados acumulavam com exclusividade a competência tributária referente às transmissões gratuitas e onerosas.

Nesse diapasão, o fisco municipal continua se valendo apenas do valor venal constante do cadastro imobiliário que atende ao IPTU, com suas esparsas atualizações, ou o preço constante do instrumento de transmissão declarado pelas partes. Ora, são raros os contribuintes que, diante de um valor venal oficial inferior ao do negócio jurídico contratado, declaram este último, com afastamento do primeiro, aquiescendo com uma exação mais gravosa. Tanto isso é verdade que a adoção por Bauru de um terceiro referencial para determinação do valor venal do imposto em comento acabou por resultar numa arrecadação bruta de 78,19%, e per capita de 53,5%, superior à experimentada por Marília entre 2002 e 2014, segundo dados do IBGE.

Destarte, no que pese as controvérsias existentes quanto à adoção de valores venais distintos para ITBI e IPTU, assim como a utilização da via infra legal do decreto para adoção de referencial que aumente o valor ITBI a recolher, não resta dúvida que a utilização pra estabelecimento de um valor venal que corresponda ao corrente de mercado pelos fiscos municipais, que esta conduta em si, nada tem de ilegal e se coaduna com o ditame legal. Ao revés, utilizar valor venal abaixo do real valor de mercado, sem lei prévia e expressa que autorize, representa, isto sim, violação do artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição Federal.

## 6 CONCLUSÃO

O presente trabalho possibilitou uma melhor compreensão a respeito do direito tributário, da relação jurídico-tributária e das espécies tributárias, mais especificamente do ITBI, o qual foi estudado à luz da legalidade da base de cálculo que é utilizada pelos municípios paulistas de Bauru e de Marília em sua cobrança, bem como o impacto decorrente nas respectivas arrecadações como consequência da opção adotada pelos entes municipais em questão.

Observou-se pelo presente estudo que Bauru, a partir de 2005, criou uma terceira referência para base de cálculo do ITBI, qual seja, um banco de dados apurado pela Administração Tributária. Destarte, o valor venal constante do IPTU ou valor declarado no instrumento de transmissão somente prevalecerão, formando a base de cálculo do tributo, na hipótese de seus valores forem superiores ao constante do mencionado banco de dados.

Em Marília, por seu turno, após vigência da Lei 3.432 até 1989, uma lei temporária, voltou a valer a legislação anterior, a Lei 3.382/88, regulada pelo decreto 5.668/89, o qual estabelecia que o valor venal para fins de base de cálculo do ITBI seria o pactuado no negócio jurídico ou o previsto no Cadastro Imobiliário do exercício, prevalecendo o maior dentre os dois. Assim, a legislação em Marília trilhou o caminho clássico, diverso da vizinha Bauru, adotando um regramento cuja base de cálculo do ITBI não reflete necessariamente o valor de venda em condições de normais de mercado, relativo ao bem ou direito transmitido.

Assim, no caso de Marília, esse valor, além de ilegal, já que promove uma redução da base de cálculo do ITBI sem autorização em lei formal, uma vez que o CTN estabelece que esta deve refletir o valor de venda dos bens e direitos transmitidos, também causa profundos prejuízos à sociedade e ao município, pois recursos deixam de ser arrecadados, sendo necessário obtê-los em outras fontes de receita, sejam tributárias ou não. Não fosse assim, inevitavelmente, tal situação importaria ao município um corte de despesas ou contratação de dívida, a fim de cobrir a diferença. Surge então uma injustiça tributária, ferindo diretamente os princípios da isonomia e da capacidade tributária.

Fica clara a divergência existente entre Marília e Bauru no tocante aos critérios adotados nas legislações tributárias do ITBI quanto a fonte que irá

estabelecer o valor venal a ser adotado como base de cálculo para incidência desse tributo.

