



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO**

GUSTAVO TEIXEIRA MORIS

**O ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ITBI
POSSIBILIDADES JURÍDICAS DA SUA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA
SOB A ÓTICA EXCLUSIVA DA TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS**

Salvador

2018

GUSTAVO TEIXEIRA MORIS

**O ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ITBI
POSSIBILIDADES JURÍDICAS DA SUA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA
SOB A ÓTICA EXCLUSIVA DA TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Universidade Federal da Bahia, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na linha de pesquisa em estrutura e função dos institutos jurídicos civis na sociedade contemporânea, sob a orientação do Professor Doutor João Glicério de Oliveira Filho.

Salvador

2018

TERMO DE APROVAÇÃO
GUSTAVO TEIXEIRA MORIS

O ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ITBI
POSSIBILIDADES JURÍDICAS DA SUA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA
SOB A ÓTICA EXCLUSIVA DA TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Universidade Federal da Bahia, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na linha de pesquisa em estrutura e função dos institutos jurídicos civis na sociedade contemporânea, sob a orientação do Professor Doutor João Glicério de Oliveira Filho.

Aprovado em: ____/____/____.

Banca Examinadora

Professor Doutor João Glicério de Oliveira Filho.

Instituição: Universidade Federal da Bahia

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor Doutor: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor Doutor: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Agradeço a Deus, energia suprema presente em todos nós.

Aos meus pais, Ana e Daniel, por me ensinarem a ser curioso.

Aos meus filhos, Pedro e Beatriz, pedras preciosas que brotaram no meu quintal.

Ao meu orientador, João Glicério, pela confiança.

Aos meus colegas de mestrado, pelos debates, pela pesquisa e pela coragem na jornada.

A UFBA, pela oportunidade.

*“Eu prefiro ser essa metamorfose ambulante
Do que ter aquela velha opinião formada sobre tudo”.*

(Metamorfose ambulante – Raul Seixas)

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é investigar os limites da competência municipal para a instituição do ITBI – 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. Mais especificamente a investigação irá se debruçar sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física.

A tarefa é identificar as hipóteses de incidência possíveis para as transmissões de bens imóveis, isoladamente consideradas, diferenciando-as das hipóteses de transmissões de direitos reais sobre bens imóveis.

Dentre os objetivos, encontrar os significados constitucionais das palavras que estabelecem o arquétipo constitucional do ITBI para as situações de transmissão de bens imóveis, cotejá-las com o contexto histórico desde a criação do tributo, investigando sua evolução ao longo das constituições brasileiras e como o sentido constitucional pode permitir aos municípios a ampliação das situações juridicamente tributáveis.

O estudo visa permitir maior distribuição da carga tributária entre as situações que se encontram ou produzem o mesmo efeito econômico, possibilitando que nestas situações possa haver a incidência do tributo, gerando incremento de renda e distribuição equitativa do ônus de pagar tributo ao Estado entre os contribuintes.

Possibilitar que situações até então não permitidas possam ser objeto de tributação, delineando os limites e desenvolvendo critérios que possam servir de base para uma tributação juridicamente defensável, que permita ao mesmo tempo proteger os direitos e garantias dos contribuintes e o exercício da competência municipal para instituir o ITBI sem vacilações ou questionamentos jurídicos também é tarefa desta pesquisa.

Palavras-chave: Direito tributário. Competência tributária. ITBI. Transmissão da propriedade. Fato gerador do ITBI.

ABSTRACT

The objective of the present study is to investigate the limits of the municipal competence for the institution of the ITBI – inter vivos transmission, by any act, by an onerous act, of real estate, by nature or physical access, and real rights over real estate, except the guarantee, as well as assignment of rights to its acquisition; More specifically, the investigation will focus on the transmission "inter vivos", by any act, by an onerous act, of real estate, by nature or physical access.

The task is to identify the possible incidence scenarios for the transmissions of real estate, considered separately, differentiating them from the hypotheses of transfers of real rights over real estate.

Finding the constitutional meanings of the words that establish the constitutional archetype of the ITBI for the situations of transmission of real estate, to compare them with the historical context of the tribute, investigating their evolution throughout the Brazilian constitutions and how the constitutional sense can allow municipalities to expand legally taxable situations.

The study aims to allow a greater distribution of the tax burden between the situations that are or produce the same economic effect, allowing that in such situations there may be the incidence of the tax, generating income increase and equitable distribution of the burden of paying tribute to the State between the taxpayers.

To allow situations that have not been allowed up to now, to be subject to taxation, delineating the limits and developing criteria that can serve as a basis for legally defensible taxation, while allowing the protection of taxpayers' rights and guarantees, but allowing the exercise of municipal competence to institute the ITBI without vacillation or legal questions is also the task of this research.

Keywords: Tax law. Tax Jurisdiction. ITBI. Transmission of the property. triggering event of ITBI.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	PREMISSAS TEÓRICAS	14
2.1	Direito como texto	14
2.2	Texto e contexto	16
3	O STF E A FORMAÇÃO DA SÚMULA	23
3.1	O processo de formação da Súmula 82	23
3.2	Contextualização da atual jurisprudência do STF sobre o tema	24
3.3	Os precedentes que levaram à formação da Súmula 82	26
3.4	O texto e o contexto constitucional que envolveram os precedentes que deram origem à Súmula	33
4	BREVE HISTÓRICO DO ITBI	37
4.1	Do Brasil Império à República	37
5	FATO JURÍDICO: UMA ABORDAGEM DA TEORIA GERAL DO DIREITO	44
5.1	Conceito	44
5.1.1	Fato jurídico em sentido amplo	46
5.1.2	Fato jurídico em sentido estrito	46
5.1.3	Atos jurídicos em sentido amplo	47
5.1.3.1	Negócio jurídico	47
5.1.3.2	Ato jurídico lícito	47
5.2	Fato jurídico e direito tributário	48
6	ABORDAGEM CIVIL DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	52
6.1	Bem imóvel por natureza ou acessão física	52
6.2	Conceito constitucional de transmissão de bem imóvel	54
6.3	Conceito constitucional de transmissão, a qualquer título, por ato oneroso	62
6.4	Propriedade imóvel e propriedade imobiliária	71
6.5	Modo de aquisição da propriedade imóvel	72
6.6	Direitos reais de propriedade	73
7	FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO	80
7.1	Conceito	80
7.2	Hipótese de incidência	83
7.3	Fato imponível	83
8	NORMAS DE INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	86
8.1	As normas de direito civil e sua relação com o direito tributário	86
9	COMPETÊNCIA	93
9.1	Poder de tributar, competência e capacidade tributária ativa	94
9.2	Federalismo	96

10	O ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ITBI	101
10.1	A Constituição Federal e o ITBI	101
10.2	Necessidade de lei infraconstitucional municipal para instituição do ITBI	103
11	POSSÍVEIS DIMENSÕES DO FATO GERADOR DECORRENTE DA TRANSMISSÃO INTER VIVOS, A QUALQUER TÍTULO, POR ATO ONEROSO, DE BENS IMÓVEIS, POR NATUREZA OU ACESSÃO FÍSICA	106
11.1	Arrematação de bens imóveis	106
11.2	Compra e venda de bem imóvel	108
11.3	Promessa de compra e venda	116
12	CONCLUSÃO	124
	REFERÊNCIAS	128

1 INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro desempenha suas funções essenciais legitimado nos meios dispostos pela Constituição Federal de 1988 para esta finalidade.

Inúmeras são as atividades as quais o Estado é obrigado a desempenhar: zelar pela manutenção do serviço postal e do correio aéreo nacional (Constituição Federal de 1988, artigo 21, X), de competência da União, proteger o patrimônio histórico, cultural, artístico e paisagístico (Constituição Federal de 1988, artigo 10, XV, “g”), de competência dos Estados membros, até prestar o serviço de transporte coletivo urbano (Constituição Federal de 1988, artigo 30, V), cuja competência é reservada aos municípios brasileiros.

O cumprimento das tarefas pelos entes da federação requer recursos e sua busca constitui uma face da atividade financeira do Estado. Através da atividade financeira, o Estado procura meios para satisfazer as necessidades públicas. O Estado, portanto, atua pautado no binômio: encargos (atender às necessidades públicas) e angariar recursos financeiros (rendas necessárias para satisfazer os encargos).

É sob esse prisma que a Constituição Federal de 1988 atribuiu aos entes federativos um feixe de competências tributárias, abrindo capítulo sobre o sistema tributário nacional, tratando sobre tributação e orçamento financeiro e estabelecendo princípios gerais a balizar a criação de tributos.

O objetivo da Carta Maior foi repartir as receitas, ou a competência para criá-las, de forma equivalente aos encargos atribuídos a cada ente da federação. A Constituição Federal de 1988 firmou competência aos Estados, Distrito Federal, União e aos Municípios para instituírem tributos e, com isso, buscou assegurar a autonomia dos entes federados.

É nesse contexto que está situada a competência tributária, verdadeira aptidão constitucional de cada ente federativo para criar tributos, proporcionando os recursos financeiros indispensáveis a sua sobrevivência.

O poder de instituir e de arrecadar tributos é um dos suportes fundamentais da federação brasileira, visto que não existe autonomia efetiva sem esse poder. A independência financeira é corolário da autonomia da gestão pública.

Segundo José Afonso da Silva, a repartição de competências entre a União e os Estados membros

constitui o fulcro do Estado Federal, e dá origem a uma estrutura estatal complexa, que apresenta, a um tempo, aspectos unitário e federativo. Unitário, porque possui apenas um território, que está submetido ao poder da União, e uma única população. É federativo (associativo), enquanto cabe aos estados-membros participar na formação da vontade dos órgãos federais.¹

É possível dizer que são requisitos caracterizadores do Estado Federal: a) a repartição constitucional de competências; b) a autonomia estadual, que compreende a auto-organização, o autogoverno e a autoadministração; c) a participação do Estado membro na formação da vontade federal e d) a discriminação constitucional das rendas tributárias, com a repartição da competência tributária e a distribuição da receita tributária.

Embora em várias situações o sistema tripartite de competências políticas acarrete algumas hesitações, no que concerne à identificação daquilo que cabe à União, ao Estado ou ao Município, a municipalização federativa, nos moldes da Constituição, é fator preponderante sobre eventuais conflitos oriundos do sistema de competências.

Contudo, ressalvadas honrosas exceções, os governos municipais não têm exercido a contento suas obrigações perante as comunidades as quais representam, o que habitualmente lhes provoca grande desabastecimento financeiro e econômico.

Como reflexo da insuficiência do exercício da competência tributária citamos a distorção da autonomia conferida aos Municípios, numa demonstração de que muitas dessas entidades não assumem as verdadeiras responsabilidades conferidas pela Constituição Federal relativas ao exercício do poder de tributar.

É nesse contexto que este estudo visa investigar alternativas constitucionalmente suportáveis à expansão do poder de tributar dos municípios, garantindo-lhes recursos, se ainda insuficientes, ao menos necessários ao desempenho das suas atribuições constitucionais.

A Constituição Federal de 1988 atribuiu aos municípios brasileiros a competência para instituir três impostos: I – propriedade predial e territorial urbana (IPTU); 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 (ITBI ou ITIV); III –

¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 5.ed. São Paulo: RT, 1989, p.89.

serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar (ISS).

Esta dissertação pretende investigar o fato gerador em seu aspecto material, do imposto de transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física (ITBI). O exercício de sua competência vem sendo utilizado de forma limitada e mitigado indevidamente pelo Poder Judiciário, impedindo a utilização do ITBI como instrumento para a criação legal de outros possíveis fatos geradores autorizados pela Constituição Federal de 1988.

