

DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO ONEROSA *INTER VIVOS* DE BENS IMÓVEIS: ASPECTOS ESSENCIAIS

GENEVIEVE ALINE ZAFFANI GRABLAUSKAS GOMES¹

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo abordar tema de direito público, em especial o direito tributário, objetivando analisar especificamente o imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis *inter vivos*, simplesmente denominado ITBI, que vem previsto no artigo 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Nos termos disciplinados pelo texto constitucional, tal tributo é de competência dos municípios. De natureza eminentemente fiscal, é importante instrumento de arrecadação e abastecimento dos cofres públicos, além da atualização do cadastro imobiliário local. Examinando a legislação em vigor, serão verificados os aspectos gerais do imposto, como sua natureza real, fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo e, por fim, lançamento e delimitação geográfica.

Palavras-chaves: Tributo. Imposto. ITBI. Imposto sobre Transmissão Onerosa *Inter Vivos* de Bens Imóveis. Artigo 156, II, da Constituição Federal.

¹ Procuradora Nível III do Município de Diadema, Especialista em Direito Municipal e Políticas Públicas.

SUMÁRIO

Introdução	03
Breve contexto histórico e considerações iniciais.....	05
Base de cálculo.....	10
Alíquota.....	12
Fato gerador.....	13
Sujeito ativo.....	15
Sujeito passivo.....	15
Lançamento.....	17
Delimitação geográfica.....	17
Considerações finais.....	18
Referências Bibliográficas.....	20

Introdução

O presente trabalho tem por escopo abordar tema de Direito Tributário, especialmente voltado à tributação municipal, com enfoque no imposto sobre transmissão de bens imóveis, comumente denominado ITBI.

Nesse âmbito, serão discutidas especificamente as características desse tributo, o contexto histórico quando de sua origem, bem como os reflexos na arrecadação do ente federativo a ele atrelado.

O ITBI, imposto de competência dos municípios por expressa determinação constitucional, consoante disciplinado no artigo 156, II, da Constituição Federal de 1988, é um tributo incidente sobre a transferência onerosa de propriedade e demais direitos reais – exceto os de garantia – relativa a bens imóveis.

O Código Tributário Nacional delinea o referido tributo na Seção III, artigo 35 e seguintes, atribuindo a competência tributária aos Estados, incluindo concomitantemente as situações de transmissões de bens imóveis *inter vivos* e *causa mortis*. Como sabido, a Carta Magna de 1988 aduz que a competência atualmente, na verdade, pertence aos Municípios, e somente na ocasião de transferência de propriedade imobiliária - ou direitos reais a ela inerentes – *inter vivos*, restando aos Estados a arrecadação decorrente das transmissões *causa mortis*.

Objetiva-se apresentar os contornos jurídicos do mencionado imposto, por meio de considerações acerca dos elementos caracterizadores da respectiva incidência tributária.

De um modo geral, esse assunto, em que pese bem sedimentado pela doutrina, ainda acarreta discussões no que se refere à efetiva incidência sobre algumas operações que repercutam na transferência da titularidade do imóvel, gerando reflexos na arrecadação dos municípios onde se situam esses bens, uma vez que incumbe a este ente federativo determinar o contribuinte do imposto.

Além de possuir natureza eminentemente fiscal, vale dizer, é voltado à obtenção de recursos financeiros para a Fazenda Pública, o tributo em foco guarda relação também com o êxito da arrecadação de outros tributos, como o IPTU, na medida em que propicia a atualização do cadastro imobiliário local.

Proceder-se-á uma explanação geral do panorama em que se insere a questão trazida à discussão, iniciando-se com a base constitucional, o contexto histórico e a conceituação do imposto sobre transmissão de bens imóveis. Em seguida, será abordado o enfoque infraconstitucional, do Direito Tributário e seus princípios norteadores e os aspectos

relevantes desse tributo em especial, além da normatização que envolve as transações financeiras relativas a transferência de imóveis.