Reportemo-nos ao exposto no início do Capítulo 5, dessa dissertação, quando se procurou mostrar que o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis era de competência estadual, mas que um dos critérios adotados na formação da sua base de cálculo era estabelecido a partir de um tributo de competência municipal, o Imposto Predial e Territorial Urbano, sendo que este possui fato gerador consubstanciado numa situação jurídica estática, a propriedade. Por seu turno, o ITBI ostenta fato gerador diverso, originado numa situação jurídica dinâmica, qual seja: a transmissão dessa mesma propriedade e de direitos reais correlatos. Nesse ponto, o intérprete não pode se deixar obnubilar pelo fato da propriedade imobiliária figurar em ambas as exações, sem perceber a enorme diferença entre a natureza dos dois tributos e das situações fáticas que os envolvem, quais sejam: propriedade estática e propriedade dinâmica. Para fins de maior clareza e ilustração, o mesmo paralelo poderia ser mencionado entre o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

Isto posto, com o advento da Constituição Federal de 88, ITBI e IPTU passaram a ter suas competências concentradas no mesmo ente público, os municípios, fato que evidenciou o distanciamento do valor da base de cálculo do IPTU frente aos valores correntes dos imóveis, em especial no momento em que a exação referente ao ITBI ocorre, gerando uma evasão fiscal não só ilegal, mas igualmente inconstitucional.

Neste ponto, vários municípios, incluindo Bauru, passaram a criar uma terceira fonte para formar a base de cálculo do ITBI. No caso de Bauru, pela via do Decreto 10.645/08, sucessor do Decreto 10.804/05, os quais deram origem a atual Consolidação Tributária municipal, foi previsto um cadastro como fonte para os valores fiscais de referência do ITBI local.

Vários questionamentos surgem a partir daí.

O primeiro deles é de forma. Ou seja, buscar pela via infralegal a majoração da base de cálculo do tributo é uma clara afronta ao princípio da legalidade, fincado na Constituição Federal junto ao art. 150, I, assim como no art. 97, do Código Tributário Nacional. Argumentos contrários dirão que o decreto, no caso, não estaria majorando a base de cálculo do ITBI, que permanece a mesma, qual seja, o valor

venal dos bens e direitos transmitidos, mas somente pormenorizando seu modo de apuração. Ocorre que essa pormenorização não existe ou é vaga, deixando quase ao livre arbítrio do ente municipal arbitrar unilateralmente a base de cálculo do tributo, o que ele quase sempre faz no sentido de majorá-lo. E não olvidemos que o processo de arbitramento tributário ocorre por exceção, na forma do art. 148 do CTN, o qual deve guardar rigorosa observância do contraditório e da ampla defesa.

O segundo ponto a ser questionado é de conteúdo. Discrepa do bom senso haver dois valores venais para o mesmo bem, com a mesma matéria de fundo (valor de mercado em condições normais de venda a vista), emanados do mesmo ente estatal, no caso os municípios. Não convencem os argumentos sobre a dificuldade em atualizar-se as Plantas Genéricas de Valores (PGV) que formam os valores venais para o IPTU, pois nessas plantas os valores correntes de mercado normalmente integram a equação legal, junto com outros fatores, tais como localização geográfica (região, zona, bairro e etc...), idade da edificação, face da quadra ocupada, área construída, entre outros. Não podemos olvidar, nesse sentido, a preferência que goza a administração fazendária e os respectivos fiscais de tributos, nas áreas de sua competência, em relação aos demais setores da administração, conforme estabelece o artigo 37, inc. XVIII, da CF. Desta forma, improcedente, e de todo incoerente, o argumento de falta de recursos para atualização de plantas fiscais, mormente se da sua defasagem residiria, em parte, a eventual carência dos recursos que seriam aplicados justamente na sua atualização.

De sorte que a maioria das decisões judiciais que admitem valores diversos para IPTU e ITBI, quando lidas com atenção, fazem esta admissão por exceção, remetendo à observação do procedimento de arbitramento previsto no artigo 148, do CTN. Elas não admitem dois valores como regra.