O objetivo do estudo não é defender o aumento da carga tributária, mas a expansão da base de fatos geradores passíveis de serem eleitos pelo legislador municipal, permitindo ampliar a base de contribuintes e de situações jurídicas tributárias aptas a gerar receitas públicas municipais.

Com o aumento da base de contribuintes é possível arrecadar mais sem necessariamente aumentar a carga tributária, visto que, na medida em que mais pessoas contribuem, menor pode ser a alíquota.

Efetuando um corte ainda mais específico, pretende-se investigar o aspecto material da hipótese de incidência do ITBI após a exposição das possibilidades constitucionais para a instituição do imposto.

A Constituição Federal de 1988 atribui competência aos municípios para instituir o ITBI nas seguintes situações: 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.

Assim, é possível instituir o tributo por meio 1) de transmissão de bens imóveis; 2) de transmissão de direitos reais sobre imóveis e 3) de cessão de direitos sobre imóveis voltados para sua aquisição.

Em todas as possibilidades de criação do imposto descritas acima devem existir os seguintes elementos comuns às hipóteses: a) a transmissão/cessão deve ser por ato inter vivos; b) a transmissão/cessão deve ser onerosa; c) a transmissão/cessão pode ser a qualquer título; d) a transmissão/cessão deve ser de bens/direitos relativos a imóveis por natureza ou por acessão física.

O ponto objeto da investigação é estudar o alcance e, a partir daí, estabelecer os limites semânticos, jurídicos e pragmáticos da transmissão de bens imóveis.

Inicialmente observa-se que os elementos constitucionalmente previstos para a criação do imposto em questão partem de conceitos fundamentais de direito civil,

como bem imóvel, ato oneroso, inter vivos, a qualquer título, bem imóvel por natureza ou por acessão física e direitos reais e propriedade. A compreensão destes vocábulos e a significação que estes elementos podem assumir no conjunto influenciam decisivamente no exercício da competência tributária.

Durante muito tempo o estudo deste imposto foi feito por tributaristas, que buscavam na lógica do sistema tributário, as respostas às indagações sob a ótica do contribuinte, sugerindo uma interpretação tributária da Constituição Federal e não uma interpretação constitucional tributária.

Pretende-se buscar um enfoque a partir de premissas do direito constitucional, instigando-lhes os possíveis sentidos do texto, para só então, especificamente, confrontá-los com as regras e os princípios que fundam a competência tributária e instituem as regras legais tributárias aplicáveis ao caso.

2 PREMISSAS TEÓRICAS

O direito positivo se manifesta em linguagem. Concretamente se apresenta de forma escrita composta de signos construídos e aceitos por convecção linguística (símbolos). Isso leva à conclusão de que o estudo jurídico tem como ponto de partida a linguagem, que também é seu ponto de chegada, pois todo texto quando interpretado transforma-se de novo em texto.

2.1 Direito como texto

No estudo do direito positivo acessam-se palavras, um conjunto de signos organizados em forma de textos. Todo o esforço do intérprete não é extrair seu sentido, mas construir sentido às palavras acessadas visando à compreensão da mensagem legislada.

Tudo a que se tem acesso na experiência sensorial humana relacionada ao direito são palavras sistematicamente organizadas em textos, por isso, Gregorio Robles afirma: “o trato com o direito positivo sempre nos conduz ao manejo de textos”.²

O jurista só tem um caminho senão o contato com o texto. A Constituição produzida pelo constituinte, a lei produzida pelo legislador, são elaboradas por meio de textos. A Constituição, os códigos, as leis, os decretos, as resoluções, as portarias, os atos administrativos sempre estão revelados na forma escrita. Por isso, mais uma vez, crava Gregorio Robbles: “o direito é um grande texto composto de múltiplos textos parciais”³.

O suporte físico de um texto é o seu dado material empírico. Na linguagem, são as tintas gravadas no papel⁴. Acessar o texto sem preparo não permite ao intérprete associar as palavras acessadas a um significado; se incapaz de produzir sentido, o olhar é infértil, pois o que se vê são apenas símbolos no papel.

Segundo Aurora Tomazini de Carvalho, isso prova que:

(I) o sentido não está no suporte físico, ele é construído na mente daquele que o interpreta; e (II) não existe texto sem sentido. Não existe suporte físico que não se possa atribuir uma significação. Se não houver

² MORCHON, Gregorio Robles. **Teoria del derecho** (fundamentos de teoria comunicacional del derecho). Madrid. Civitas, 1998, p.69.

³ MORCHON, Gregorio Robles. **Teoria del derecho** (fundamentos de teoria comunicacional del derecho). Madrid. Civitas, 1998, p.70.

⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito** – o construtivismo lógico semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p.165.

possibilidade de interpretá-lo, ou seja, de se construir um sentido, o suporte físico perde sua função e não podemos mais falar da existência de signos.⁵

Observando essa característica da linguagem, Paulo de Barros Carvalho ensina:

Por muitas vezes a palavra é usada para denotar o suporte físico, dado material ao qual temos acesso na construção do sentido, por outras vezes, a mesma palavra é utilizada para referir ao suporte físico e seu sentido. Verifica-se aqui, mais uma vez, o problema da ambiguidade que impregna o uso das palavras. Por exemplo, quando se diz: “vamos interpretar o texto” utiliza-se o termo “texto” na acepção de suporte físico, diferentemente, quando se diz: “o texto é sobre direito positivo”, utiliza-se o mesmo termo na acepção de suporte físico mais sua significação.⁶

Refletindo sobre as considerações postas sobre os textos jurídicos, visualizam-se duas dimensões. A primeira observa o texto como suporte físico, o dado objetivo do direito positivo; a segunda observa o texto sob seu aspecto normativo, composto de significações construídas na mente daquele que interpreta os enunciados prescritivos.

Para Paulo de Barros Carvalho, “a norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito”.⁷ Essa construção mental ocupa a dimensão das significações, do conteúdo dos textos de direito positivo. Só existe na mente humana e é resultado da interpretação dos enunciados que compõem o plano das expressões.

Sendo a norma fruto deste pensar do espírito humano, o universo em que está inserido o intérprete ganha relevo. O contexto assume uma relevância crucial. É preciso considerar a existência de um processo histórico social no qual atuam as perspectivas ideológicas do intérprete.

O conjunto de textos (enunciados) também participa da formação do contexto já que não existe texto interpretado em tiras⁸. Todo texto integra um universo comunicacional, portanto, mantém sempre relação com outros textos.

Por isso, José Luiz Fiorin afirma:

⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito** – o construtivismo lógico semântico. São Paulo: Noeses, 2009, p.165.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2008, p.16.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2008, p.16.

⁸ “Não se interpreta o direito em tiras; não se interpreta textos normativos isoladamente, mas sim o direito, no seu todo – marcado, na dicção de Ascarelli, pelas suas premissas implícitas.” (Ministro Eros Grau, voto vista proferido da ADPF 101).

As relações de sentido que se estabelecem entre dois textos são denominadas “dialogismo”. Como todo texto é dialógico, isto é, mantém relações com outros textos, o dialogismo acaba sendo o princípio construtivo dos textos. Construimos enunciados a partir de outros enunciados e ele é compreendido porque mantém relação dialógica com outros enunciados.⁹

É por essa razão que todo texto em acepção ampla é vazado por outros textos que permitem a compreensão do seu sentido. Compreender a relação que um texto mantém com o outro permite apreender o sentido de algo.

Observando o direito positivo sobre essa ótica, constata-se que sem contextualização não é possível afirmar qual o direito, pois sempre é necessário atribuir valor ao suporte físico, e os valores são impregnados de historicidade.

Analisar os textos jurídicos sob sua ótica interna (intertextualidade interna) não aniquila a noção externa, que é justamente a relação do texto travada com outros sistemas (social, econômico, político, histórico, dentre outros).

Ao refletir sobre texto e contexto, Paulo de Barros Carvalho afirma ser possível ter dois pontos de vista sobre o texto, um interno e outro externo:

Fala-se numa análise interna, recaindo sobre os procedimentos e mecanismos que armam a estrutura do texto, e numa análise externa, envolvendo circunstâncias históricas e sociológicas em que o texto foi produzido.¹⁰

Sua proposta é um trabalho que analise o direito positivo sobre a ótica interna, levando em conta seu contexto jurídico. Mas, apesar do foco da análise jurídica não recair sobre seu contexto histórico-social, a relação dialógica deve ser considerada na valoração do intérprete.

2.2 Texto e contexto

O homem primeiro sentiu, depois buscou formas de compartilhar o que sentiu por meio de palavras.¹¹

As palavras foram inventadas pelo homem para designar parcelas da realidade, à qual a criatura humana se reporta no exercício da comunicação, e da própria atividade de raciocinar¹². As palavras têm por finalidade representar essa

⁹ FIORIN, José Luiz. **Introdução ao pensamento de Bakhtin**. São Paulo: Ática, 2006, p.23.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2008, p.16.

¹¹ HARARI, Yuval Noah. **Sapiens – uma breve história da humanidade**. São Paulo: L&PM, 2017.

¹² PINKER, Steven. **Do que é feito o pensamento?** Tradução de Fernanda Ravagnani. São Paulo: Companhia das Letras, 2008.

realidade; dizendo de outro modo, são rótulos colocados nas coisas para ser possível se referir a elas¹³. A necessidade que o homem tem de organizar, construir e comunicar seu pensamento impõe a tarefa de nominar as coisas. Linguagem, racionalidade e sociabilidade são características humanas desenhadas pelo processo de seleção natural e intrinsecamente relacionadas e interdependentes.¹⁴ A linguagem é condição indispensável para criar comunidades artificiais de criaturas que cooperam entre si, indispensável à formação das sociedades humanas e à criação das inúmeras realidades institucionais que as integram e disciplinam¹⁵. É através da linguagem que o homem toca o mundo. A linguagem, portanto, media o acesso que a espécie humana tem com a realidade bruta; ela constitui a realidade de alguma forma¹⁶.

Todavia, por mais que o homem tente aprisionar em palavras essa realidade bruta, ela escapa, não se sujeita. Os fatos do mundo não conseguem ser segmentados precisamente em toda sua totalidade pelas palavras que, por sua vez, não têm a aptidão universal de significá-los exaustivamente. Emblema dessa afirmação tem-se com o ornitorrinco, um animal que possui bico e corpo coberto de penas, mas cuja fêmea, conquanto ponha ovos, amamenta os seus filhotes por meio de glândulas mamárias. O animal citado deve ser rotulado como ave ou mamífero?

O exemplo não é isolado. Veja-se outro: estabelecida a parcela da realidade que se designa por “seres vivos”, questiona-se: o feto é, ou não, um ser vivo? Plutão é ou não um planeta? Quando começou a história moderna? Quem pode ser considerado um homem forte?

A cambialidade da realidade e as diferentes perspectivas do observador humano são causas naturais da imprecisão e da complexidade das palavras.

Segundo Genaro Carrió, isso ocorre com todas as palavras usadas para designar a realidade concreta. E, diante da possível objeção de que sua colocação seria um exagero, observa:

¹³ GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: RT, 1988, p.57.

¹⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**. Entre rigidez do sistema e atualização interpretativa. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP), 2003, p.64.

¹⁵ FLEINER, Thomas; FLEINER, Lidija R. Basta. **Constitutional democracy in a multicultural and globalized world**. Berlin: Springer, 2009, p.45; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Atlas, 2010.