Pretende-se, diante do breve exposto, promover uma intelecção mais apurada do ITBI, colaborando para a compreensão mais aprofundada do assunto, em benefício a um melhor gerenciamento e arrecadação ao Poder Público municipal.

Breve contexto histórico e considerações iniciais

A Constituição Federal discrimina atribuições para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal por meio de lei, institua tributos de sua competência.

A norma-padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas pelas pessoas políticas vem traçada pela Carta Suprema. A lei do respectivo ente federativo, portanto, cria *in abstracto* o tributo, com base na regra-matriz constitucional. O tributo aperfeiçoar-se-á, *in concreto*, quando acontecer no mundo físico, o fato imponible. (CARRAZZA, 2012, p. 577).

Dentre os tributos previstos no nosso ordenamento jurídico, podem-se destacar como de interesse do presente trabalho os impostos. Imposto pode ser conceituado como uma modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência um fato lícito qualquer, não consistente numa atuação estatal². Configura-se, pois, num tributo não vinculado a qualquer relação de troca ou utilidade, ou seja, não há necessidade do Poder Público desenvolver, em relação ao contribuinte, qualquer atividade específica. (CARRAZZA, 2012, p. 594).

O imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis e direitos a ele relativos, denominado simplesmente ITBI, vem disciplinado na Constituição Federal de 1988 como um tributo de competência dos Municípios. Mas nem sempre foi assim.

Na Constituição anterior, tal tributo competia aos Estados. Assim estava disciplinado:

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e
(...)
§ 2º O imposto de que trata o item I compete ao Estado onde está situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei.
§ 3º O imposto a que se refere o item 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 decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis.

² Roque Antonio Carrazza indica que tal definição é inspirada nas lições de Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária, 6ª Ed., 12ª tir., São Paulo, Malheiros Editores, 2011, p. 137)

Percebe-se, portanto, da leitura do texto, que além da transmissão inter vivos, tributava-se, também, sob a competência dos Estados e Distrito Federal, a transmissão de bens em decorrência da morte. Ressalvava-se, no entanto, a transferência de bens oriundos de pessoas jurídicas, nos termos em que delimita.

De se ressaltar que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 35 e seguintes, atribui competência do referido imposto aos Estados, estatuinto a matéria da seguinte maneira:

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.

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.

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 subsequentes 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.

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

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.

Art. 40. O montante do imposto é dedutível do devido à União, a título do imposto de que trata o artigo 43, sobre o provento decorrente da mesma transmissão.

Art. 41. O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro.

Art. 42. Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei. (negritou-se).

No ordenamento jurídico atual, o tributo vem preceituado na Constituição Federal de 1988, artigo 156, inciso II:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§ 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.

Tendo em vista que o Município detém cadastro imobiliário de seus contribuintes em relação ao Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana, faz-se razoável asseverar a maior facilidade em administrar e possuir melhores meios para exigência e cobrança do ITBI. Na verdade, a Carta Magna de 1988 enquadrou melhor o tributo ao ente federativo a ele responsável.

Nesse sentido segue o raciocínio de Hugo de Brito Machado, cuja lição assevera que *não se incluem no âmbito desse imposto as transmissões em virtude de doações ou heranças, que sofrem incidência de imposto estadual*. E acrescenta, em tom crítico: *neste ponto o constituinte de 1988 não foi feliz. Melhor seria, do ponto de vista da Administração Tributária, que também as transmissões de imóveis em virtude de doações e de heranças fossem tributadas pelos Municípios, pela razão destes possuírem cadastro imobiliário*. (MACHADO, 2012)

O imposto em estudo tem função eminentemente fiscal, vale dizer, objetiva a obtenção de recursos financeiros para a Fazenda Pública.

A respeito da expressão nuclear do imposto - transmissão *inter vivos* - Leandro Paulsen leciona:

A transmissão inter vivos é a transferência do direito de uma pessoa a outra por força de um negócio jurídico. Não se confunde com a aquisição originária da propriedade, que não se sujeita à incidência desse imposto porque não implica em transmissão. (PAULSEN, 2013, p. 283).

