

DO IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO ONEROSA *INTER VIVOS* DE BENS IMÓVEIS: QUESTÕES POLÊMICAS

GENEVIEVE ALINE ZAFFANI GRABLAUSKAS GOMES¹

RESUMO

O presente trabalho objetiva explicar tema de direito público, em especial o direito tributário, com o escopo de analisar as questões mais relevantes do imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis *inter vivos*, normalmente intitulado ITBI, o qual está disciplinado no artigo 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988. Examinando a legislação em vigor, serão enfocadas as questões de maior relevância na aplicação do tributo em estudo, notadamente as imunidades previstas, a impossibilidade da progressividade de alíquotas, os reflexos sobre a arrematação de imóveis em hasta pública, usucapião, desapropriação e divisão decorrente de separação judicial. Demonstrar-se-á, também, qual a tendência externada pela jurisprudência e pela doutrina mais abalizada acerca das situações levantadas, estabelecendo-se um cotejo com o ordenamento jurídico em vigor, inserindo, nesse lume, o ITBI no contexto socioeconômico atual, de forma a contemplar o interesse público da coletividade local.

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

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

SUMÁRIO

Introdução	03
1. Das imunidades previstas ao ITBI.....	04
2. Da arrematação de imóvel em hasta pública: reflexos ao ITBI.....	07
3. Da impossibilidade de alíquotas progressivas para o ITBI e o princípio da capacidade contributiva.....	09
4. Da não incidência do ITBI na usucapião.....	12
5. Da desapropriação e seus reflexos sobre o ITBI.....	14
6. Da incidência do ITBI sobre divisão de patrimônio decorrente de separação judicial.....	16
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 nas questões polêmicas afetas à exação do imposto sobre transmissão de bens imóveis, normalmente intitulado ITBI.

Nesse contexto, serão discutidos os aspectos mais relevantes dentro do universo do tributo e as questões controvertidas que envolvem sua exigência.

Objetiva-se analisar, dentre outras questões, a concessão de benefícios fiscais da indigitada exação, quando a materialização do fato gerador do tributo estiver relacionada a determinadas situações decorrentes de benesses aos responsáveis tributários.

Trata-se de um tema de absoluto destaque e atualidade, tendo em vista a ocorrência de inúmeros ajustes de financiamentos à população de baixa renda, perpetrados pelo sistema financeiro de habitação, os quais repercutirão na esfera de transferências de bens imóveis, gerando o adimplemento de ITBI, ou eventual isenção em razão do cunho social dos programas de facilitação à habitação.

A hipótese que se pretende levantar consiste em possíveis soluções práticas para auxílio na forma de cobrança do ITBI nas situações controvertidas ou que envolvam benesses a contribuintes específicos ou a algum tipo de imóvel ou direito dele decorrente, de modo que não prejudique a arrecadação aos cofres públicos municipais, mas sem perder de vista as orientações insertas nos princípios da legalidade, igualdade e capacidade contributiva, proporcionando ao ente público arrecadador maior controle e gerenciamento na cobrança desse imposto, sempre em atenção ao interesse público.

Com a explanação, será realizado um cotejo das normas insertas na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e legislação aplicada à espécie, observando-se o posicionamento do Poder Judiciário, bem como as peculiaridades da atuação municipal diante da problemática. Em última proposição, será abordada breve alusão às possíveis consequências e responsabilizações do descumprimento da legislação em vigor.

Nas considerações finais, serão apresentadas algumas possíveis soluções para atendimento à lei sem prejuízo dos benefícios fiscais eventualmente concedidos a determinados contribuintes.

1. DAS IMUNIDADES PREVISTAS AO ITBI

Imunidade consiste em um obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas. É possível dizer que *a imunidade é uma forma qualificada de não incidência. Realmente, se há imunidade, a lei tributária não incide, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição.* (MACHADO, 2012, p. 234).

As imunidades estão veiculadas no Estatuto Supremo, e aquelas afetas especificamente ao ITBI constam do artigo 156. Consoante preceitua o dispositivo insculpido nesse artigo, inciso II, *in fine*, os Municípios não poderão exigir 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, das pessoas que realizam hipotecas e anticreses.

A hipoteca e a anticrese são direitos reais de garantia sobre imóveis. A primeira² consubstancia-se em direito real de garantia, de cunho civil, incidente sobre bem imóvel do devedor ou de terceiro, sem transmissão de sua posse ao credor.