¹⁶ Sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

Mas, você vai me dizer, não há nisso um claro exagero? Não é verdade que todas as palavras exibam tal indeterminação. Tome, por exemplo, a palavra "homem" (no sentido de "ser humano"). Em condições normais de observação – a objeção se seguiria – nunca nós duvidamos se algo que temos diante de nossos olhos é ou não aplicável ao termo.

Talvez essa objeção possa ser respondida apontando as hesitações de antropólogos sobre como classificar certas espécimes primitivas. Ou perguntando (e nos perguntando) se de acordo com o uso estabelecido a palavra 'homem' é claramente aplicada a um cadáver, e, se a resposta for afirmativa, perguntando (e perguntando) se o uso também fixou precisamente quando, isto é, em que ponto os restos mortais de um homem são deixados de fora do campo de aplicação da palavra.¹⁷ (tradução nossa).

Independentemente da natural imprecisão das palavras, o contexto no qual elas se inserem e o fato de se referirem a um dado variável da realidade dão às palavras maior ou menor flexibilidade. Dito de outra forma, o propósito com o qual se utiliza a palavra amplia ou reduz seu grau de conformação semântica.

Veja-se o exemplo prático:

Imagine-se um jogo em que os participantes têm de anunciar a significação das palavras, sem que se anuncie também um contexto no qual estariam inseridas. Duas palavras são pronunciadas: carro e manga. A palavra carro provavelmente será descrita com muito mais convergência, do que a palavra manga, que pode ter significações mais divergentes, tais como manga fruta e manga da roupa. Imagine-se, porém, que o jogo é realizado entre garotos filhos de agricultores produtores de manga, que passam a maior parte do dia sem camisa, no campo. Nesse contexto, é provável que a palavra "manga" seja quase que à unanimidade relacionada à "manga fruta".¹⁸

Raquel Cavalcanti Ramos Machado traz outras reflexões sobre o tema e afirma que certas palavras, independentemente do contexto, apresentam certo grau de imprecisão, como é o caso das palavras careca, jovem e velho, em face de sua vaguidade.¹⁹ Segundo a escritora, o contexto no qual as palavras são usadas apenas adiciona um fator a ser considerado na determinação de seu sentido: "mesmo reportando-se à estatura física (e não ao caráter), a palavra baixo tem uma significação quando alusiva à estatura de um jogador de basquete, ou à estatura de

¹⁷ CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y lenguaje**. 4.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p.34. No original: Pero, se me dirá, ¿no hay en esto una exageración patente? No es cierto que todas las palabras exhiben tal indeterminación. Tomemos, por ejemplo, la palabra 'hombre' (en el sentido de 'ser humano'). En condiciones de observación normales – seguiría la objeción – jamás dudamos si a algo que tenemos ante nuestros ojos le es o no aplicable esse término. Quizás se pueda responder a esa objeción señalando las vacilaciones de los antropólogos respecto del modo de clasificar ciertos especímenes primitivos. O preguntando (y preguntándonos) si según el uso establecido la palabra 'hombre' se aplica claramente a un cadáver, y, si la respuesta es afirmativa, preguntando (y preguntándonos) si el uso ha fijado también con precisión cuándo, esto es, en qué momento, los despojos mortales de un hombre quedan fuera del campo de aplicación de la palabra.

¹⁸ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**. Entre rigidez do sistema e atualização interpretativa. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP), 2003, p.66.

¹⁹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**. Entre rigidez do sistema e atualização interpretativa. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP), 2003, p.66.

um advogado.”²⁰ É possível, portanto, que um determinado atleta seja considerado baixo quando comparado a outros praticantes do esporte “basquete”, pois seus atletas são geralmente muito altos; já o mesmo atleta, se advogado for, poderá ser “alto” à luz da generalidade dos advogados.²¹

As palavras guardam ambiguidade e vaguidade. Ambiguidade quando podem significar coisas diferentes²² e vaguidade quando buscam capturar parcela da realidade, sem, contudo, deixar nítido seus contornos:

[...] vaguidade, são características presentes na maior parte das palavras; a última, aliás, é marcante nas que designam objetos ou fatos brutos, assim entendidos aqueles que integram o mundo fenomênico independentemente de qualquer criação ou instituição humana, pois nesse caso a própria realidade designada pelas palavras não comporta divisões estanques. Entendem-se por fatos brutos aqueles que existem na natureza, independentemente de uma criatura que os observe. É o caso da chuva, da erupção de um vulcão, do cantar de um pássaro, etc. A eles se opõem os fatos institucionais, assim entendidos aqueles que somente existem na medida em que convencionados por um ser pensante. É o caso das regras de um jogo, do dinheiro, ou, no que tange aos propósitos deste trabalho, das normas jurídicas.²³

Para além da vagueza e ambiguidade presente nas palavras, o tempo, ou melhor, o passar do tempo pode implicar no câmbio de determinadas palavras, gerando certa indeterminação. Em outras palavras, o passar do tempo altera substancialmente a realidade.

Nesse sentido, a mutação da realidade pode implicar na modificação do sentido dado à palavra, considerando as características que, a cada momento, parecem mais acentuadas ou relevantes.

É o que afirma Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

Apesar da alteração de algumas características do objeto, este continua sendo designado pelos mesmos termos ou expressões. Modifica-se, porém, a forma de visualizar e entender a realidade através da associação entre esta e a palavra, a partir, como se disse, da descrição de suas características. É o caso, por exemplo, do que pode ocorrer com aluno, família e empresário. O aluno do século XVIII não é o mesmo aluno do século XXI. A família do século XVIII não é a mesma do século XXI.²⁴

²⁰ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**. Entre rigidez do sistema e atualização interpretativa. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP), 2003, p.66.

²¹ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**. Entre rigidez do sistema e atualização interpretativa. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP), 2003, p.66.

²² Exemplos: manga, banco, bateria.

²³ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**. Entre rigidez do sistema e atualização interpretativa. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP), 2003, p.66.

²⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**. Entre rigidez do sistema e atualização interpretativa. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP), 2003, p.67.

No sistema jurídico o fenômeno também não escapa. Basta verificar o que aconteceu com as palavras do artigo 5º, LVII “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória”²⁵.

Em 2009, o Supremo Tribunal Federal decidiu dar uma interpretação ao dispositivo constitucional no HC 84078. Em 2016, a mesma Corte modificou seu entendimento no HC 126292 dando uma interpretação oposta, permitindo a prisão já mediante condenação em 2º grau.²⁶

Fica claro que a fronteira de significação entre as palavras nem sempre é facilmente identificável. A forma de pensá-las permite menor ou maior flexibilidade, seja pelo seu uso ao longo do tempo, seja considerando-as apenas em determinado momento histórico.

Outro exemplo é a interpretação atribuída ao artigo 226, §3º da Constituição Federal de 1988:

Artigo 226 – A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.
[...]
§3º Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento.

O Supremo Tribunal Federal julgou procedentes a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4477 e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 132, também convertida em ADI, nas quais a Procuradoria-Geral da República e o governo do Estado do Rio de Janeiro pediam a extensão do conceito de “família” às relações homoafetivas estáveis, o que revela a riqueza da realidade e a maneira como esses dados brutos podem ser sentidos pelo homem de formas diferentes.

A tendência biológica do ser vivo é absorver através do sentido parcela da realidade que permita gerar informação necessária à sobrevivência da espécie.²⁷ Mas, é uma tendência que volta ou outra sofre rupturas impostas pela evolução natural das espécies. Com os humanos não é diferente.

²⁵ O Supremo Tribunal Federal decidiu, por sete votos a quatro, o Habeas Corpus (HC) 84078 para permitir a Omar Coelho Vítor – condenado pelo Tribunal do Júri da Comarca de Passos (MG) à pena de sete anos e seis meses de reclusão, em regime inicialmente fechado – que recorra dessa condenação, aos tribunais superiores, em liberdade. Ele foi julgado por tentativa de homicídio duplamente qualificado (artigos 121, §2º, IV, e 14, II, do Código Penal).

²⁶ Ao negar o Habeas Corpus (HC) 126292 por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal entendeu que a possibilidade de início da execução da pena condenatória após a confirmação da sentença em segundo grau não ofende o princípio constitucional da presunção da inocência. Para o relator do caso, Ministro Teori Zavascki, a manutenção da sentença penal pela segunda instância encerra a análise de fatos e provas que assentaram a culpa do condenado, o que autoriza o início da execução da pena.

²⁷ HARARI, Yuval Noah. **Sapiens** – uma breve história da humanidade. São Paulo: L&PM, 2017.

No jogo da vida, sujeita às intempéries da seleção natural das espécies, os sentidos não são perfeitos, mas somente precisos o suficiente para que o cérebro humano possa criar uma imagem da realidade que o cerca, permitindo assim aumentar suas condições de sobrevivência²⁸.

Por isso, o homem classifica, organiza e tenta simplificar a realidade, deixando de capturar lacunas do mundo ainda imperceptíveis e, assim, produzindo vaguidade. Mas é essa vaguidade, inerente ao raciocínio e à comunicação, que torna a espécie humana singular.

Norbert Elias dedicou-se a estudar a “estrutura das fofocas” e, através dela, perceber como o trânsito de ideias muitas vezes pouco racionais era responsável pela coesão do grupo mais antigo da cidade, o “Winston Parva”.

Essas fofocas premiavam os membros “estabelecidos” através de *pride gossips*, ao mesmo tempo em que denegriam os neófitos através de elementos depreciativos, *blame gossips*.²⁹ O fluxo de fofocas, mantido em funcionamento pelos mexericos da comunidade, ajudava a disseminar o costume e manter a comunidade estável, alheia a padrões de comportamento que pudessem desestabilizá-la. Destarte, Norbert Elias descobriu como minorias poderosas controlavam o pensamento coletivo através do domínio dos fluxos de comunicação cotidianos e ajudou a pensar a fofoca, mais que um dispositivo inofensivo ou a exteriorização de um pensamento raso, a encarnação das estruturas de comportamento que permitem a continuidade da comunidade. A posse desses canais de fofoca, portanto, caracteriza uma forma sutil de domínio. Norbert Elias, assim, resume que a análise da estrutura das fofocas,

[...] talvez ajude a dar uma ideia mais clara da dinâmica da hierarquização; ela mostra até que ponto as minorias poderosas, funcionando como uma espécie de líderes das fofocas são capazes de controlar as crenças de uma rede mais ampla de vizinhos e de influenciar a circulação de boatos laudatórios ou depreciativos, bem como os padrões usados.³⁰

O ponto não repousa só sobre a linguagem, mas sobre a cognição humana racional e emocional. A cognição emocional, tema da atualidade³¹, interfere

²⁸ NICOLELIS, Miguel. **Muito além do nosso eu**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p.452-453.

²⁹ MURANO, Luis Francisco. Fofocas, boatos e rumores: os portugueses em Londres (1808-1822). In: **Revista Mosaico**. Publicação do Programa de Pós-Graduação em História, Política e Bens Culturais (PPHPBC) da Escola de Ciências Sociais da Fundação Getúlio Vargas (FGV/CPDOC), Rio de Janeiro, v.4, n.7, 2013, p.62.

³⁰ ELIAS, Norbert; SCOTSON, John. **Os estabelecidos e os outsiders**. Rio Janeiro: Jorge Zahar, 2000, p.83.

³¹ GOLEMAN, Daniel. **Inteligência emocional**. São Paulo: Objetiva, 1995.

significativamente no juízo que se tem sobre os fatos, sobre as palavras, e profundamente na interpretação construída a partir deles.

Não é por outra razão que os juízes, aqueles a quem compete aplicar a lei em última instância, devem ser preparados racionalmente da mesma forma que devem guardar equidistância das partes sob seu julgamento, pois os laços emocionais e afetivos influenciam decisivamente na conformação emocional do observador, provocando mais ou menos ansiedade, que por sua vez influenciará no juízo sobre os fatos.