Alguns acórdãos, que parecem seguir entendimento pela possibilidade de valores venais diversos para IPTU e ITBI, com arrimo nos arts. 33 e 38, do CTN, respeitosamente, equivocam-se, pois tais diferenças devem-se à diversidade de fato gerador. Mas por óbvio que a propriedade (IPTU) e a sua transmissão (ITBI) são situações diversas. Caso não fossem, não se estaria a tratar de tributos diferentes, e sim da mesma exação. Destarte, quando o artigo 33, do CTN estabelece que a base de cálculo do IPTU “é o valor venal do imóvel”, e o artigo 38 estampa que essa base de cálculo para o ITBI “é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”, isso não permite concluir que tais valores sejam diferentes, nem estejam desvinculados. O

que são diferentes, repita-se, são os fatos geradores, e não a base de cálculo. Despicienda, portanto, a afirmação de que a lei em momento algum estabelece tal vinculação. Não o faz porque não precisa fazê-lo.

Nessa senda, as prefeituras que adotam valores venais distintos para IPTU e ITBI, como é o caso de Bauru, praticam uma ilegalidade. Mas não só isso. Caso o façam para buscar uma arrecadação justa para o ITBI, e parece ser esse o caso, lançam mão de um expediente absolutamente desnecessário, sem prejuízo do vício apontado. Muito mais lógico seria, por lei estrita, ajustar os valores das plantas fiscais para os correntes de mercado em condições normais de venda a vista, aliado a uma legislação mais simplificada para manutenção da atualização desses valores.

Na hipótese dessas atualizações repercutirem num aumento desarrazoado na arrecadação do IPTU, em decorrência da fixação de valores venais consentâneos com os valores de mercado, bastaria proceder a um ajuste das respectivas alíquotas.

Nesse ponto, oportuna a transcrição da doutrina de José Alberto Oliveira Macedo, que aponta alguns inconvenientes relativos às Plantas Genéricas de Valores:

A determinação da PGV por intermédio de lei traz consigo os percalços de o Executivo não lograr a atualização constante dessa planta, pela necessidade de concordância também do Poder Legislativo, atento à conveniência política. Assim, quanto maior a demora em se aprovar lei com uma PGV atualizada, maior a probabilidade de haver discrepâncias entre o valor venal do IPTU e o valor de mercado atualizado do imóvel” (MACEDO, 2010, p. 270).

Portanto, estamos diante de um falso problema, decorrente do manejo equivocado dos instrumentos legais e fiscais disponíveis na legislação, o que está levando a uma discussão sobre a legalidade de valores distintos para a base de cálculo de ITBI e IPTU totalmente desnecessária. Mas não só isso. A opção de valores distintos para os dois impostos é sobretudo negativa por conduzir fisco e contribuinte a uma situação de insegurança jurídica, gerando um contencioso administrativo e judicial totalmente desnecessário, com prejuízos para toda a sociedade.

Não obstante, ressalve-se a necessidade de que o ITBI seja cobrado com adoção de base de cálculo que reflita o real valor de mercado do bens e direitos transmitidos. Bauru e Marília possuem indicadores econômicos, sociais e

geográficos bastante similares, com Marília apresentando crescimento ligeiramente superior a Bauru indicadores como crescimento populacional, PIB e PIB per capita no mesmo período analisado, de 2002 à 2014. Desta forma, seria esperado um pequeno crescimento das receitas marilienses em relação ao incremento experimentado por Bauru no mesmo período, o que efetivamente não ocorreu, ostentando este último um crescimento das receitas tributárias, de IPTU e de ITBI per capita superiores a Marília na ordem de 26,2%, 78,19% e 53,5%, respectivamente.

Fica evidente que, no caso de Marília, contribui para esta situação o fato do valor retratado no instrumento de transmissão ter como referência um valor fiscal para o IPTU e ITBI que reclama atualização. Tal valor não pode representar uma via larga à sonegação, pois fica fácil às partes mencionar um preço para o negócio inferior àquele que está realmente sendo pago, e é inviável ao fisco municipal impugnar todos os valores que lhe parecer conflitantes com os correntes de mercado.

Nesse ponto, fica claro que a adoção por Bauru de um terceiro referencial para determinar o valor venal do imposto explica as receitas tributárias de ITBI superiores à Marília no período de 2002 a 2014, sem prejuízos às considerações antes feitas sobre a legalidade desse expediente.