No que se refere à anticrese, culmina em direito real sobre coisa imóvel pelo qual o devedor transfere sua posse ao credor, para que este perceba e retenha seus frutos, imputando-os no pagamento da dívida³.

Como sabido, o ITBI descende do antigo imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos que, à época da Constituição anterior, era de competência estadual. Atualmente, foi repassada aos Estados a competência para instituir impostos apenas às transmissões por evento da morte e aquelas decorrentes de atos entre vivos gratuitos, visto que aos Municípios compete tributar as transferências essencialmente onerosas.

²Art. 1.473. Podem ser objeto de hipoteca:

I - os imóveis e os acessórios dos imóveis conjuntamente com eles;

II - o domínio direto;

III - o domínio útil;

(...)

V - os recursos naturais a que se refere o [art. 1.230](#), independentemente do solo onde se acham;

(...)

VIII - o direito de uso especial para fins de moradia; ([Incluído pela Lei nº 11.481, de 2007](#))

IX - o direito real de uso; ([Incluído pela Lei nº 11.481, de 2007](#))

X - a propriedade superficiária. ([Incluído pela Lei nº 11.481, de 2007](#))

³Art. 1.506. Pode o devedor ou outrem por ele, com a entrega do imóvel ao credor, ceder-lhe o direito de perceber, em compensação da dívida, os frutos e rendimentos.

§ 1º É permitido estipular que os frutos e rendimentos do imóvel sejam percebidos pelo credor à conta de juros, mas se o seu valor ultrapassar a taxa máxima permitida em lei para as operações financeiras, o remanescente será imputado ao capital.

§ 2º Quando a anticrese recair sobre bem imóvel, este poderá ser hipotecado pelo devedor ao credor anticrético, ou a terceiros, assim como o imóvel hipotecado poderá ser dado em anticrese.

Na verdade, o que se transmite é o direito de propriedade imobiliária, e não propriamente o bem imóvel. Esse é que se transfere do patrimônio de uma pessoa - o transmitente - para o patrimônio de outra - o adquirente. E tal transmissão só se aperfeiçoará com o registro, ou seja, com a transcrição do título aquisitivo da propriedade. Todavia, a própria Carta Suprema comanda que não devem ser considerados, para fins de ITBI, os direitos reais de garantia sobre imóveis: a hipoteca e a anticrese.

Outra forma de imunidade atrelada ao ITBI é aquela preceituada no artigo 156, §2º, I, da CF/88, *in verbis*:

§ 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;

Incide a imunidade ao imposto no momento da realização de capital de pessoa jurídica e do mesmo modo nas passagens decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Tal imunidade, entretanto, é afastada se a atividade principal do adquirente for a compra e venda desses bens e direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil. Neste caso, mesmo que a transmissão de bem imóvel seja decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica será tributada a operação.

O artigo 37, §1º do Código Tributário Nacional, fazendo as vezes de lei complementar ao texto constitucional, delinea o que a legislação considera como atividade preponderante:

§ 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.

Roque Antonio Carrazza entende que está abrangida pela imunidade a redução do capital (desincorporação) de uma empresa, isto é, a restituição aos sócios (pessoas físicas ou

jurídicas) de parte do valor de suas ações. Acrescenta que tal redução opera a parcial extinção da sociedade. A única diferença entre extinção parcial e integral é o grau, destacando:

Assim como a incorporação de um bem imóvel à sociedade é imune ao ITBI, entendemos que o fenômeno oposto, isto é, a retirada de um bem imóvel do patrimônio da empresa (que poderíamos chamar de desincorporação), também o é. (...) De fato, é incontroverso que a incorporação não sofre a incidência de ITBI. Esta é a própria dicção constitucional. Ora, a desincorporação - que enfraquece a sociedade -por muito maior razão também deve ser alvo do benefício constitucional em tela. (CARRAZZA, 2012, p. 957).

Partindo-se da premissa que a Carta Magna beneficia as duas situações extremas, quais sejam, a incorporação e a extinção, razoável a conclusão de que beneficia, nas mesmas condições, a situação intermediária.