Os juízes devem julgar com tranquilidade, desprovidos de paixões, blindados em um ambiente de prudência e de segurança. O ambiente criado para o juiz julgar deve oferecer bons subsídios, vitaliciedade, inamovibilidade e garantir as condições cognitivas emocionais mínimas que permitam uma interpretação a mais equilibrada e prudente possível.³²

³² Veja interessante passagem da obra clássica *O processo*: – é a justiça – explicou por fim o pintor. – Ah, sim! Agora eu a reconheço – exclamou K. – aqui está a venda sobre os olhos e aqui a balança. Mas não são asas essas que se vêm nos calcanhares? E não está representada em atitude de corrida? – Sim – disse o pintor –, encarregaram-me de pintá-la assim. Para dizer a verdade, trata-se da justiça e da deusa da vitória em uma só imagem. – O que não forma nenhuma boa combinação – observa K., sorrindo – A justiça tem de estar quieta porque do contrário a balança vacila, com o que se torna impossível um juízo exato. (KAFKA, Franz. **O processo**. 5.ed. São Paulo: Martin Claret, 2011, p.174).

3 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E A FORMAÇÃO DA SÚMULA

Firmou-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a Súmula 82 com o seguinte enunciado: São inconstitucionais o impôsto de cessão e a taxa sôbre inscrição de promessa de venda de imóvel, substitutivos do impôsto de transmissão, por incidirem sôbre ato que não transfere o domínio.

Datada de 1963, e enunciada na vigência da constituição de 1946, a súmula tem influenciado todas as decisões do poder judiciário no tocante ao tema do ITBI, merecendo ser escrutinado seu processo de formação.

3.1 O processo de formação da Súmula 82

O Supremo Tribunal Federal tem repetidas vezes negado a incidência do imposto sobre transmissão onerosa por ato inter vivos de bens imóveis antes da transmissão efetiva da propriedade do bem e, com isso, reafirmado que a transmissão da propriedade do bem imóvel só ocorre com o registro do título translativo do domínio no respectivo cartório de imóveis.

As decisões têm se baseado no Código Civil e nos precedentes já firmados pelo Supremo Tribunal Federal, inclusive na Súmula 82. A Corte tem entendido que, conforme o Código Civil, a transmissão da propriedade só pode ocorrer por meio do registro do respectivo título translativo da propriedade no cartório de imóveis.

Segundo o Código Civil, não poderia haver transmissão da propriedade sem que o título translativo fosse efetivamente registrado, pois assim dispõe o artigo 1.245, §1º: “Enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel”. O citado parágrafo é uma confirmação do estabelecido no próprio artigo 1.245: “Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis”.

No entanto, não foi só com base nesses dispositivos – que já existiam no Código Civil de 1916 – que se forjou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a Súmula 82, mas, principalmente sob a égide da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946, que foi vigente até a Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967.

3.2 Contextualização da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema

O Supremo Tribunal Federal tem decidido reiteradamente em um único sentido quando o assunto é o momento da ocorrência do fato gerador do imposto de transmissão por ato oneroso inter vivos de bens imóveis (ITBI) e pode ser explicitado claramente na decisão que negou seguimento a um Agravo Regimental em Recurso Extraordinário interposto pelo município do Rio de Janeiro:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. A obrigação tributária surge a partir da verificação de ocorrência da situação fática prevista na legislação tributária, a qual, no caso dos autos, deriva da transmissão da propriedade imóvel. Nos termos da legislação civil, a transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro. Assim, pretender a cobrança do ITBI sobre a celebração de contrato de promessa de compra e venda implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato imponible. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 805859 AgR, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 10/02/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-044 DIVULG 06-03-2015 PUBLIC 09-03-2015)

No Agravo Regimental, o município do Rio de Janeiro pretendia modificar entendimento que negou seguimento a Recurso Extraordinário interposto contra acórdão da 17ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, assim ementado:

AGRAVO LEGAL – TRIBUTÁRIO – ITBI – FATO GERADOR – REGISTRO NO CARTÓRIO IMOBILIÁRIO DA TRANSMISSÃO DO BEM – PROMESSA DE COMPRA E VENDA – AUSÊNCIA DE MORA DO APELADO – O ITBI tem como fato gerador a transmissão entre vivos, a qualquer título, por ato oneroso da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil; de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os direitos reais de garantia e cessão de direitos relativos às referidas transmissões. O fato gerador do referido imposto ocorre com o registro imobiliário da transmissão do bem imóvel e não com lavratura do contrato de compra e venda ou sua quitação, porquanto este ajuste não transmite direitos reais nem configura cessão de direitos à aquisição deles, tão-somente confere direito real de aquisição de bem. Ausência de mora do apelado. Negado provimento ao recurso.

Ao observar mais detidamente a fundamentação do voto do Ministro Luís Roberto Barroso, que resultou no voto vencedor, observa-se que o recurso do município do Rio de Janeiro não mereceria prosperar, pois a decisão atacada estaria alinhada à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Seria firme o entendimento da jurisprudência da Corte de que o fato gerador do ITBI somente ocorreria com a

transferência efetiva da propriedade imobiliária, mediante o registro no cartório competente.

Segundo o Ministro Luís Roberto Barroso, o Código Tributário Nacional seria expresso ao prever que a incidência do imposto derivaria da transmissão da propriedade e que poderia tornar eficaz a transferência do domínio real do bem, nos termos da lei civil, apenas a partir do registro em cartório competente:

4. O Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece o regulamento da matéria nos seguintes termos:

Artigo 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 [...]**.

5. Desse modo, pode-se concluir que a obrigação tributária surge a partir da ocorrência da situação fática prevista na legislação tributária, a qual, no caso dos autos, **deriva da transmissão da propriedade imóvel. Ocorre que, nos termos da legislação civil, apenas a partir do registro em cartório pode tornar-se eficaz a transferência do domínio real do bem.** Assim dispõe o Código Civil acerca da matéria:

[...]

6. Considerando que a norma tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, não se faz possível que a lei municipal estabeleça momento diverso para que reste configurada a hipótese fática capaz de atrair a incidência da exação.

7. Conclui-se, portanto, que pretender a cobrança do ITBI sobre a mera celebração de contrato de promessa de compra e venda desvirtua completamente o momento a partir do qual deveria ser vislumbrada a ocorrência do fato gerador do tributo.

8. De fato, a existência de contrato preliminar à transferência definitiva do domínio real não pode ensejar a cobrança do imposto. Isso porque o compromisso de compra e venda implica deveres de ordem. (ARE 805859 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 10/02/2015, Processo Eletrônico DJe-044 DIVULG 06-03-2015 PUBLIC 09-03-2015). (grifos nossos).

Para completar o quadro, grande parte das decisões do Supremo Tribunal Federal³³ envolvendo a incidência, ou melhor, o momento da incidência do ITBI, têm

³³ A ELEVAÇÃO DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO INTER-VIVOS, EM RAZÃO DE CESSÕES ANTERIORES DA PROMESSA DE COMPRA E VENDA, EQUIVALE, POR VIA INDIRETA, EM TRIBUTAR O NEGÓCIO DA CESSÃO, O QUE É INCONSTITUCIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 109 DA LEI N. 14, DE 1960, DO ESTADO DA GUANABARA. APLICAÇÃO DA SÚMULA 82. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (RE 61889, Rel. Min. Barros Monteiro, Tribunal Pleno, j.23/05/1968, DJ 28-06-1968 PP-02459 EMENT VOL-00732-08 PP-02995). São inconstitucionais o imposto de cessão e a taxa sobre inscrição de promessa de venda de imóvel, substitutivos do imposto de transmissão, por incidirem sobre ato que não transfere o domínio" (Súm.82). Recurso extraordinário não conhecido. (RE 30815, Rel. Min. Adalício Nogueira, Segunda Turma, j. 06-06-1967, DJ 27-06-1967 PP-02024 EMENT VOL-00696-02 PP-00883). O IMPOSTO DE TRANSAÇÃO, INSTITUÍDO PELA LEI ESTADUAL Nº 899, DE 1937, ARTIGO 58, INCISO IV, LETRA E, NÃO É SENÃO IMPOSTO DE CESSÃO, DECLARADO INCONSTITUCIONAL, EMBORA COM OUTRO NOME. (RE 51673, Rel. Min. Ribeiro da Costa, Segunda Turma, j.13-11-1962, DJ 17-12-1962 PP-03946 EMENT VOL 00526-06 PP-02227 RTJ VOL-00026-01 PP-00222). Imposto de transação. Lei Municipal nº 899,

sido preferidas com apoio na Súmula 82, cujo enunciado é o seguinte; “São inconstitucionais o imposto de cessão e a taxa sobre inscrição de promessa de venda de imóvel, substitutivos do imposto de transmissão, por incidirem sobre ato que não transfere o domínio”.

Todavia, convém prospectar como se deu o processo de enunciação da Súmula 82, aprovada em sessão plenária, em 13 de dezembro de 1963, cuja referência legislativa foi a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, artigos 19, II e III e 29 e a Emenda Constitucional n. 05/1961.

3.3 Os precedentes que levaram à formação da Súmula 82

Antes da edição da Súmula 82, o Supremo Tribunal Federal tomou nove decisões envolvendo a matéria relativa ao ITBI que serviram como precedente e base para sua formação.

A primeira delas foi a que consta no Recurso Extraordinário n. 22.035, em 13 de maio de 1954, sucedida por mais duas novas decisões em Recursos Extraordinários (n.42.439, de 17 de dezembro de 1959 e n. 44.563, de 22 de junho de 1961).

Sucederam-se a essas três decisões quatro outras proferidas em Agravos de Instrumento em Recursos Extraordinários (n. 23.217, de 08 de julho de 1961; n.23.916, de 02 de abril de 1962; n. 26.449, de 22 de junho de 1962 e n.26.397, de 12 de julho de 1962).

Após os sete precedentes acima, sucederam-se mais um Recurso Extraordinário (n. 51.673, de 17 de dezembro de 1962) e um Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário (n. 26.657, de 19 de julho de 1963).

As nove decisões são indicadas como precedentes que deram origem à Súmula 82.³⁴ Convém que sejam brevemente comentadas.

No Recurso Extraordinário n. 22.035 a discussão envolvia uma ação de repetição do indébito proposta por um contribuinte contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, de valores que o autor-recorrido pagou à recorrente (Estado de São Paulo) como imposto de transmissão inter vivos, pela cessão de

de 28 de novembro de 1957. Sua inconstitucionalidade, por violação do artigo 21 da Constituição Federal. (RE 44563, Rel. Min. Cândido Motta, Tribunal Pleno, j.19/05/1961, DJ 22-06-1961 PP-01122 EMENT VOL-00464-02 PP-00507 RTJ VOL-00018-01 PP-00230).

³⁴ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

compromisso de compra e venda de bem imóvel. Na ação, o contribuinte arguia a inconstitucionalidade do artigo 23 da Lei n. 185/1948 do Estado de São Paulo.³⁵

Segundo o relator da matéria, Ministro Luiz Galotti, no contrato de promessa de compra e venda, ainda que não estipulada cláusula de arrependimento, hipótese em que cabível a execução compulsória, não haveria transmissão da propriedade imobiliária. Esta continuaria a pertencer ao promitente vendedor, pelo que, nos termos do artigo 19, III da Constituição então vigente não seria lícito ao Estado tributar a operação. Para o Ministro, só com a inscrição do contrato no registro de imóveis adquire o promitente comprador o direito real³⁶ oponível a terceiros.