Assim, não resta dúvida que utilizar valores venais abaixo do real valor de mercado, como pratica Marília, sem lei prévia e expressa que autorize, representa uma ilegalidade por violação do artigo 97, art. 97, incisos II e IV, do Código Tributário, e uma inconstitucionalidade, à luz do artigo 150, parágrafo 6º, da Constituição Federal. No caso de Bauru, tem-se que ambas as situações também ocorrem, mas por outros fundamentos pelo menos no tocante à constitucionalidade. No caso, majorar a base de cálculo do ITBI sem lei estrita incide na violação do Princípio da Legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. No que se refere à seara infra legal, Bauru incide na violação ocorre sos mesmos dispositivos do CTN, quais sejam, o art. 97, incisos II e IV.



## REFERÊNCIAS

ABUD, Jorge Lima. **A prescrição da pena de perdimento em comércio exterior**. Clube de autores, 12 out. 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo, Saraiva, 2002.

AMORIM, José; ELIAS FILHO, Rubens. **Direito imobiliário: Questões contemporâneas**. Rio de Janeiro: Elsevier Brasil, 2013.

ARAÚJO, Cláudia Campos de et al. **Meio ambiente e o sistema tributário: Novas perspectivas**. São Paulo: Senac, 2003.

ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária: Coleção estudos de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996.

BACHA, Carlos José Caetano. **Economia e política agrícola do Brasil**. São Paulo: Atlas, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

\_\_\_\_\_. **Uma introdução a ciência das finanças**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARCHET, Gustavo. **Direito tributário: Questões da ESAF com gabarito comentado**. 4. ed. Rio de Janeiro: 2009.

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

BARROS, José Fernando Cedeño de. **Aplicação dos princípios constitucionais do processo no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Manole, 2004.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica**. Brasília, 2012. Monografia (Especialização em Direito da Regulação) – Instituto Brasiliense de Direito Público.

BARROS, Renata Furtado de et al. **Desafios do direito da pós-modernidade**. Raleigh, EUA: Lulu, 2012.

BELTRÃO, Irapuã. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BORBA, Claudio. **Direito tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário: Teoria e 1000 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

BRACHA, Carlos José Caetano. **Macroeconomia aplicada à análise da economia brasileira**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004.

BRANCHIER, Alex Sander. **Direito e legislação aplicada**. Curitiba: IBPEX, 2006.

BRASIL. Decreto nº 4.382 de 19 de setembro de 2002. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR. **Diário Oficial da União**. Brasília, 19 set. 2002.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Brasília, 25 out. 1966.

BROGINI, Gilvan Damiani. **Tributação e benefícios fiscais no comércio exterior**. São Paulo: IbpeX, 2017.

\_\_\_\_\_. **Tributação e benefícios fiscais no comércio exterior**. Curitiba: Xibpex, 2008.

BUFFON, Marciano; BASSANI, Mateus. Benefícios fiscais: uma abordagem à luz da cidadania fiscal e da legitimação constitucional da extrafiscalidade. **Revista da AJURIS**, v. 40, n. 130, 2013.

CABRERA, Fernando Ben-Hur Carvalho; DE OLIVEIRA, Edson Freitas. A incidência do itbi na transferência de bens imóveis quando da realização do capital social da empresa. **ETIC-Encontro de Iniciação Científica**, v. 11, n. 11, 2015.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

CANO, Wilson. **Introdução à economia: Uma abordagem crítica**. São Paulo: UNESP, 1998.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. atualizada até a EC n. 57/2008. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública**: Teoria, prática e mais de 800 exercícios. 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASALTA NABAIS, José. **Estudos de direito fiscal**: Por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

CASTRO, Aldemario Araujo. **Primeiras linhas de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Fórum, 2012.

CAVALCANTE, Edil. **Comentários ao art. 39 do Código tributário nacional**. 13 set. 2016. Disponível em: <[http://dredilcavalcante.blogspot.com.br/2016\\_09\\_13\\_archive.html](http://dredilcavalcante.blogspot.com.br/2016_09_13_archive.html)>. Acesso em: 21 jan. 2018.