O autor também faz referência à extensão dessa imunidade na transmissão do direito de superfície, tendo em conta a formação, fusão, incorporação, desincorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Explica-se: o direito de superfície está contido no direito de propriedade, e possui valor econômico, culminando sua concessão com a lavratura de escritura pública registrada no Cartório de Registro de Imóveis, nos termos disciplinados pelo artigo 1.369 do CC⁴. Nesse lume, se o Município acrescentar na hipótese de incidência do indigitado imposto a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, do direito de superfície, ainda assim estará imune a operação sobre direito de superfície que decorrer de formação, fusão, incorporação, desincorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. (CARRAZZA, 2012, p. 960).

A Constituição Federal de 1988 faz mais uma ressalva à instituição do ITBI no artigo 184, §5º, que dispõe que são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Da leitura do dispositivo abstrai-se que são imunes as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. Em que pese a extensão aos impostos federais, estaduais e municipais, a hipótese só consegue se coadunar exatamente com o ITBI, cujo teor abarca as transmissões *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis e de direito

⁴Art. 1.369. O proprietário pode conceder a outrem o direito de construir ou de plantar em seu terreno, por tempo determinado, mediante escritura pública devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis.

Parágrafo único. O direito de superfície não autoriza obra no subsolo, salvo se for inerente ao objeto da concessão.

Art. 1.370. A concessão da superfície será gratuita ou onerosa; se onerosa, estipularão as partes se o pagamento será feito de uma só vez, ou parceladamente.

Art. 1.371. O superficiário responderá pelos encargos e tributos que incidirem sobre o imóvel.

reais a ele relativos. Dada a relevância social da questão, em tópico próprio será melhor abordada essa espécie de imunidade.

2. DA ARREMATAÇÃO DE IMÓVEL EM HASTA PÚBLICA: REFLEXOS AO ITBI

Quando um imóvel é adquirido por força de arrematação em hasta pública, por ser operação onerosa de transmissão da propriedade imóvel, por ato entre vivos, há incidência do tributo em estudo.

É pacífico na jurisprudência o entendimento de que o ITBI somente deve incidir no momento em que há efetiva transmissão do direito real sobre o bem imóvel, ou seja, no ato do registro do título translativo no Cartório de Registro de Imóveis afeto à circunscrição a que se enquadra o bem objeto do tributo. Para embasar tal entendimento, observe-se o teor dos artigos 1.227 e 1.245 do Código Civil, *in verbis*:

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

Art. 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.

O fato gerador do tributo não se altera em virtude de sua aquisição por intermédio de arrematação em hasta pública. O município não pode legislar ao arrepio da lei federal que lhe é mais abrangente.

Interpretando-se sistematicamente os ditames traçados no artigo 35 do Código Tributário Nacional e no artigo 1.245 do Código Civil, depreende-se que a transferência da propriedade imobiliária, para fins de incidência de ITBI, ocorre no momento da concretização do registro do título aquisitivo. Não é lícita, por conseguinte, a alteração do aspecto temporal do tributo por meio de lei de âmbito municipal.

De se ressaltar que a previsão na legislação municipal a respeito da ocorrência do fato gerador em outro momento para antecipar sua cobrança contraria o ordenamento jurídico pátrio, consoante se infirma do entendimento esposado pela jurisprudência:

“TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - FATO GERADOR - REGISTRO IMOBILIÁRIO (C.CIVIL, ART 530).

A propriedade imobiliária apenas se transfere com o registro respectivo título (C.Civil, Art 530). O registro imobiliário é o fato gerador do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis. Assim, a pretensão de cobrar o ITBI antes do registro imobiliário contraria o Ordenamento Jurídico” . (REsp nº 253.364-DF, rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, j. 13.02.2001) - Nesse mesmo sentido, REsp nº 12.546; ROMS 10.650.

No que tange à base de cálculo para imóveis transmitidos em razão de hasta pública, essa sim carrega alguma alteração. Não se considera como base de cálculo o valor venal, mas sim o montante atribuído ao imóvel na sua arrematação. Assim já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. ITBI. ARREMATAÇÃO JUDICIAL. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA ARREMATAÇÃO, E NÃO DO VALOR VENAL.

1. Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, como se depreende da leitura do acórdão recorrido, que enfrentou os temas abordados no recurso de apelação.

2. Não procede a alegação de ofensa aos arts. 165 e 458, incisos II e III, do Código de Processo Civil, pois o Tribunal de origem não pecou na fundamentação do acórdão vergastado, pois decidiu a matéria de direito valendo-se dos elementos que julgou aplicáveis e suficientes para a solução da lide. Assim, manifestou-se de maneira clara e fundamentada sobre as questões colocadas a julgamento, não obstante tenha entendido o julgador de segundo grau em sentido contrário ao posicionamento defendido pelo recorrente.