Votou como o relator o presidente da 1ª turma, Barros Barreto. Foi vencido o Ministro Nelson Hungria, todavia não constam do acórdão seus fundamentos divergentes.

O Recurso Extraordinário n. 42.539 que teve como relator o Ministro Barros Barreto teve origem em mandado de segurança interposto pela empresa Engenharia Civil e Portuária S.A para lhe ser assegurado o direito de não pagar o imposto de transmissão exigido por força do artigo 58, IV, H, combinado com o artigo 63, III da Lei Municipal Distrital n. 899/1957, a fim de se poder lavrar a escritura de cessão de direitos relativos a certos imóveis.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que embora a lei municipal distrital tenha criado um imposto de transação que incidiria nas cessões de direito de bens imóveis, operação sobre a qual a União cobrava o imposto do selo, não haveria bitributação no caso. Considerou que o imposto municipal impugnado recairia sobre o negócio jurídico e o imposto do selo (federal) sobre o instrumento ou contrato. Um imposto visaria a substância, o outro, a forma.

Mas o acórdão entendeu que o imposto criado pela Lei n.899/1957 sobre transação econômica seria uma repetição do já fulminado imposto de cessão de promessa da venda editada pelo Decreto-Lei n. 9.626/1946 por violação ao artigo 19, III da Carta de 1946.

³⁵ Lei Estadual n.185/1948: Artigo 23 – O imposto devido, na conformidade do disposto no n.4 do artigo 2º do livro V do Código de Impostos e Taxas, pela cessão de promessa ou compromisso de compra e venda de imóveis, será cobrado ao cedente, à taxa de 4% (quatro por cento). §1º – Para efeito da cobrança do imposto referido neste artigo tomar-se-á por base, em cada uma das cessões, o valor do imóvel na data em que ela se verificar. §2º – Qualquer que seja a forma de que se revista a cessão, o pagamento do imposto pelo cedente será efetuado na ocasião em que ela se verificar.

³⁶ O direito real referido pelo ministro seria o direito de propriedade.

Nesse julgamento, o Supremo Tribunal Federal reafirmou que o texto constitucional indicado se referia somente à transmissão da propriedade imobiliária inter vivos.

Para a Corte, a cessão de promessa de compra e venda de imóvel seria simples convenção de caráter pessoal, sem a transferência de domínio, que permanece com o promitente vendedor; também não haveria a constituição de direito real.

A prefeitura chegou a sustentar da tribuna que o imposto questionado não se trataria de um imposto com pressuposto na transmissão da propriedade, mas uma transação econômica, portanto, teria sua autorização constitucional respaldada pelo artigo 21 da Constituição de 1946 (e não no artigo 19).

Os argumentos não convenceram os Ministros que decretaram a inconstitucionalidade do imposto, vencido novamente os Ministros Nelson Hungria e Rocha Lagôa. O primeiro defendeu expressamente que tratar-se-ia de um imposto incidente na transação, portanto, a incidir sobre o negócio jurídico substancial.

No Recurso Extraordinário n. 44.563 a lei impugnada era a mesma (Lei n. 899/1957). Não houve maiores debates, sendo assentada decisão semelhante à proferida no Recurso Extraordinário n.42.539.

No Agravo Regimental n. 23.217 foi atacada a decisão do relator da segunda turma do Supremo Tribunal Federal, que assim decidira:

Indefiro o Recurso Extraordinário [...] O acórdão [...] decidiu que o imposto de transação exigido pela recorrente (Faz. do Estado da Guanabara) sobre cessão de direito à promessa, é uma forma eufêmica com a qual se procura fantasiar o imposto de cessão já fulminado pela jurisprudência deste e do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

Ao final, a segunda turma decidiu: “como refere o despacho agravado, já se firmou jurisprudência do Supremo Tribunal no sentido da decisão impugnada. Nego provimento”.

No Agravo Regimental n. 23.916, a decisão da segunda turma do Supremo Tribunal Federal foi igualmente sucinta:

A sexta câmara cível do Tribunal de Justiça confirmou a decisão recorrida, porque o imposto de transação, da Lei 899 de 1957, cobrado na cessão da promessa de venda de imóvel é o mesmo antigo imposto de cessão, declarado indevido.

Negado o recurso extraordinário, opõe-se o agravo, que foi contrariado.

Nego provimento ao agravo, porque não se mostrou o cabimento do recurso extraordinário.

No Agravo de Instrumento n. 26.449, a Fazenda Pública do Estado do Rio de Janeiro pretendeu levar o caso ao Supremo Tribunal Federal, seguimento negado pelo presidente do tribunal carioca que, por sua vez, havia decidido que o fisco estadual não podia cobrar imposto de transmissão da promessa de compra e venda, pois, na verdade, tratava-se de taxa de registro de competência federal. O recurso e o agravo sequer foram conhecidos.

Já no Agravo de Instrumento n.26.397 sucedeu uma particularidade interessante. A matéria em debate escapou do foco principal.

O Estado do Rio de Janeiro, vendo-se sucessivamente impedido de cobrar o imposto de cessão de promessa, resolveu criar uma taxa com alíquota de 4% incidente sobre o registro ou averbação da cessão da promessa no cartório e cobrada no ato da escritura. O Supremo Tribunal Federal, que já havia por diversas vezes decidido que o imposto seria inconstitucional, não deixou a exação subsistir com outro título.

Para a Corte, se o Estado não podia tributar o ato instituindo imposto, não poderia pretender fazê-lo por meio de taxa. A simples mudança de denominação do tributo era irrelevante para constitucionalizar a cobrança. Desta forma, negou provimento ao Estado do Rio de Janeiro.

Um mês depois, no Recurso Extraordinário n. 5.163³⁷, em um caso envolvendo o Estado da Guanabara, o Supremo Tribunal Federal voltou a ser provocado por um recurso interposto pelo contribuinte.

³⁷ “quanto à arguição de que o ato jurídico consubstancia uma transmissão de propriedade imobiliária, subordinada ao imposto específico autorizado no artigo 19, III, da Constituição Federal, não só a tese sustentada pelo Recorrido, como, também, as conclusões do V. Acórdão recorrido enfrentam e violam a autorização mandamental, pois que a cobrança do imposto de transmissão de propriedade imobiliária inter-vivos só alcança os atos que, na conformidade com o artigo 530 do Código Civil, impliquem na aquisição dessa classe de bens. Dentre estes, segundo a citada regra do artigo do Código Civil, não se (illegível) a cessão de direitos hereditários, como faz certo a transcrição abaixo. [...] Na sistemática da nossa lei civil, somente os atos translativos do domínio transmitem a propriedade imobiliária, mediante sua transcrição no registro próprio e a cessão de direitos imobiliários não se encontra discriminada dentre os títulos passíveis de transcrição solene – a transcrição – como o comprova a reprodução literal dos artigos 531 e 532 do Código citado: [...] E, por consequência, somente tais atos estão afetos à incidência do imposto de transmissão de propriedade imobiliária inter-vivos. Mas na verdade, o gravame contra qual se induziram os suplicantes, não foi o da transmissão, inter-vivos, mas, sim, contra a cobrança ilegal e inconstitucional de imposto de transação, previsto no artigo 58, IV, e da Lei 899, de 26 de novembro de 1957, imposto de repercussão que só pode ter por objeto coisa móvel. É que nos expressos termos desse diploma, sob especiosa e arbitrária, instituição, pretende o Estado da Guanabara arrecadar um tributo que não lhe cabe, por escapar totalmente a sua competência, fazendo-o incidir nas cessões de direitos hereditários. A cessão de direitos hereditários não representa senão uma obrigação de fazer, em suma, um direito pessoal, imune a incidência de qualquer gravame estadual, jamais podendo ser alcançada pelo imposto de transmissão ou de transação. O acórdão recorrido concluiu falsamente por que se encerre na cessão de direitos hereditários um ato translativo da propriedade imobiliária, já que o direito hereditário é havido, por mera ficção jurídica, como bem imóvel, nos termos do artigo 44, III, do Código Civil, mas essa conceituação limita-se, exclusivamente, às determinações do artigo 1.572, do mesmo Código, ou seja, para a abertura da sucessão mortis causa. [...] Não estando, como de fato e de direito não está, sujeito à transcrição no Registro de Imóveis o instrumento da CESSÃO DE DIREITO HEREDITÁRIOS, não há como reputá-la abrangida pelo imposto de transmissão INTER-

Nesse caso, a questão controvertida foi diferente das já decididas, muito embora a solução tenha sido dada por analogia. Tratava-se de um recurso extraordinário interposto pelo contribuinte contra a decisão do tribunal estadual. Em síntese, o tribunal recorrido afirmara que a cessão de direitos hereditários implicaria na transmissão de bens imóveis sujeito ao imposto previsto no artigo 19, III da Constituição Federal de 1946.

O contribuinte recorreu ao Supremo Tribunal Federal, sustentando que a cessão de direitos hereditários não poderia consubstanciar fato gerador da incidência do tributo. Seu argumento convenceu a Corte que entendeu não se sustentar a decisão atacada por violar justamente a regra constitucional do artigo 19, III da Carta de 1946, e o artigo 530 do Código Civil de 1916³⁸.

Segundo o Supremo Tribunal Federal, a cobrança do imposto de transmissão da propriedade imobiliária inter vivos só alcançaria os atos que estivessem em conformidade com o artigo 530 do Código Civil de 1916. Segundo a Corte, o Código Civil não teria indicado a cessão de direitos hereditários como bens passíveis de terem a propriedade adquirida por transmissão inter vivos, mas somente causa mortis.

Para o Supremo Tribunal Federal, conforme a sistemática do Código Civil de 1916, somente atos formais translativos do domínio teriam o condão de transmitir a propriedade imobiliária, o que se daria com a transcrição do ato no registro público. A cessão de direitos imobiliários, segundo o Supremo Tribunal Federal, não estaria discriminada como título passível de transcrição solene, fato comprovado também pelos artigos 531 e 532 do Código Civil de 1916³⁹. No entendimento da Corte, somente os atos ali mencionados estariam sujeitos à incidência do imposto de transmissão da propriedade imobiliária.

Não convenceu o Supremo Tribunal Federal o fundamento do acórdão estadual recorrido, segundo o qual o direito hereditário seria um bem imóvel (artigo

VIVOS, eis que esse gravame só recai sobre os atos que impliquem na translação da propriedade imobiliária, na conformidade do que vem reiteradamente decidindo o Excelso Supremo Tribunal Federal.”

³⁸ Artigo 530. Adquire-se a propriedade imóvel: I – Pela transcrição do título de transferência no registro do imóvel. II – Pela acessão. III – Pelo usucapião. IV – Pelo direito hereditário.

³⁹ Artigo 531. Estão sujeitos à transcrição, no respectivo registro, os títulos translativos da propriedade imóvel, por ato entre vivos. Artigo 532. Serão também transcritos: I – Os julgados, pelos quais, nas ações divisórias, se puzer termo a indivisão. II – As sentenças, que nos inventários e partilhas, adjudicarem bens de raiz em pagamento das dívidas da herança. III – A arrematação e as adjudicações em hasta pública.

44, III do Código Civil de 1916)⁴⁰, sujeito, portanto, a cessão de direitos hereditários à incidência do imposto de transmissão, tendo em vista a ocorrência de um ato translativo da propriedade imobiliária.

Diversamente entendeu o Supremo Tribunal Federal, sob o fundamento de que o direito hereditário seria havido por mera ficção jurídica como bem imóvel (artigo 44, III, do Código Civil).