De acordo com o autor, excetuam-se da incidência do imposto em comento as formas originárias da propriedade, porque não culminam em transferência de um para outro proprietário. Dentre as formas de aquisição originária, pode-se destacar a usucapião e a arrematação judicial.

O Código Civil estatui o que se trata a transmissão de bens imóveis entre vivos, *in verbis*:

Art. 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

§ 1º Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

§ 2º Enquanto não se promover, por meio de ação própria, a decretação de invalidade do registro, e o respectivo cancelamento, o adquirente continua a ser havido como dono do imóvel.

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

Art. 1.247. Se o teor do registro não exprimir a verdade, poderá o interessado reclamar que se retifique ou anule.

Parágrafo único. Cancelado o registro, poderá o proprietário reivindicar o imóvel, independentemente da boa-fé ou do título do terceiro adquirente.

Nesse diapasão, a transmissão de bens imóveis e direitos a ele relativos dá-se mediante registro do respectivo título - como a escritura de compra e venda - no Cartório de Registro de Imóveis circunscrito à localidade do bem.

Impende destacar que a transferência do domínio útil também é passível de tributação pelo ITBI. O Supremo Tribunal Federal já editou uma súmula na qual disciplina que *é legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre a transferência do domínio útil*. (Súmula nº 326 do STF).

Os impostos podem ser classificados como de natureza real ou pessoal.

Terão natureza real se levarem em consideração apenas o bem objeto da tributação, ou seja, o patrimônio do contribuinte. Tem-se como exemplos o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores e Imposto sobre Produtos Industrializados. Geraldo Ataliba bem diferencia a natureza dos impostos:

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, ou estado de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A hipótese de incidência é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas

condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da hipótese de incidência.

São impostos pessoais, pelo contrário, aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência leva em consideração certas qualidades, juridicamente qualificadas, dos possíveis sujeitos passivos. Em outras palavras, estas qualidades jurídicas influem, para estabelecer diferenciações de tratamento legislativo, inclusive do aspecto material da hipótese de incidência. Vale dizer: o legislador, ao descrever a hipótese de incidência, faz refletirem-se decisivamente, no trato do aspecto material, certas qualidades jurídicas do sujeito passivo. A lei, nestes casos, associa tão intimamente os aspectos pessoal e material da hipótese de incidência, que não se pode conhecer este sem considerar aquele.” (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, RT, p. 125).

Tendo em vista o artigo 145³ da Carta Magna, que veicula o princípio da capacidade contributiva, pode-se concluir que os impostos de natureza pessoal concretizam-se nesse princípio.

No que se refere à natureza do referido tributo, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de considerá-lo imposto de natureza real e que, por isso, não se presta à progressividade, ou seja, não pode ter alíquotas progressivamente maiores conforme o aumento da base de cálculo.

EMENTA - ITBI: progressividade: L. 11.154/91, do Município de São Paulo: inconstitucionalidade. A inconstitucionalidade, reconhecida pelo STF (RE 234.105), do sistema de alíquotas progressivas do ITBI do Município de São Paulo (L. 11.154/91, art. 10, II), atinge esse sistema como um todo, devendo o imposto ser calculado, não pela menor das alíquotas progressivas, mas na forma da legislação anterior, cuja eficácia, em relação às partes, se restabelece com o trânsito em julgado da decisão proferida neste feito. RE 259339/SP - SÃO PAULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 09/05/2000. Órgão Julgador: Primeira Turma.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP. I - Imposto de transmissão de imóveis, inter vivos - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda. II - R.E. conhecido e provido. RE 234105/SP - SÃO PAULO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO. Julgamento: 08/04/1999. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Em conclusão, entende-se como forma de distinção de tributos de natureza real ou pessoal a possibilidade do imposto gravar uma riqueza considerada em si, ou se considera as circunstâncias pessoais de seu titular.