3. A iterativa jurisprudência desta Corte é no sentido de que avaliar os critérios adotados pela instância ordinária, que entendeu pela ocorrência ou não de direito líquido e certo, requer reexame dos elementos probatórios, o que não é possível em recurso especial dado o óbice do enunciado 7 da Súmula desta Corte.

4. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que "a arrematação corresponde à aquisição do bem vendido judicialmente, é de se considerar como valor venal do imóvel aquele atingido em hasta pública. Este, portanto, é o que deve servir de base de cálculo do ITBI." (REsp 863.893/PR, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma). Precedentes. Súmula 83/STJ. Agravo regimental improvido. (AgRg nos EDcl no Ag 1391821/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/06/2011, DJe 01/07/2011). (negritou-se).

O valor venal pode ser definido como sendo aquele preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda em princípio à vista, em condições normais de mercado imobiliário. Ocorre, entretanto, que a transferência de propriedade por arrematação judicial não se insere no contexto das condições normais de mercado, haja vista o caráter excepcional que apresenta a transmissão de propriedade oriunda de hasta pública.

Atente-se, por oportuno, que muito embora o importe obtido com a arrematação seja considerado para fins de tributação por ITBI, esse valor não tem o condão de atingir a base de cálculo do IPTU, mesmo para os fatos geradores futuros à arrematação. Trata-se, portanto, de negociação *sui generis* e que afeta apenas a negociação em si e, por consequência, apenas o tributo decorrente dessa transmissão imobiliária. O imposto devido a título de posse ou

propriedade sobre bem imóvel não sofre qualquer influência em sua base de cálculo, a qual permanecerá a mesma: o valor venal propriamente dito.

Corroborando tal alegação, segue julgado do STJ:

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

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

2. In casu, não há modificação na base de cálculo do ITBI ou do IPTU, pois ambos têm como base de cálculo o valor venal do imóvel, o que difere é a forma de apuração desse valor, possibilitando a diferença numérica. Agravo regimental improvido. (AgRg no AREsp 36.740/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/10/2011, DJe 22/11/2011).

Por ocasião do acórdão tirado do Recurso Especial nº 1188655, o relator desse recurso, o Ministro Luiz Fux (STJ), enfatizou o entendimento, já firmado naquela Corte, de que, nesse caso, a base de cálculo do ITBI deve ser a do valor alcançado em leilão, frisando que: “Tendo em vista que a arrematação corresponde à aquisição do bem vendido judicialmente, é de se considerar como valor venal do imóvel aquele atingido em hasta pública. Este, portanto, é o que deve servir de base de cálculo do ITBI”.

3. DA IMPOSSIBILIDADE DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS PARA O ITBI E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva vem disciplinado no artigo 145, §1º, da Constituição Federal de 1988:

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

(...)

§ 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.

A progressividade fiscal, com base no valor venal do imóvel, prestigia o princípio da capacidade contributiva, estando em harmonia com o preceito constitucional que o caracteriza como elemento objetivo, exteriorizador da força em honrar o pagamento do tributo pelo sujeito passivo, qual seja, o adquirente do bem imóvel ou de direitos a ele correlatos.

A Carta Magna elenca, taxativamente, as situações onde os impostos podem ser progressivos. São eles o Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural.

O princípio da capacidade contributiva para o ITBI se consagra pela proporcionalidade ao valor da transação efetuada, não comportando a progressividade de alíquotas, à míngua de autorização constitucional, haja vista a ausência de menção constitucional explícita nesse sentido. Dessa forma já se manifestou o Supremo Tribunal Federal:

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 234.105-3 São Paulo. Min. Carlos Velloso, 08/04/1999).

KiyoshiHarada, ao comentar acerca do tema, salienta:

Existem duas espécies de progressividade: a fiscal, fundada no interesse da arrecadação tributária (art. 145, § 1º da CF) e a extra-fiscal, fundada no poder de polícia para regular as atividades de competência da entidade tributante.

E acrescenta:

Cada entidade política pode utilizar livremente o imposto de sua competência para regular matéria inserida no âmbito de suas atribuições. No entanto, o exercício do poder ordinatório, através de instrumento tributário, que era amplo, **sofreu sérias restrições** na Constituição de 1988, **em relação ao IPTU** (arts. 156, § 1º e 182, § 4º, II da CF) que só poderá regular a função social da propriedade urbana, nada mais. Sem essas distinções não é possível o exame da progressividade de qualquer imposto. (HARADA, 2000).