CHEROBIM, Ana Paula; LEMES, Antonio; RIGO, Claudio. **Administração financeira**: Princípios, fundamentos e práticas brasileiras. Rio de Janeiro: Elsevier Brasil, 2017.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito tributário**: Com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e Lei de Responsabilidade Fiscal. Sinopses Jurídicas, São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

\_\_\_\_\_. **O controle da constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

COLOMBO, Chayane Velho. **ICMS–Benefícios fiscais do imposto**: Uma abordagem geral com ênfase na redução da base de cálculo na venda de veículos automotores usados. Criciúma, 2013. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis). Universidade do Extremo Sul Catarinense.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.

\_\_\_\_\_. O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI): principais questões. **Scientia Iuris**, n. 5, p. 43-58, 2002.

ELALI, André. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico**: A questão da redução das desigualdades regionais e sociais. Incentivos

fiscais: Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, p. 37-66, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

\_\_\_\_\_. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

FALCÃO, Joaquim; GUERRA, Sérgio; ALMEIDA, Rafael. **Direito constitucional tributário**. v. 2. Rio de Janeiro: FGV, 2015.

Fernando Aurélio Zilveti. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. In: **Direito Tributário Atual – 19**. São Paulo: Dialética & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2005

FERREIRA, Marlos Vargas. **Economia: Questões do CESPE/UnB**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FERREIRA, Patrícia Fortes Attademo. **Os mecanismos jurídicos de proteção aos direitos e garantias do contribuinte**. São Paulo: Per Juris, 2016.

FONSECA, Maria Juliana de Almeida. **Conflitos de competência tributária – ICMS e ISSQN: Os novos conceitos de mercadoria e serviços**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

FROTA, Jorge Henrique. **A concepção de tributo sob a ótica do direito tributário brasileiro**. 15 dz. 2017. Disponível em: <[https://jhfrota.jusbrasil.com.br/artigos/532142025/a-concepcao-de-tributo-sob-a-otica-do-direito-tributario-brasileiro?ref=topic\\_feed](https://jhfrota.jusbrasil.com.br/artigos/532142025/a-concepcao-de-tributo-sob-a-otica-do-direito-tributario-brasileiro?ref=topic_feed)>. Acesso em: 27 jan. 2018.

FULGÊNCIO, Paulo Cesar. **Glossário Vade Mecum: Administração pública, ciências contábeis, direito, economia, meio ambiente**. Rio de Janeiro: Mauad, 2007.

GOMES, Marcus Lívio. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Almedina, 2016.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Almedina, 2016.

GONÇALVES, Camila Soares. **Análise da incidência do ITBI em caso de incorporação societária entre empresas do mesmo grupo econômico à luz do requisito onerosidade na transmissão**. 31 ago. 2017. Disponível em: <[https://camilasoaresgonalves.jusbrasil.com.br/artigos/494231892/analise-da-incidencia-do-itbi-em-caso-de-incorporacao-societaria-entre-empresas-do-mesmo-grupo-economico-a-luz-do-requisito-onerosidade-na-transmissao?ref=topic\\_feed](https://camilasoaresgonalves.jusbrasil.com.br/artigos/494231892/analise-da-incidencia-do-itbi-em-caso-de-incorporacao-societaria-entre-empresas-do-mesmo-grupo-economico-a-luz-do-requisito-onerosidade-na-transmissao?ref=topic_feed)>. Acesso em: 22 jan. 2018.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A Extrafiscalidade do direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HACK, Érico. **Direito tributário**. Curitiba: IESDE Brasil, 2008.

HARADA, Kiyoshi. Base de cálculo do ITBI. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3884, 18 fev. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/26725>>. Acesso em: 21 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. Imunidade do ITBI. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2521, 27 maio 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/14917>>. Acesso em: 21 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. ITBI: Desincorporação decorrente de redução de capital. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2552, 27 jun. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/15096>>. Acesso em: 21 jan. 2018.