No tocante às características basilares do imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, pode-se considerar os elementos a seguir.

A norma tributária impositiva, que veicula a obrigação tributária, abrange, outrossim, o aspecto quantitativo, apresentando critérios para cálculo do montante devido. Para obtenção desse valor, deve-se observar dois fatores: a base de cálculo e a alíquota.

Base de cálculo

A expressão econômica do fato gerador do tributo configura a base de cálculo, devendo a norma que institui o tributo fazer referência a uma realidade economicamente quantificável, de modo a orientar e distinguir a espécie do tributo. Desta feita, a grandeza econômica deve guardar pertinência direta com o aspecto material da hipótese de incidência. Um exemplo da correlação dessa grandeza econômica com a essência do tributo é o valor venal do imóvel para apuração do importe a ser pago de IPTU. A base de cálculo, repita-se, deve ser fixada de maneira a confirmar a materialidade da hipótese de incidência. Trata-se, portanto, de elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para se alcançar como resultado o valor do tributo correspondente. (MACHADO, 2012, pp. 138,139).

Nos termos lecionados por Roque Antonio Carrazza, base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critérios para mensurar o fato impositivo tributário. Possui duas funções: quantificar a prestação do sujeito passivo com a ocorrência no mundo fenomênico do fato impositivo e confirmar a natureza jurídica do tributo. (CARRAZZA, 2012, pp. 281/285).

O artigo 38 do Código Tributário Nacional⁴ dispõe sobre a base de cálculo do imposto em tela. Não se considera o preço de venda, mas sim o valor venal dos bens ou direitos transferidos.

Consoante assinala Hugo de Brito Machado, a diferença entre preço e valor venal é relevante. O preço é fixado pelas partes, que em princípio são livres para pactuar. O valor dos

⁴ Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.

bens é determinado pelas condições do mercado. Em princípio, pela lei da oferta e da procura. (MACHADO, 2012, p. 409).

O preço, na verdade, funciona como uma declaração de valor realizada pelo contribuinte, cujo teor pode ser aceito ou não pelo Fisco. Na hipótese de eventual divergência, aplica-se o disciplinado pelo artigo 148 do Código Tributário Nacional:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A base de cálculo do ITBI, portanto, consiste no valor venal dos bens ou direitos transmitidos. No momento da transmissão da propriedade, considera-se o seu valor venal, ainda que existam gravames temporários.

Existem duas súmulas editadas pelo Supremo Tribunal Federal que disciplinam o tema.

A Súmula nº 108 aduz que *é legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre o valor do imóvel ao tempo da alienação, e não da promessa, na conformidade da legislação local*. Nesse lume, pouco importa o valor do bem à época da promessa de compra e venda, devendo constar registrado o importe a servir de tributação no instante da efetiva alienação.

A Súmula nº 110, por sua banda, estatui que *o Imposto de Transmissão Inter Vivos não incide sobre a construção, ou parte dela, realizada pelo adquirente, mas sobre o que tiver sido construído ao tempo da alienação do terreno*. Esclarece a súmula que, só será tributada a construção sobre o terreno alienado que tiver sido concretizada ao tempo da alienação, e não aquela perpetrada pelo adquirente.

Excetua-se da base de cálculo do ITBI o montante atinente aos imóveis por acessão intelectual, definidos no artigo 43, III, do Código Civil de 1916, uma vez que tal inclusão acarretaria tributação dissonante ao especificado em âmbito constitucional.

Outro aspecto importante refere-se a empresas dedicadas à construção de edifícios que compram terrenos e neles constroem sem que tenham antes formalizado a transmissão da propriedade do terreno. Nessa situação, o cálculo do ITBI não poderá recair sobre o terreno com a edificação, mas tão-somente sobre o terreno.