Na jurisprudência, inicialmente duas teses distintas foram acolhidas para condenar a progressividade. A primeira defendia que a progressividade só poderia vir expressamente prevista no texto constitucional, contando com interpretação estrita, sendo incabível sua ampliação a impostos não beneficiados, nos termos da Súmula nº 45 do extinto 1º Tribunal de Alçada Civil de São Paulo, in verbis: *É inconstitucional o artigo 10, II da Lei nº 11.154, de*

*30.12.91, do Município de São Paulo, que instituiu alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis.*⁵

Há que se ponderar, todavia, que o objetivo do ITBI não é o de regular a função social da propriedade, porque seu fato gerador consiste na transmissão da propriedade e não o seu uso, como é a situação do IPTU, cuja incidência também poderá servir de instrumento para regular o uso da propriedade, com vistas à sobredita função social da propriedade, em atenção ao interesse público.

O artigo 182, §2º da Carta Política de 1988 disciplina a função social da propriedade para fins de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, nos seguintes termos:

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 2º - A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

(...)

§ 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

(...)

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

Da leitura do texto constitucional, abstrai-se que apenas o proprietário de bem imóvel que não esteja cumprindo a função social da propriedade é que está sujeito à inserção de alíquotas progressivas, e não aquele que transfere a propriedade para outrem, afastando, expressamente, o ITBI dessa espécie de progressividade.

Nesse diapasão, a progressividade do IPTU constitucionalmente prevista tem também a incumbência de limitar o exercício do poder regulatório por intermédio dessa exação; desta feita, a progressividade poderá ser deflagrada com o escopo de conferir função social à propriedade urbana. Para alcance desse mister, pode a Municipalidade tributante se valer do poder de polícia que lhe é inerente para empregar o IPTU progressivo. Todavia, não pode o mesmo ente público tributante aplicar progressividade a imposto incidente sobre a transmissão de bem imóvel, o ITBI, pois tal situação - o singelo ato da transferência - , além

⁵Referência:(Arguição de Inconstitucionalidade n°. 540.428-0/01, de São Paulo, Órgão Especial, j. em 14.12.1995, Relator Juiz OSCARLINO MOELLER, maioria de votos) - (JTA-LEX 162/250) - DJE 82:104, de 30.04.96.

de não possuir previsão constitucional, não consegue atingir de qualquer forma a função social da propriedade.

O Supremo Tribunal Federal, ao examinar a matéria sob o aspecto da progressividade fiscal, prevista no § 1º do art. 145 da CF, concluiu pela inconstitucionalidade das alíquotas progressivas do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos*, porque *imposto de natureza real que é, não pode variar na razão presumível da capacidade contributiva do sujeito passivo* (RE 234.105-SP, Rel. Min. Carlos Velloso, Informativo STF, de 14-4-99).

A classificação de determinado imposto em real ou pessoal apenas pode ser levada a efeito com a análise minuciosa de seu fato gerador. No caso do ITBI, aplica-se uma certa alíquota sobre o valor venal do bem imóvel ou dos direitos a que se está transferindo, e todos os contribuintes pagam exatamente a mesma alíquota, diferenciando-se apenas no tocante à matéria tributável. Conclui-se, pois, que é um tributo de natureza real e, portanto, não deve comportar a progressividade.

Observe-se que a Corte Suprema originou seu raciocínio levando em consideração a classificação doutrinária, que distingue o imposto de natureza real do imposto de natureza pessoal. Nos tempos atuais, essa classificação perdeu a nitidez para fins de progressividade, principalmente a partir do advento da Súmula 539 do STF, que validou a redução do IPTU incidente *sobre imóvel ocupado pela residência de proprietário, que não possua outro*.

De toda sorte, o Supremo Tribunal Federal derrubou maiores discussões ao editar a súmula nº 656, cujo teor estabelece que: *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*.

4. DA NÃO INCIDÊNCIA DO ITBI NA USUCAPIÃO

A usucapião é uma forma de aquisição de bem imóvel. O Código Civil assim define a usucapião:

Art. 1.238. Aquele que, por quinze anos, sem interrupção, nem oposição, possuir como seu um imóvel, adquire-lhe a propriedade, independentemente de título e boa-fé; podendo requerer ao juiz que assim o declare por sentença, a qual servirá de título para o registro no Cartório de Registro de Imóveis.