O Supremo Tribunal Federal abraçou a tese defendida por Miguel Maria de Serpa Lopes, em seu 'Tratado de Registros Públicos':

Em relação à cessão de direitos hereditários cumpre salientar que, nada obstante ser considerado imobiliário o direito a sucessão aberta, não está subordinado ao Registro de imóveis. Destituída da formalidade da transcrição, a cessão do direito a sucessão aberta tem a sua prova na respectiva escritura e, no caso de haver mais de uma cessão, prepondera a data mais antiga.⁴¹

No entendimento do Supremo Tribunal Federal, a conceituação de bens imóveis para os direitos hereditários limitar-se-ia, exclusivamente, a cumprir as determinações do artigo 1.572, do mesmo Código, ou seja, definição válida somente para a abertura da sucessão *mortis causa* e não para efeitos tributários e/ou translativos de propriedade.

Prevaleceu a interpretação de que a cessão de direitos hereditários representaria uma simples obrigação de fazer, portanto, seria um direito pessoal imune à incidência do imposto estadual de transação ou transmissão.

Em última análise, prevaleceu o entendimento de que, não estando – como de fato e de direito não está – sujeito à transcrição no Registro de Imóveis o instrumento da cessão de direitos hereditários, não haveria como reputá-la abrangida pelo imposto de transmissão inter vivos. Esse gravame só recairia sobre os atos que implicassem na translação da propriedade imobiliária, segundo entendimento adotado pela Corte em julgamentos anteriores.

A última decisão utilizada pelo Supremo Tribunal Federal para a edição da Súmula 82 foi a do Agravo de Instrumento n. 26.657, envolvendo o Estado do Rio de Janeiro *versus* Zózimo da Costa.

⁴⁰ Artigo 44. Consideram-se imóveis para os efeitos legais: I – Os direitos reais sobre imóveis, inclusive o penhor agrícola, e as ações que os asseguram. II – As apólices da dívida pública oneradas com cláusula de inalienabilidade. III – O direito à sucessão aberta.

⁴¹ LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Tratado dos registros públicos**. v.III. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1947, p.275.

A discussão travada no AI n. 51 675 também envolveu o tributo estabelecido pelo Decreto Estadual n. 3.003/1933 com a nova redação dada pela Lei Estadual n. 3.570/1959 – que instituiu a taxa de 4% sobre a averbação dos contratos de cessão de promessa de compra e venda no Registro Geral de Imóveis (artigo 58, IV, “e”).

O Supremo Tribunal Federal manteve o entendimento de que a cobrança da taxa de 4% instituída pela lei fluminense n. 3.870/1959 incidente sobre a averbação dos contratos de promessa de compra e venda imobiliária seriam inconstitucionais; a corte entendeu inexistir contraprestação ou retribuição de serviço que pudesse justificar a taxa. Na ocasião, votaram os Ministros Cunha Mello (substituindo Barros Barreto), Vitor Nunes Leal, Villas Bôas, Hahnemann Guimarães e Ribeiro da Costa.

Todos esses precedentes levaram o Supremo Tribunal Federal a editar a Súmula 82, aprovada em sessão plenária em 13 de dezembro de 1963, com o seguinte texto: “são inconstitucionais o imposto de cessão e a taxa sobre inscrição de promessa de venda de imóvel, substitutivos do imposto de transmissão, por incidirem sobre ato que não transfere o domínio”. A súmula fulminou tanto o imposto quanto a taxa que pretendesse incidir sobre a inscrição da cessão da promessa de venda de imóvel. O fundamento foi o de que tais atos não teriam o condão de transferir o domínio dos bens.

Neste ponto, importante registrar que dos nove precedentes utilizados na formação da Súmula 82, quatro deles envolveram o Estado da Guanabara⁴², três o Estado do Rio de Janeiro⁴³, uma decisão o Distrito Federal⁴⁴ e a última o Estado de São Paulo⁴⁵.

O Estado da Guanabara foi criado em 1960, existiu até 1975 e tinha sua base territorial onde atualmente é o município do Rio de Janeiro. Na base territorial do Estado da Guanabara também esteve localizado o antigo Distrito Federal do Brasil. A Guanabara foi o único caso no Brasil de uma cidade-estado.

Nesse contexto é possível afirmar que dos nove precedentes selecionados pelo Supremo Tribunal Federal para a edição da Súmula 82, oito envolveram praticamente a mesma Lei n.899 e, quando não, uma nova lei que sucedeu a antiga. Em grande parte se debateu a cessão de promessas sobre bens imóveis; em apenas um caso (Recurso Extraordinário n.42.539) o tema foi debatido com mais

⁴² AI 23.217/1961, RE 44.563/1961, AI 26.449/1962 e RE 51.673/1962.

⁴³ AI 23.916/1961, AI 26.657/1962 e o AI 26.397/1962.

⁴⁴ RE 42.539/1959

⁴⁵ RE 22.035/1954.

vagar. No outro caso onde o tema foi bastante debatido, a questão envolvia a cessão de direitos hereditários (Recurso Extraordinário n.5.163) e não necessariamente a cessão de direitos sobre bens imóveis ou cessão de promessa de compra e venda de bens imóveis.

O único precedente que escapou deste âmbito territorial, envolvendo outra lei, foi o precedente ligado ao Estado de São Paulo, no Recurso Extraordinário 22.035/1954 que tratou precisamente da cessão da promessa de compra e venda.

3.4 O texto e o contexto constitucional que envolveram os precedentes que deram origem à Súmula

É extremamente importante conhecer o contexto legal (constitucional e tributário) envolvendo as decisões que serviram como precedente para a formação da Súmula 82/1963.

Na formação de todos os precedentes, ainda não havia sido editada a Lei n. 5.172/1966, conhecido atualmente entre os juristas como Código Tributário Nacional.

Outra observação relevante sobre o contexto de formação dos precedentes mencionados: todos foram formados sob a vigência da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, promulgada em 18 de setembro de 1946. A Constituição que sucedeu a de 1946 só foi publicada em 1967.

Durante boa parte da vigência da Constituição de 1946, não havia ainda no Brasil uma lei geral nacional em matéria tributária. O sistema tributário decorria diretamente da Constituição. Ou seja, não existia uma norma infraconstitucional que organizasse o sistema tributário brasileiro de forma homogênea.

A organização do sistema constitucional tributário só veio a ocorrer com a Emenda Constitucional n. 18/1965 e com a Lei n. 5.172/1966 que dispôs sobre o sistema constitucional tributário e instituiu normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.

Até a publicação do Código Tributário Nacional o sistema tributário nacional decorria diretamente da Constituição de 1946, que dividia competências e estabelecia uma competência remanescente conhecida como competência extraordinária.⁴⁶

⁴⁶ BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946.

Artigo 21 – A União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico. Os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança.

Por isso, vê-se nos precedentes mencionados uma tentativa das Fazendas Públicas envolvidas no processo de justificar a incidência do tributo à existência de uma competência extra para criar impostos ou taxas diferentes dos já determinados pela Constituição de 1946.

Em alguns julgados a competência extraordinária foi excluída tendo em vista que já havia tributo federal similar ao instituído pelos Estados e impugnados pelo contribuinte. Em outros casos, os precedentes excluíram o tributo impugnado por entender não haver incidência da transmissão da propriedade imobiliária sem o registro do ato no respectivo cartório competente.

Neste ponto, relevante destacar o seguinte aspecto: nos casos envolvendo a cessão de promessa de compra e venda de bens imóveis, o texto constitucional que dava suporte à possível incidência era o artigo 21 ou o artigo 19, III, este último, abaixo transcrito:

Artigo 19 – Compete aos Estados decretar impostos sobre:

I – propriedade territorial, exceto a urbana;

II – transmissão de propriedade causa *mortis*;

III – transmissão **de propriedade imobiliária** inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades;

IV – vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definir a lei estadual;

V – exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais;

VI – os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia.

[...]

§2º – Os impostos sobre transmissão de bens corpóreos (nºs II e III) cabem ao Estado em cujo território estes se achem situados.

§3º – O imposto sobre transmissão causa *mortis* de bens incorpóreos, inclusive títulos e créditos, pertence, ainda quando a sucessão se tenha aberto no estrangeiro, ao Estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros.

[...]. (grifos nossos).

De 1954 (decisão do primeiro precedente), até 1963 (último precedente que deu origem à Súmula 82), todas as controvérsias envolvendo a cessão de direitos sobre promessa de compra e venda de bens imobiliários tiveram seu controle de constitucionalidade submetida ao texto dos artigos 19 e 21 da Constituição de 1946.

Segundo o artigo 19 da Constituição de 1946, estava autorizado aos Estados decretar imposto sobre a transmissão da propriedade imobiliária inter vivos inclusive nas doações e nas transmissões feitas para efeitos de incorporação ao capital das sociedades empresariais.

A transmissão inter vivos da propriedade imobiliária não estava condicionada ao ato oneroso, nem a incorporação ao capital da pessoa jurídica estava imune ao imposto. Não havia qualquer restrição no texto acerca da natureza da transmissão, se onerosa ou gratuita, e havia texto expresso autorizando a incidência do imposto na transmissão da propriedade imobiliária para incorporação ao capital das sociedades.

Por outro lado, o Estado não estava autorizado a decretar imposto na transmissão de outros direitos reais sobre bens imobiliários nem podia decretar imposto na transmissão de direitos à aquisição de bens imobiliários.

A Constituição de 1946, artigo 19, III era expressa ao atribuir competência apenas para tributar a transmissão, qualquer que fosse, e para quem quer que fosse, apenas de propriedade imobiliária.

Exposto o contexto, torna-se menos complexo entender o objetivo da Súmula 82 editada pelo Supremo Tribunal Federal.

A inconstitucionalidade do imposto sobre a cessão da promessa de bens imobiliários foi assim declarada porque não estava autorizada pela Constituição Federal de 1946, artigo 19, III. A taxa sobre a inscrição de promessa de venda de imóvel foi declarada inconstitucional nos precedentes porque, segundo o Supremo Tribunal Federal, era usada em substituição ao imposto de transmissão já declarado inconstitucional. Na parte final da súmula fica evidente que ambos (impostos e taxas) eram inconstitucionais porque incidiam sobre atos que não transferiam domínio.

A questão relativa ao domínio foi muito debatida no Recurso Extraordinário n. 5.163. Embora a discussão envolvesse direitos hereditários, considerados bens imóveis para efeitos civis, o Supremo Tribunal Federal assentou que o imposto só poderia incidir sobre atos que importassem na transmissão da propriedade e que esses atos de transmissão da herança não estavam subordinados ao registro de imóveis.

Para o Supremo Tribunal Federal, se o ato estivesse destituído da formalidade da transcrição, não haveria a incidência do imposto de transmissão da

propriedade imobiliária; os atos submetidos à transcrição precisariam deste ato, por ser ele, nos termos da lei civil, o único meio no direito brasileiro de se transmitir a propriedade imobiliária.

O Supremo Tribunal Federal adotou, nesse particular, a transcrição como ato material necessário à transmissão da propriedade. Segundo Alfred Geni, “a inscrição no Registro Imobiliário não passa de uma condição material da transmissão do direito”.⁴⁷

Em última análise, a Súmula 82 foi o retrato não tão fiel dos precedentes que lhe deram origem⁴⁸ mas guardou justa sintonia com o texto constitucional que até então era o vigente, o texto da Constituição de 1946.

A Carta de 1946 era expressa ao atribuir aos Estados o poder de tributar as transmissões de propriedade imobiliária; estas transmissões por força do Código Civil só produziam efeitos jurídicos quando o título da transmissão fosse transcrito no Registro de Imóveis⁴⁹.