Alíquota

Considerando-se que é vedado o confisco no ordenamento jurídico pátrio vigente, fato que concretizar-se-ia se o valor exigido recaísse diretamente na totalidade do bem correspondente à base de cálculo, há que se aperfeiçoar o importe devido com a aplicação de um índice de fracionamento incidente sobre essa grandeza econômica. O valor a ser recolhido pelo contribuinte deve advir, em regra, da aplicação de percentual sobre o valor da base de cálculo. Esse percentual é a alíquota.

A alíquota pode ser fixa, variável ou progressiva. A alíquota fixa é utilizada para o cálculo do tributo sem observar o valor do objeto tributado, permanecendo com mesmo percentual, independentemente da base de cálculo.

Geralmente aplicam-se alíquotas variáveis em função da essencialidade ou não do produto tributado, como ocorre com itens supérfluos, os quais terão percentual acentuado, face aos produtos com maior relevância social que, por consequência, terão percentual diminuto.

As alíquotas progressivas aumentam ou diminuem em função da expressividade da base calculada. O imposto sobre a renda, por exemplo, caracteriza-se, dentre outros aspectos, pela previsão legal de alíquotas maiores quanto maior for a renda do contribuinte. Trata-se, na verdade, de instrumento de aplicação do princípio da capacidade contributiva, consoante disciplina o artigo 145, §1º da Carta Magna, cujo teor indica que, *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*.

A alíquota a ser estabelecida deverá ser fixada pela legislação municipal do Município da situação do bem.

No ordenamento constitucional anterior, havia certa limitação às alíquotas, as quais não podiam exceder os limites estabelecidos em Resolução do Senado Federal, por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei⁵.

⁵Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

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

§ 2º O imposto de que trata o item I compete ao Estado onde está situado o imóvel, ainda que a transmissão resulte de sucessão aberta no estrangeiro; sua alíquota não excederá os limites estabelecidos em resolução do Senado Federal por proposta do Presidente da República, na forma prevista em lei.

A Carta Magna de 1988 não copiou a limitação relativamente ao ITBI. Atualmente, somente em relação ao ISS pode a lei complementar federal estabelecer alíquotas máximas, conforme estatui o artigo 156, §3º, I. No que pertine à fixação de limite por Resolução do Senado, só há previsão para o ITCMD, de competência estadual.

Fato gerador

O início da obrigação tributária ocorre quando o contribuinte pratica um determinado ato descrito em lei, que se enquadre em situação capaz de fazer surgir a necessidade de pagamento do tributo.

A previsão abstrata, contida na lei, da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar é denominada hipótese de incidência. A lei deve disciplinar a descrição do fato que dá nascimento à obrigação tributária.

A concretização dessa regra matriz de incidência no plano fático é o fato gerador. Determinada ação do contribuinte, se prevista em lei como situação que ocasione a obrigação de pagar tributo, gerará o real dever de adimplir prestação pecuniária ao Fisco.

O fato gerador pode ser classificado quanto ao momento de sua ocorrência – critério temporal-, podendo ser considerado instantâneo quando consistir em fato isolado que ocorra num determinado momento plenamente identificável, como é o caso do tributo objeto do trabalho em desenvolvimento, o ITBI. Quando a situação jurídica se perpetuar no tempo, como a propriedade de um imóvel, o fato gerador é considerado continuado. O denominado fato gerador de período é aquele composto por diversos fatos considerados em conjunto, como os rendimentos anuais de pessoa física. (PAULSEN, 2013, pp. 141,142).

O tributo em exame tem como fato gerador a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição.

Por força do artigo 146, III, da CF/88, esse âmbito constitucional deve ser detalhado e bem explicitado, de modo a evitar que os legisladores da esfera municipal preceituem tratamentos distintos para a hipótese de incidência do referido imposto.

A súmula nº 111, editada pelo Supremo Tribunal Federal, vai além, aduzindo que *é legítima a incidência do Imposto de Transmissão Inter Vivos sobre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade de sua desapropriação.*

Atualmente, faz-se importante a diferenciação entre a transferência de bens imóveis em virtude de atos entre vivos e aquela que se opera por evento da morte. Também relevante é a distinção entre transferência gratuita e onerosa. Tal ressalva se justifica na delimitação atual do imposto, o qual não incide mais sobre heranças e doações, restando essas situações sujeitas à incidência do imposto estadual específico.