(...)

Art. 1.241. Poderá o possuidor requerer ao juiz seja declarada adquirida, mediante usucapião, a propriedade imóvel.

Parágrafo único. A declaração obtida na forma deste artigo constituirá título hábil para o registro no Cartório de Registro de Imóveis.

Consoante se observa do texto legal, não é a mera transferência do bem imóvel de um proprietário a outro, como via de regra ocorre com a escritura ou o compromisso de compra e venda, que servirá de título hábil para o registro no cartório competente. Na usucapião, o título será aperfeiçoado mediante a declaração do juiz, concretizada pela sentença, na qual conste que certa pessoa adquiriu a propriedade daquele imóvel por usucapião.

Em sendo forma de aquisição originária, ou seja, supostamente obtida sem transferência voluntária de um proprietário anterior a outro que lhe seja posterior, não deve, em tese, incidir o imposto sobre transmissão onerosa *intervivos* de bens imóveis. Na verdade, não havendo transferência, nem sendo onerosa a aquisição, não há falar em incidência do aludido imposto.

A pessoa que adquire bem imóvel por usucapião não pratica ato que se enquadre na definição legal do tributo em questão. Portanto, sequer ocorre o fato gerador, que, no caso, é a transmissão onerosa *inter vivos* de bem imóvel.

Seguindo o mesmo raciocínio, a jurisprudência tem assim se posicionado:

"No usucapião não há transmissão de bens, e sim aquisição originária, em correspondência com o direito que se perde. Indevido, portanto, o ITBI" (TJMG - AI 17.162 - 1ª C. - rel. Des. Paulo Tinôco, *in* RJ 110/104).

"Sendo o usucapião modo originário de adquirir a propriedade, lícito não será exigir do adquirente, conforme vem orientando a jurisprudência, o imposto de transmissão de bens imóveis. As obrigações fiscais necessárias ao registro de imóveis, de que fala o artigo 945 do CPC, são de outra qualidade, como o imposto territorial ou predial municipal" (TJSC - AC 29.161 - 1ª C - Rel. Des. Protásio Leal - j. 30.8.89, *in* RJ 135/78).

De acordo com a doutrina dominante, corroborando a explanação acima, não há transmissão do bem imóvel, porque não há a figura do alienante voluntário. A efetiva transmissão pressupõe uma vinculação decorrente da vontade ou da lei entre o titular anterior - promitente - e o novo titular - adquirente. A aquisição por usucapião não decorre de transmissão. O vínculo entre aquele que perde a propriedade e o que a adquire não se aperfeiçoa, ou seja, o direito do usucapiente não se funda no título anterior, porquanto a aquisição é original. Em virtude dessa situação consolidada que o Supremo Tribunal Federal considera inconstitucionais as leis que exigem o imposto nas aquisições por usucapião.

5. DA DESAPROPRIAÇÃO E SEUS REFLEXOS SOBRE O ITBI

A Carta política de 1988 não estabelece quem é o contribuinte do ITBI. Nessa esteira, tanto adquirente como alienante envolvidos nas operações oriundas de transmissão onerosa de bens imóveis entre vivos podem ser, em tese, sujeitos passivos da obrigação tributária. Em que pese essa possibilidade, a praxe estatuída nas leis municipais reputa ao adquirente ou o cedente (no caso de cessões de direito à aquisição de imóvel) o dever de quitar o ITBI.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 42, corrobora a ideia de que o contribuinte pode ser qualquer das partes envolvidas na referida transmissão.

Tendo em vista que o adquirente do bem imóvel na desapropriação é o órgão público, ou seja, pessoa jurídica de direito público, duas regras devem ser observadas.

A primeira regra refere-se à imunidade prevista no artigo 150, VI, "a", da Constituição Federal de 1988:

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

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Trata-se de imunidade recíproca entre os entes da Federação de não cobrarem impostos - e somente impostos - uns dos outros.

Na situação contrária, todavia, o particular que adquirir imóvel pertencente ao domínio público deverá adimplir sua obrigação afeta ao imposto de transmissão onerosa entre vivos, incidindo o ITBI conforme a regra geral. A Súmula nº 75 do Supremo Tribunal Federal enfatiza esse entendimento: *Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão inter vivos, que é encargo do comprador.*

A desapropriação para fins de reforma agrária, conforme já asseverado em tópico anterior, por sua vez, possui regra específica para a imunidade ao ITBI, muito embora a terminologia utilizada no dispositivo constitucional se refira equivocadamente a isenção.