A cessão de direitos hereditários, embora considerados bens imóveis pelo Código Civil, não estavam sujeitos à incidência do imposto de transmissão da propriedade imobiliária. O Supremo Tribunal Federal entendia que a natureza imobiliária assim o era por disposição legal e, portanto, por mera ficção jurídica. Nesse momento, não estava ainda vigente o Código Tributário Nacional (publicado apenas em 25 de outubro de 1966).

Após a Súmula 82 veio o Código Tributário Nacional e, no ano seguinte, a Constituição Federal de 1967, publicada em 24 de janeiro de 1967.

Desde a Súmula 82 o Brasil teve mais três Constituições federais: 1967, 1969 e 1988. O que mudou desde então? Ela continua plenamente aplicável no direito brasileiro?

Para responder a essas perguntas são investigados os textos das sucessivas Constituições, comparados com os da Súmula 82 e com o do Código Tributário Nacional.

⁴⁷ GENI, Alfred. **Traité des Hypothèques et de la Transcription**, n.15. Bruxellas: Bruylant, 1980, n.15.

⁴⁸ Em um dos precedentes – no qual se debateu mais o tema – a discussão versava sobre a cessão de direitos hereditários. Bens considerados imóveis para efeitos civis. As Constituições que se sucederam a de 1946 buscaram trazer uma solução para a problemática das equiparações legais de determinados bens, assunto que será abordado em outro capítulo.

⁴⁹ Código Civil de 1916. Artigo 530. Adquire-se a propriedade imóvel: I – Pela transcrição do título de transferência no registro do imóvel.

4 BREVE HISTÓRICO DO ITBI

Conhecer a história do imposto de transmissão onerosa inter vivos de bens imóveis, ajudará a compreender as mudanças e a evolução do tributo que hoje é de competência dos municípios a sua instituição.

Será possível verificar as mudanças dos vocábulos utilizados ao longo do tempo e sua possível tendência atual.

4.1 Do Brasil Império à República

Segundo Carlos Maximiliano,

as expressões do direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis. Dá-se valor a todos os vocábulos e, principalmente, a todas as frases, para achar o verdadeiro sentido de um texto; porque esse deve ser entendido de modo que tenham efeito todas as suas provisões, nenhuma parte resulte inoperativa ou supérflua, nula ou sem significação alguma.⁵⁰

Foi por meio do Alvará de 03 de junho de 1809 que D. João VI cria o siza instituindo-o para compra e venda de bens de raiz, e a meia siza (5%) sobre o comércio de escravos.⁵¹

Com a Lei de 24 de outubro de 1832, foram repartidas as receitas entre Receita Geral e Receita provincial, ficando a siza com a Receita Geral.⁵²

⁵⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p.250-251.

⁵¹ ALVARA – DE 3 DE JUNHO DE 1809. Crêa o imposto do siza da compra e venda dos bens de raiz e meia siza dos escravos ladinos. Eu o Príncipe Recente faço saber aos que o presente Alvará com força de lei virem: que sendo necessário, e forçoso estabelecer novos impostos, para nas urgentes circunstancias, em que se acha o Estudo, poder suprir-se as dspezas publicas, que se tem argumentado ; não podendo bastar os rendimentos, que haviam, e que eram appropriados a outros tempos, e a mais moderadas precisões : e convindo lançar mão dos que são já conhecidos desde o principio da Monarchia, e que merecem preferencia por menos gravosos, e por terem methodo de arrecadação mais suave, e aprovado pela pratica, e experiencia: e tendo estas conhecidas vantagens a siza das compras e vendas, maiormente por se pagar em occasião menos penosa, e quando se transfere o dominio : desejando gravar o menos, que se for possivel, o livre gyro das transacções dos meus fi is vassallos no trafico ordinário da vida civil, para que no uso do direito de propriedade tenha a, maior liberdade, que for compatível com a causa pública: tendo ouvido o parecer de pessoas doutas, e zelosas do meu real serviço: Sou servido determinar o seguinte: I. De todas as compras, vendas e arrematações de bens de raiz, que se fizerem em todo este Estado e Domínios Ultramarinos, se pagará siza para a minha Real Fazenda, que será de dez por cento do preço do preço de compra, sem que desta contribuição se entenda ser isenta pessoa ou corporação alguma, por mais caracterizada ou privilegiada que seja, a que intervier em semelhantes contratos; em conformidade no que se acha estabelecido nos Alvarás de 24 de Outubro de 1796 e 8 de Julho de 1800. VIII. Todas as compras e vendas de bens de raiz, de que se não houver pago a respectiva siza, serão nullas e de nenhum effeito e vigor, e as próprias partes contratantes, ou seus herdeiros poderão desfazer-las em qualquer tempo, e os Escrivães ou Tabelliães que fizerem as escripturas sem certidão do pagamento da siza, com as clausulas determinadas no capitulo 20 do Regimento dos encabeçamentos das sizas, e do § 14 da Ord. liv. I tit. 78 Incurrerão na pena do perdimento do Officio, na forma da mesma Lei e Regimento. (Colleção de Leis do Brazil de 1809. Rio de Janeiro. Imprensa Nacional, 1891, p.69 – texto obtido no arquivo digital da Câmara dos Deputados).

⁵² LEI DE 24 DE OUTUBRO DE 1832 – Orça a receita, e fixa a despeza para o ano financeiro de 1833-1834. A Regencia, em Nome do Imperador do Senhor D. Pedro II, Faz saber á todos os Subditos do Imperio

A Lei n. 99/1935 determinou que nas trocas de bens imóveis por bens da mesma natureza, a siza incidisse apenas sobre a diferença de valores permutados.⁵³

Em 1867, a siza passou a se denominar imposto de transmissão da propriedade:

Artigo 19. O Governo fica autorizado para expedir um regulamento uniformizando as regras para a cobrança dos actuaes impostos **sobre a transmissão da propriedade** e usufructo de immoveis, moveis e semoventes, por titulo oneroso ou gratuito, inter vivos ou causa mortis, e **compreendendo no imposto que os substituir sob a denominação de transmissão de propriedade:**

2º A siza dos bens de raiz. (grifos nossos)

O imposto foi recepcionado pela Constituição de 1891 que transferiu a competência a cargo dos Estados: “Artigo 9º – É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 3º) sobre **transmissão de propriedade;**” (grifos nossos). O texto foi mantido pela Constituição de 1937, repetido pela Lei Constitucional n. 3 e pelo Decreto Lei n.1202/1939.

Na Constituição de 1946 o texto praticamente permaneceu idêntico: “Artigo 19. Compete aos Estados decretar imposto sobre: III – **Transmissão de propriedade** imobiliária inter vivos e sua incorporação ao capital de sociedades”; (grifos nossos)

No intervalo de tempo entre a Constituição de 1946 e a Constituição de 1967, sobrevieram a Emenda Constitucional n.18/1965 e o Código Tributário Nacional de 1966.

Foi o Ministro extraordinário do planejamento, coordenação econômica e da fazenda que designou, por meio da Portaria GB n.30/1965, uma comissão especial para elaborar o anteprojeto de reforma de discriminação de rendas, presidida por Luiz Simões Lopes (Presidente da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda e da Fundação Getúlio Vargas), e composta por Rubens Gomes de Souza (relator), Gerson Augusto da Silva (secretário-executivo), Sebastião Santana e Silva, Gilberto de Ulhôa Canto e Mário Simonsen (membros).⁵⁴

que Assembléa Geral Decretou, e Ella Sancionou a Lei seguinte: Artigo 78. Pertencem à Receita Geral: §7º Siza da venda dos bens de raiz.

⁵³ Artigo 9º – Do 1º de julho de 1836 em diante serão arrecadados e pela maneira abaixo especificada as seguintes imposições: §9º Nas trocas dos bens de raiz por outros bens de raiz, cobrar-se-ha sómente, desde já, a siza da diferença dos valores permutados.

⁵⁴ INSTITUTO Brasileiro de Economia. **Reforma Tributária Nacional** v.17. Rio de Janeiro: FGV, 2014, p. XI. (Coord. do Instituto: Benedicto Silva; Chefe do subsector de documentação: Ana Maria Bernardes Goffi Marquesini; Assistentes: Ruy Vianna e Terezinha de Jesus Santos).

A comissão, com o objetivo de reforçar o alcance do ITBI, ampliou seu campo de incidência visando tributar também as cessões de direitos sobre a propriedade imobiliária, prestigiando os Estados:

antiga e legítima aspiração dos Estados, vez que a cessão de compromisso de compra e venda, sem ser, juridicamente, transmissão da propriedade, economicamente produz efeitos idênticos aos dela, constituindo-se em veículo para sucessivas negociações do imóvel a coberto do imposto específico.⁵⁵

O projeto incorporou ainda algumas modificações evidenciando sua intenção:

26. O artigo 10 do texto revisto (correspondente ao artigo 9º do texto original) incorpora várias modificações que a Comissão considera decididamente como melhorias. Em primeiro lugar, passou-se a falar em impôsto sobre a transmissão, "a qualquer título", de bens ou direitos, em lugar de referir às noções civilistas de transmissão inter vivos ou causa mortis; com isto, não só se reforça a idéia do tratamento unitário e sistemático do impôsto, como se acentua, como base econômica de sua incidência, o fato da transmissão, prescindindo de mencionar simples modalidades sem influência sobre a natureza do fenômeno tributado. Em segundo lugar, corrigiu-se a omissão, apontada pela crítica, da referência aos imóveis "por acessão física", que teria deixado à margem do impôsto as construções e benfeitorias aderidas ao solo. Em terceiro lugar, explicitou-se, no §1º, que a incidência é sobre a cessão dos direitos "relativos à aquisição" dos bens referidos no artigo, para evitar interpretações além do espírito do dispositivo; mas, do mesmo passo, suprimiu-se a qualificação "irretratável", de vez que a não-retratação "de fato" produz os mesmos efeitos econômicos da irretratabilidade contratual. Em quarto lugar, no §2º, substituíram-se as palavras "bens imóveis ou [...] direitos reais sobre imóveis" pelas palavras "bens ou direitos referidos neste artigo", que dizem o mesmo mais simplesmente; e acrescentou-se, na definição da atividade das pessoas jurídicas, referência à "cessão de direitos relativos à aquisição da propriedade imobiliária", para dar ao parágrafo âmbito igual ao do artigo de que faz parte.⁵⁶

O projeto da emenda n. 18, depois de finalizada a tramitação, foi publicado em 01 de dezembro de 1965, com significativa modificação de texto:

Artigo 9º Compete aos Estados o impôsto **sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei**, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§1º O impôsto incide sobre a cessão de direitos relativos à aquisição dos bens referidos neste artigo.

§2º O impôsto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o

⁵⁵ INSTITUTO Brasileiro de Economia. **Reforma Tributária Nacional** v.17. Rio de Janeiro: FGV, 2014, p.29-30. (Coord. do Instituto: Benedicto Silva; Chefe do subsector de documentação: Ana Maria Bernardes Goffi Marquesini; Assistentes: Ruy Vianna e Terezinha de Jesus Santos).

⁵⁶ INSTITUTO Brasileiro de Economia. **Reforma Tributária Nacional** v.17. Rio de Janeiro: FGV, 2014, p. 93. (Coord. do Instituto: Benedicto Silva; Chefe do subsector de documentação: Ana Maria Bernardes Goffi Marquesini; Assistentes: Ruy Vianna e Terezinha de Jesus Santos).

daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§3º O imposto compete ao Estado da situação do imóvel sobre que versar a mutação patrimonial, mesmo que esta decorra de sucessão aberta no estrangeiro. (grifos nossos)

Relevante notar a substituição da expressão “transmissão de propriedade” empregada ininterruptamente desde a Lei n. 1.507/1867 pela expressão “transmissão de bem imóvel”, que introduziu profundas inovações no imposto.