De se ressaltar a relevância da expressão *imóvel por natureza*. Imóveis por natureza são aqueles indicados no Código Civil de 1916⁶, especificamente em seu artigo 43, inciso I. Os imóveis por acessão física, por sua vez, são definidos no inciso II. A ressalva quanto ao Caderno Civil antigo se revela necessária porque, à época da edição do Código Tributário Nacional era a lei que estava em vigor e que servia de base aos conceitos relativos a bens em geral. Os dispositivos do velho Código Civil ficaram, na verdade, incorporados aos dispositivos do CTN e a eles fizeram referência.

Hugo de Brito Machado assevera, no que tange a essa questão, que *é como se estivessem literalmente transcritos nos dispositivos do Código Tributário Nacional, de sorte que a mudança da lei civil é, para esse efeito, irrelevante*. (MACHADO, 2012, p. 407).

O Poder Judiciário já se manifestou a respeito da utilização de parâmetros de moldes anteriores, tendo o Supremo Tribunal Federal⁷ se pronunciado no sentido de que as remissões feitas pelas leis estaduais à alíquota máxima, fixada pelo Senado Federal, devem ser entendidas como dirigidas à então vigente Resolução do Senado Federal, e não a uma futura resolução fixando alíquota diversa. Entendeu, outrossim, ser inadmissível a delegação, pelo legislador estadual, ao Senado Federal, da competência para fixar alíquotas, por violação dos princípios da legalidade e da competência tributária.

Impende salientar que a transmissão da propriedade dos imóveis por acessão intelectual, definidos no artigo 43, III, do Código Civil de 1916, não pode se enquadrar na hipótese de incidência do ITBI.

O imposto em análise também não incide sobre a transferência de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre bens ou direitos decorrentes da fusão, incorporação, cisão ou extinção de capital de pessoa jurídica, a não ser que a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou

⁶ Art. 43. São bens imóveis:

I. O solo com seus acessórios e adjacências naturais compreendendo a superfície, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo.

II. Tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada à terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura, ou dano.

⁷ STF, 2ª Turma, AI 236.436 - PE, RTJ 174/684.

direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil, nos termos disciplinados pela Constituição, artigo 156, §2º, I.

A assertiva anterior é de fundamental importância visto que, por ocasião da transformação de sociedades, o imposto não deve incidir justamente porque não ocorre efetiva transmissão de propriedade de bens e direitos de uma pessoa para outra. O que ocorre, na verdade, é simplesmente a mudança do tipo societário.

Os conceitos utilizados pela Carta Maior às expressões transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades foram extraídos da Lei 6.404/76, cujo teor trata das sociedades por ações, sendo aplicada subsidiariamente às demais formas de sociedades, mercantis e civis. Em que pese essa origem dos conceitos, estes não podem ser alterados posto que empregados pela Constituição para limitar a competência tributária.

Sujeito ativo

O sujeito ativo da relação tributária é o credor da obrigação, é o titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, aquele que possui competência para editar normas atinentes à fiscalização, à cobrança, à constituição do crédito mediante lançamento, à inscrição em dívida ativa e ao ajuizamento de ação executiva fiscal. Configura-se, na verdade, pessoa jurídica de direito público.

É o Município da situação do bem imóvel ou dos direitos a ele decorrentes que se está transferindo.

Sujeito passivo

O pólo passivo é personificado, em regra, na figura do contribuinte, a quem compete recolher o tributo, vale dizer, prestar seu objeto. Também compõe o pólo passivo o responsável tributário, o qual participa da relação tributária em virtude de expressa disposição legal, colaborando com a Administração Pública, no intuito de simplificar, facilitar ou garantir a arrecadação. Tal sujeição passiva indireta pode se perpetrar de duas maneiras: por substituição ou por transferência. Na primeira hipótese, o dever de pagar tributo surge para o substituto desde a ocorrência do fato gerador, como é o caso do empregador, por ocasião da retenção do imposto de renda na fonte.