Isenção, por seu turno, consiste na *hipótese de não incidência tributária, legalmente qualificada* (CARRAZZA, 2012, p. 981). Difere da imunidade, a qual pode ser definida, em decorrência lógica, como hipótese de não incidência tributária, constitucionalmente qualificada. Daí a conclusão da antinomia perpetrada, uma vez que, inserta no bojo do texto da Lei Maior, a expressão correta seria imunidade e não isenção.

Observe-se a letra constitucional:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

(...)

§ 5º - São **isentas** de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. (negritou-se).

Valéria Furlan, ao discorrer sobre o tema, assim pondera:

(...)a transmissão imobiliária decorrente de desapropriação não configura fato gerador do ITBI realizável pelo proprietário do bem imóvel, uma vez que essa transmissão advém da aplicação da lei pelo Poder Executivo. A transmissão onerosa de imóvel, para fins de ITBI, deve ser emanada da manifestação de vontade do alienante e do adquirente ou, ao menos, deste último, para que ele possa figurar como contribuinte do imposto. Na desapropriação, todavia, há a subordinação da vontade de um à do outro, no estrito cumprimento de um dever legal, razão pela qual o alienante não pode figurar como contribuinte. Doutro lado, em face da imunidade das pessoas políticas de direito público, o ente público adquirente do imóvel em decorrência da desapropriação também não poderá constar em lei como contribuinte do ITBI. (FURLAN, 2012, p. 293).

Muito embora o entendimento do Supremo Tribunal Federal seja conclusivo quanto à não incidência do ITBI sobre transações imobiliárias oriundas de desapropriação, tendo em vista tratar-se de modo de aquisição originária da propriedade, não estende, porém, essa benesse à retrocessão, segundo delineado na Súmula nº 111, do STF, - já reproduzida acima mas de suma importância à conclusão do raciocínio -, a qual aduz 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 da sua desapropriação.*

6. DA INCIDÊNCIA DO ITBI SOBRE DIVISÃO DE PATRIMÔNIO DECORRENTE DE SEPARAÇÃO JUDICIAL

Peculiar situação fática em relação à transmissão de bens imóveis pode ocorrer com o advento da separação judicial após a dissolução do casamento.

A distribuição, via de regra, efetiva-se em partes ideais iguais, restando cinquenta por cento do bem imóvel adquirido após o casamento para cada cônjuge, anteriormente unidos pelo regime da comunhão de bens. Nessa circunstância, não há falar em incidência de ITBI, justamente porque não houve a transmissão da propriedade, mas tão-somente mera partilha de bens que já faziam parte do patrimônio de ambos.

Se um dos cônjuges for contemplado, de comum acordo, com quinhão maior que a metade a si inicialmente atribuída, será devido o imposto sobre a fração que exceder sua quota parte primitiva, na medida de sua respectiva diferença.

A legislação municipal do município de São Paulo pontuou tal postura, nos seguintes termos:

Decreto 37.344/98:

art. 70

(...)

VI Estão compreendidos na incidência do imposto o valor dos imóveis que, na divisão de patrimônio comum ou na partilha, forem atribuídos a um dos cônjuges separados ou divorciados, ao cônjuge supérstite ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão.

A jurisprudência corrobora a ideia lançada pela municipalidade paulistana:

Nada impede o casal de, ao fazer a partilha, atribuir a maioria dos bens a um deles. A circunstância de existirem bens móveis compensando a diferença é válida entre as partes interessadas, para efeito de equivalência da partilha. Perante o Fisco, no entanto, são considerados apenas os bens imóveis, passíveis de tributação (Agravo de Instrumento n. 252.041-1 - São Paulo - rel. Toledo Silva - 4ª C Civ - v.u. - j. 20.4.95).