\_\_\_\_\_. ITBI e retrocessão. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 17, n. 3349, 1 set. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22538>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

HERRERA, João Guilherme Simões. Hermenêutica constitucional e a restituição do ICMS pago a maior em razão da substituição tributária para frente. In: BARROS, Renata Furtado de et al. **Justiça e democracia: As novas perspectivas da hermenêutica constitucional**. Estados Unidos: Lulu, 2013.

JOBIM, Geraldo. **Legislação tributária e negociação imobiliária**. Curitiba: IESDE Brasil, 2008.

KRUGMAN, Paul; WELLS, Robin. **Introdução à economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.

LUIZETTI, Daiane. **Direito tributário descomplicado**. Clube de Autores, 2008.

MACEDO, João Alberto de Oliveira. **ITBI aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010,

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. **Comentários ao código tributário nacional**. v. 2, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MARINHO, Jorge Scarpi. **Administração em saúde**: Autogestão de consultórios e clínicas. São Paulo: DOC, 2015.

MARTINS, Beatriz Giroto; ROQUE, Raphaela Cristina Ramsdorf. A tributação extrafiscal como meio de proteção ambiental. **Etic-Encontro de Iniciação Científica**, v. 11, n. 11, 2015.

MARTINS, Marcelo Guerra. Limitações constitucionais ao poder de tributar. **Cadernos de Direito**, v. 2, n. 4, p. 249-278, 2012.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**: Plano da existência. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**: Parte geral. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MORAIS, Douglimar. **Estudos à jato para DPU**. Ribeirão Preto, SP: IELD, 2014.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

OCDE. **Perspectivas econômicas da América Latina 2009**. OECD Publishing, 12 mar. 2009.

OLIVIERA, Gustavo da Gama Vital de. **Temas de federalismo fiscal brasileiro**. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

OSAKI, Marcos Pereira. **Substituição tributária na seguridade social**: Retenção de 11%. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAIVA, João et al. **Direito imobiliário atual**. São Paulo: Elsevier Brasil, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: Completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**: Completo. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA FILHO, Luiz Alberto. **Taxas e preços**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

PINTO, Fabiana Lopes; SALIBA, Ricardo Berzosa. **Leis complementares em matéria tributária**: Aspectos práticos atuais. Barueri, SP: Manole, 2003.

ROSSETTI, José Paschoal. **Finanças corporativas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

SABBAG, Moraes, E. **Elementos do direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima 2008.

SALES, Adriano. **Constitucionalidade da Contribuição do SENAR**: Uma análise à luz da Constituição Federal. Clube de Autores, 2008.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, Wiliam. **Economia**. 19. ed. São Paulo: AMGH, 2012.

SANTI, Gilberto. **Lançamento tributário em autos judiciais**. São Paulo: Baraúna, 2014.

SEHN, Solon. **Legislação tributária**. Curitiba: IESDE Brasil, 2009.

SOUZA, Antonio Edvar Marques. **Imposto de renda para profissionais da saúde**. São Paulo: Clube de Autores, 2009.

TÁMEZ, Carlos André Silva. **Finanças públicas**: Teoria e mais de 350 questões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

TELES, Rogério. **Repartição do ICMS para os municípios paulistas**: Uma questão de justiça. São Paulo: Baraúna, 2016.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária del Estado y de los Contribuintes**. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons. Madrid, 2005.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito e poder**: Nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. Barueri, SP: Manole, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, v. II, 2005.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **Direito tributário**. 2. ed. Curitiba: IESDE, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário**. Curitiba: IESDE Brasil, 2009.

VALADÃO, Liziane Angelotti Meira; BORGES, Antônio de Moura. **Direito tributário constitucional**: Temas atuais relevantes. São Paulo: Almeida, 2015.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007.

VERGARA, Sylvia Constant; CORRÊA, Vera Lúcia de. **Propostas para uma gestão pública municipal efetiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

WATANABE, Marta. **Guia valor econômico de disputas tributárias**. São Paulo: Globo, 2003.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Entidades sem fins lucrativos: Imunidade e isenção tributária**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2008.