Para a sujeição passiva indireta por transferência, o dever de pagar o tributo nasce vinculado ao contribuinte propriamente dito, transpassando-se para o responsável após a ocorrência de um fato novo. Essa transferência pode se consolidar por três modos: por solidariedade, quando duas ou mais pessoas são coobrigadas a pagar o mesmo tributo (IPTU sobre condomínio de bem indivisível); por sucessão, quando o contribuinte inicial deixar de existir (IPTU – contribuinte falecido, a responsabilidade será dos herdeiros); e por responsabilidade legal, quando há a incumbência de fiscalizar o recolhimento do tributo (ITBI, tabelião deve observar se no momento do registro da escritura o contribuinte recolheu o tributo devido).

O Código Tributário Nacional define, em seu artigo 42, quem é o contribuinte do tributo em estudo:

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

Há, portanto, margem à lei do Município da situação do bem para legislar a esse respeito, pontuando, dentro do que permite a Constituição, quem será seu contribuinte.

Para fins expositivos, pode-se conceituar contribuinte do Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de bens imóveis e de direitos a eles relativos como todo aquele que transmite o direito, qual seja, o adquirente do bem ou direito transferido; o cedente, nas cessões de direito decorrentes de compromisso de compra e venda; o transmitente, nas transmissões exclusivamente de direitos à aquisição de bens imóveis, quando o adquirente tiver como atividade preponderante a compra e venda desses bens ou direitos, a sua locação ou arrendamento mercantil; o superficiário e o cedente, nas instituições e nas cessões do direito de superfície⁸.

De fato, paga imposto quem tiver maior interesse na operação onerosa. Geralmente o ônus recai sobre o adquirente, mas pode ser pactuada de outra forma, tendo em vista tratar-se de ato entre vivos, cuja consolidação se restringe a questão meramente contratual.

A relevância de se evidenciar uma definição legal para o contribuinte desse tributo só se mostra razoável para situações excepcionais, nas quais tenha sido efetuado um contrato desprovido de tal estipulação. Nesse diapasão, na ausência de pacto entre as partes envolvidas, deverá prevalecer o estatuído em lei.

⁸ Conceitos adotados pela Lei Municipal Paulista, constantes do artigo 6º, da Lei 11.154/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei 13.402/02 e pela Lei 14.125/05, regulamentada pelo Decreto 51.357/10, art. 120.

Lançamento

O lançamento do imposto é realizado mediante declaração do contribuinte. Compete à autoridade administrativa proceder à avaliação do bem e promover o cálculo do tributo, expedindo a guia devidamente preenchida para regular recolhimento.

Muito embora seja esse o procedimento padrão, nada impede que o imposto seja objeto de lançamento de ofício, na hipótese de se configurar constatada a ocorrência de seu fato gerador sem que o respectivo pagamento tenha sido efetivado.

Delimitação geográfica

Além da previsão da hipótese de incidência, a lei deverá estipular a delimitação geográfica da eficácia dessa regra matriz. Via de regra, o limite territorial fica adstrito aos limites espaciais do ente federativo que institui o tributo. Nesse diapasão, tributos municipais devem ter a ocorrência de seu fato impositivo dentro do perímetro territorial daquele município.

Importante destacar, em relação especificamente aos impostos IPTU (municipal) e ITR (federal), que incidem sobre imóveis localizados em um mesmo município, o aperfeiçoamento se dará pela localização do imóvel objeto do tributo em zona urbana ou rural, devidamente preceituado em lei municipal, de acordo com as diretrizes traçadas no artigo 32, §1º, do CTN. Esse será o critério utilizado para se recolher o imposto à União ou ao Município. Tal diferenciação entre imóveis com características predominantemente urbanas ou rurais, entretanto, não influenciam na incidência do ITBI quando de sua transmissão por ato entre vivos, recaindo tanto sobre imóveis inseridos em área rural quanto em área urbana.