Ao discorrer sobre a matéria em destaque, José Maurício Conti assim se pronunciou:

Convém destacar que, nesta hipótese, deve ser analisado a que título se deu o excesso de meação - se oneroso ou gratuito. Isto porque, em sendo a título oneroso, ou seja, o excedente foi compensado por outras transferências ocorridas quando da partilha, configura-se a hipótese de incidência do ITBI. Por outro lado, se o excesso se deu a título gratuito, está configurada a hipótese de incidência do imposto estadual previsto no art. 155, I, da Constituição. Assim já decidiram os Tribunais: "SEPARAÇÃO CONSENSUAL - Partilha - Excesso de meação a título gratuito, atribuído a um dos cônjuges, em razão de acordo - Doação configurada - Incidência do imposto de transmissão de bens imóveis, tributo estadual - Artigo 155, inciso I, da constituição da República, e Lei Estadual n. 9.591, de 1966, com as alterações da Lei Estadual n. 3.199, de 1981" (TJSP - 1ª C Civ - AI 171.545-1 - rel. Renan Lotufo - j. 26.5.92, in JTJ 139/205). (CONTI, 1999, p. 6).

Ressalte-se, nesse lume, que, a incidência de um tributo de competência estadual ou municipal sobre o excesso de meação dependerá da gratuidade ou onerosidade do pacto, restando incidente o ITBI nas ocasiões de transmissão onerosa de bens imóveis por força de separação judicial que superem a parcela estipulada a cada cônjuge no regime de bens decorrente de casamento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho apresentado delineou a pesquisa das conotações relevantes 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.

De início, foram abordadas as imunidades, cujo teor pode ser definido como hipótese de não incidência tributária, constitucionalmente qualificada. Partindo-se desse conceito, pontuou-se que há imunidade na hipoteca e na anticrese, por consistirem direitos reais de garantia, aos quais a própria definição constitucional do imposto em estudo afasta sua incidência. Consoante foi mencionado, incide a imunidade às pessoas jurídicas no momento da realização de capital e nas passagens decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Essa imunidade, entretanto, é afastada se a atividade principal do adquirente for a compra e venda desses bens e direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil.

Outra imunidade ventilada consiste naquela prevista para imóveis objetos de desapropriação para fins de reforma agrária.

Em virtude da real importância das aquisições de bens imóveis em hasta pública, foi destinado tópico próprio para exame mais apurado do momento da ocorrência do fato gerador, bem como o valor atribuído à base de cálculo do ITBI, pois tal espécie de obtenção imobiliária, por considerar o importe veiculado na arrematação como sua base de cálculo, foge aos padrões normais praticados, onde se aplica o valor venal do bem.

Destacando-se a repercussão do princípio da capacidade contributiva ao atual ordenamento jurídico tributário pátrio, em cotejo ao dispositivo constitucional afeto às progressividades fiscais, abordou-se as hipóteses taxativas previstas às alíquotas progressivas de determinados tributos, dos quais concluiu-se que não há aplicação ao ITBI, por não servir de instrumento a regular a função social da propriedade, como é o caso do IPTU.

Tendo em vista a especificidade da forma de aquisição de imóveis por usucapião, o presente trabalho lhe destinou tópico exclusivo, dada sua natureza de aquisição originária da propriedade de bem imóvel, cuja declaração do alcance dessa peculiar obtenção decorre de título judicial, que será registrado no cartório competente. Desta feita, não havendo a transmissão voluntária do bem de um proprietário a outro, não se pratica o fato imponible do ITBI, portanto, inferiu-se que não incide ITBI a bem imóvel adquirido por força de usucapião.

Adentrando no cerne da questão atinente à desapropriação, foram trazidas à baila duas categorias de expropriação. A desapropriação comum, por utilidade, necessidade pública ou interesse social, em sendo modo de aquisição aplicado aos entes públicos para consecução de seus trabalhos em atendimento ao interesse público, não acarreta o pagamento do imposto de transmissão *inter vivos*. Explicou-se que há imunidade recíproca entre os entes da Federação. Por outro lado, no que tange à desapropriação para fins de reforma agrária, há regra distinta amoldada aos imóveis rurais que não estejam cumprindo sua função social.

Por fim, foram tratadas as formas de incidência do indigitado imposto na divisão de patrimônio decorrente de separação judicial, tendo sido depreendido que será tributado o importe que superar o quinhão atribuído ao cônjuge no regime de bens pactuado no casamento.

Conclui-se, pois, diante de todo o exposto no presente trabalho, que o ITBI possui diversas questões polêmicas relevantes acerca de sua incidência, tendo sido estas analisadas em sua quase totalidade, pois embates novos ou sob outro prisma ainda devem surgir, para enriquecimento do conhecimento jurídico, sempre objetivando o alcance do interesse público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília. Senado Federal, 2013.
- _____. *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, 1mar.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. QuartierLatin. 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.