Consagra-se, portanto, o princípio da territorialidade.

Considerações finais

O presente trabalho objetivou a pesquisa dos aspectos basilares do imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

Em primeiro momento e com enfoque nos fundamentos constitucionais que dão alicerce à legislação tributária, verificou-se o contexto histórico do ordenamento jurídico afeto ao tributo em análise na Constituição anterior, momento em que referido imposto competia aos Estados da Federação, incidindo a qualquer tipo de transferência da propriedade imóvel, fosse ela a título oneroso ou gratuito, *inter vivos* ou *causa mortis*.

Verificou-se que o Código Tributário Nacional, em que pese a discrepância contextual específica com a Carta Magna em vigor, ainda traz em seu bojo a redação do texto constitucional antigo, aglutinando os dois impostos que atualmente vem disciplinados de maneira distinta (imposto de transmissão onerosa de bens imóveis *inter vivos* - de competência municipal - e imposto de transmissão de bens imóveis gratuita e transmissão *causa mortis* - incumbido aos Estados).

Analisou-se, em seguida, o dispositivo constitucional que define e delimita essa exação, explicitando as razões de se incumbir aos municípios o tributo em análise, o qual possui natureza eminentemente fiscal.

Estabelecendo-se correlação com os ditames conceituais insertos no Código Civil, foram apurados os elementos constitutivos da definição do imposto, notadamente em relação ao que venha a ser considerado propriedade, domínio útil e a própria expressão da transmissão de bens entre vivos, enfatizando a necessidade de registro do título translativo no cartório de registro de imóveis para o alcance de sua validade *erga omnes*.

Ultrapassada essa etapa preliminar e perfunctória, iniciou-se a análise detalhada do imposto propriamente dito, abordando-se a base de cálculo, as alíquotas, o fato gerador, os sujeitos ativo e passivo, o lançamento e, por fim, a delimitação geográfica, sobre a qual se constatou que foi consagrado o princípio da territorialidade para o ITBI.

Conclui-se, pois, diante de todo o exposto, que o imposto de transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, em que pese sua aparente simplicidade e pouca repercussão no ordenamento

jurídico quando considerado face aos demais tributos, possui vários desdobramentos acerca de sua incidência, tendo sido demonstrado no presente estudo algumas situações de destaque que enfatizam a importância dessa exação no ordenamento jurídico pátrio.

Referências Bibliográficas

- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília. Senado Federal, 2013.
- BRASIL. *Constituição Federal (1988)*. Brasília. Senado Federal, 2013.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo. Malheiros. 28ª Edição. 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. Saraiva. 23ª Edição. 2010.
- CONTI, José Maurício. *O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI): principais questões*. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 38, 2 nov. 1999. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1320>>. Acesso em: 17 abr. 2014.
- FURLAN, Valéria. *Imposto sobre a Transmissão onerosa de Bem Imóvel (ITBI) - Breve panorama da visão tradicional que se perpetua*. Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo - Autarquia Municipal, número 18, ISSN 1516-0947, 2012.
- HARADA, Kiyoshi. *ITBI - Doutrina e Prática*. São Paulo. Atlas. 1ª Edição. 2010.
- _____. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI). Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 40, 1 mar. 2000. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1400>>. Acesso em: 17 abr. 2014.
- MACEDO, José Alberto de Oliveira. *ITBI - Aspectos Constitucionais e Infraconstitucionais*. São Paulo. Quartier Latin. 1ª Edição. 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. Malheiros. 33ª Edição. 2012.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. Saraiva. 14ª Edição. 2013.
- MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 8ª Edição. 2013.
- OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. *Impostos Municipais - ISS - ITBI – IPTU*. São Paulo. Saraiva. 2ª Edição. 2011.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 5ª Edição. 2013.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo. Saraiva. 5ª Edição. 2013.