A nova redação, ao modificar a competência ativa, modificou o próprio arquétipo do tributo, (i) circunscreveu-a a imóveis por natureza ou acessão física, (ii) introduziu regra expressa permitindo o exercício da competência para as transmissões de direitos reais sobre imóveis exceto os de garantia e (iii) excluiu expressamente a possibilidade do exercício da competência nas situações de transmissões de imóveis incorporados ao capital, indicando exceções.

A Emenda n.18 incluiu no §1º do artigo 9º a cessão de direitos à aquisição de bens imóveis no campo da competência do ITBI, situação na qual não se cogita o registro como condição para o exercício da competência tributária, senão para produzir efeitos civis em relação a terceiros. Dito de outro modo, a Emenda n.18 permitiu o exercício da competência tributária independentemente do registro.

Nesse transcorrer do tempo já tramitava o anteprojeto visando instituir a lei nacional em matéria tributária. O anteprojeto do Código Tributário Nacional, elaborado por Rubens Gomes de Souza, trazia:

Artigo 55. Compete privativamente aos Estados instituir imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária inter-vivos, tendo como respectivo fato gerador da obrigação tributária principal:

I – **A transmissão da propriedade de bem imóvel**, como definido no artigo 43 do código civil, por qualquer ato entre vivos a título oneroso ou gratuito;

§ 2º **A incidência do imposto, ou sua cobrança, independem de transcrição ou inscrição do título no Registro de Imóveis**, ressalvada sua repetição quando a transcrição ou inscrição não se efetuar, ou for anulada, em virtude de inexistência ou nulidade do ato translativo, declarada por sentença definitiva e passada em julgado. (grifos nossos).

Pela primeira vez o texto objetivava inovar e guardava total sintonia com a Emenda n.18.

Segundo o anteprojeto, a competência permanecia com foco na transmissão da propriedade, mas, desta vez, o texto também ressaltava que a incidência do imposto independia da transcrição do título ou da sua inscrição no registro de

imóveis. O texto pretendia indicar o fato gerador como negócio jurídico translativo do bem que dava a causa, quando registrado, à transferência da propriedade.

A comissão especial incumbida de analisar o anteprojeto apresentou a seguinte redação:

Artigo 33. O imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária inter vivos tem como fato gerador qualquer ato inter vivos, a título oneroso ou gratuito, inclusive quando praticado para a realização de capital subscrito em pessoa jurídica de qualquer tipo, espécie ou objeto, que importe:

I – **Transmissão do domínio, pleno ou não, de bem imóvel;**

II – Constituição, translação ou extinção de direito real sobre bem imóvel, excetuados os direitos reais de garantia;

III – Cessão ou transferência de direitos ou ação sobre bem imóvel.

[...]

Artigo 82. Fato Gerador da obrigação tributária principal é:

I – Tratando-se de imposto, o estado de fato ou a situação jurídica, definidos por lei tributária como dando origem, por si ou por seus resultados efetivos ou potenciais, ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente (grifos nossos).

Importante observar que a comissão especial suprimiu o §2º do artigo 55⁵⁷ do anteprojeto elaborado por Rubens Gomes de Souza, mas ao mesmo tempo enumerou como fato gerador do ITBI a transmissão do domínio (pleno ou não) do bem imóvel, deixando de usar pela primeira vez a palavra transmissão da propriedade. Novamente, fica evidente a sintonia entre a Emenda n.18 e o anteprojeto em trâmite.

A interpretação razoável é a de que a comissão especial pretendeu alcançar as transmissões de bens imóveis que não necessariamente dependeriam da transmissão da propriedade (adquirida com registro). Ou seja, teve como objetivo alcançar as considerações feitas por Rubens Gomes de Souza sem, contudo, valer-se da mesma redação.

A expressão “transmissão do domínio” (pleno ou não) foi inserida propositalmente visando, combinada com a disposição “transmissão por qualquer ato inter vivos”, alcançar o fato jurídico que levaria à transmissão do bem imóvel, independentemente desta transmissão vir ou não acompanhada do respectivo registro (ato jurídico) necessário para produzir efeitos civis contra terceiros.

No entanto, nenhuma das redações prevaleceu. A redação mantida discrepava do texto expresso na emenda.

⁵⁷ §2º A incidência do imposto, ou sua cobrança, independem de transcrição ou inscrição do título no Registro de imóveis, ressalvada sua repetição quando a transcrição ou inscrição não se efetuar, ou for anulada, em virtude de inexistência ou nulidade do ato translativo, declarada por sentença definitiva e passada em julgado.

O Código Tributário Nacional foi publicado em 25 de outubro de 1966, forte em algumas premissas fixadas no relatório da comissão especial designada por ato do Presidente da República, com a seguinte redação:

Artigo 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. (grifos nossos)

Observação especial deve ser feita neste momento. Importante registrar que a essa altura já vigorava a Súmula 82 do Supremo Tribunal Federal, editada em 13 de dezembro de 1963, anterior, portanto, à Emenda n.18/1965. O processo de formação da Súmula 82 será objeto de considerações em capítulo específico.

Retornando à evolução histórica do ITBI, a Emenda n. 18 modificou profundamente o texto da competência tributária do ITBI que claramente já destoava da Súmula 82 do Supremo Tribunal Federal; por outro lado, o Código Tributário Nacional não as incorporou ao texto publicado em 1966.

Neste ponto, indaga-se: Valendo-se da hierarquia das normas, qual norma jurídica deveria prevalecer? A Súmula 82, a Emenda n. 18 ou o Código Tributário Nacional? A resposta inequivocamente indica que a emenda inovou o sistema de competências tributárias ampliando significativamente o campo de incidência do ITBI até então conhecido.

Em relação à Súmula 82, essa teria sido superada, tanto temporalmente quanto por força hierárquica da Emenda n.18. Em relação ao Código Tributário Nacional, a incongruência parece ser de validade, pois embora posterior à Emenda n.18, possui hierarquia inferior, restringindo em tese o alcance da competência estabelecida pela emenda. No campo material também há incongruência na medida em que a competência para dizer a hipótese de incidência não é da Lei Complementar (Código Tributário Nacional), mas da lei ordinária do ente detentor da competência constitucional. Em última análise, o fato gerador da obrigação tributária principal é definida em lei ordinária do ente detentor desta competência.

Por derradeiro surge a Constituição de 1967, posterior ao Código Tributário Nacional a dispor expressamente:

Artigo 24 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar 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 direitos à aquisição de imóveis; (grifos nossos).

A redação permaneceu inalterada; a última modificação foi trazida pela Constituição Federal de 1988:

Artigo 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

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;

A evolução histórica sinaliza que o arquétipo do ITBI surgiu como um tributo cuja competência poderia ser exercida sobre a transmissão da propriedade, mas que se modificou a partir da Emenda n. 8/1965 para possuir o arquétipo de tributo cuja competência passou a ser exercida sobre a transmissão de bens imóveis.

A competência se redesenhou permitindo o exercício da competência nas transmissões a qualquer título de bens imóveis por natureza ou acessão física e manteve o arquétipo ao permitir o exercício da competência na transmissão de direitos reais sobre imóveis – a propriedade é indiscutivelmente um direito real.⁵⁸

Demonstrou-se, assim, como a doutrina e a jurisprudência retrataram parcialmente (até 1963) o contexto histórico aqui tratado de forma completa, ganhando voz e limitando a atuação constitucionalmente legítima na instituição do ITBI pelos municípios.

⁵⁸ Código Civil de 2002, artigo 1.225. São direitos reais: I – a propriedade;

5 FATO JURÍDICO: UMA ABORDAGEM DA TEORIA GERAL DO DIREITO

No Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa, fato está definido como “coisa realizada, acontecimento”.⁵⁹

A palavra fato tem vários sentidos:

1. ação ou coisa que se considera feita, ocorrida ou em processo de realização [...]
2. aquilo que acontece por causas naturais ou não, dependentes ou independentes da vontade humana; ocorrência, sucesso [...]
3. Ação consistente em algo.⁶⁰

Fato jurídico é o acontecimento que pode criar, modificar ou extinguir direitos.

Antes de percorrer a trilha proposta neste capítulo, importante observar que os fatos da vida, sob o prisma da juridicidade, revelam a existência de dois grandes grupos de fatos, conforme classificados por Marcos Bernardes de Mello:

há fatos que se concretizam, exatamente, em conformidade com as prescrições jurídicas e se constituem, por esse motivo, na própria realização afirmativa da ordem jurídica; são os fatos conformes a direito, ditos, também lícitos; há outros, no entanto, cuja concreção representa violação das normas jurídicas e implica, assim, a negação do direito; são os fatos contrários a direito, geralmente chamados ilícitos.⁶¹

Neste capítulo será abordado exclusivamente o fato jurídico lícito, pois somente dele se pode desencadear a relação jurídica tributária. O que distingue o fato não jurídico do fato jurídico são os efeitos produzidos por cada um deles. Isso, porque, não são todos os eventos naturais e humanos que interessam ao direito. O ordenamento jurídico somente valora aqueles fatos relevantes às relações intersubjetivas humanas, portanto, que produzem efeitos jurídicos geradores, modificadores ou extintivos de direitos.

5.1 Conceito

Alguns fatos são, portanto, irrelevantes ao direito, como uma chuva em alto mar (fato natural) ou o piscar dos olhos da pessoa humana (fato humano na modalidade ação humana). Já outros fatos são relevantes para o direito, como a

⁵⁹ HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Dicionário da Língua Portuguesa (online)**. Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com/>> Acesso em: 06 jun. 2018.

⁶⁰ HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p.1313.

⁶¹ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. Plano da existência. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.117.

morte natural (fato natural) ou a importação de uma mercadoria (fato humano na modalidade ação humana). Disso decorre a divisão dos fatos em eventos (fatos sem relevância para o direito) e fatos jurídicos.

A atividade que adjetiva o fato (evento) em fato jurídico é conhecida como juridicização; o inverso, no qual se retira o caráter jurídico de um fato, é chamado desjuridicização.

Conforme explica Marcos Bernardes de Mello, ao se juridicizar o fato passa a existir e ingressa no plano da existência: “a existência do fato jurídico é pressuposto para tudo o mais que possa ocorrer no mundo jurídico, inclusive para produção de efeitos jurídicos.”⁶² O fato precisa existir para que possa ser válido e produzir efeitos. A validade e a eficácia dependem da existência, mas não dependem uma da outra. Assim, o fato pode existir e ser válido, mas não produzir efeitos; e pode existir e produzir efeitos, mas não ser válido. “a norma jurídica, desse modo, adjetiva os fatos do mundo, conferindo-lhes uma característica que os torna espécie distinta dentre os demais fatos – o ser fato jurídico.”⁶³

Nesse sentido, Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald afirmam:

A norma jurídica representa, pois, a valoração de fatos. Ao traçar suas regras de convivência social, o homem está, a partir de critérios axiomáticos, valorando os fatos que reputa importantes para as relações intersubjetivas, elevando-os à categoria de fatos jurídicos. Essa valoração é essencial para conferir coercibilidade a determinados acontecimentos, afinal somente os fatos qualificados como jurídicos trazem força coercitiva. Dessa multiplicidade de eventos (dependentes ou não da vontade humana) que ganharam qualificação de norma, nascem os fatos jurídicos, caracterizando-se pela repercussão na órbita jurídica, produzindo efeitos jurídicos. Assim, será fato jurídico aquele evento, seja qual for a sua natureza e origem, que repercutir na esfera jurídica.⁶⁴

Para ilustrar, acrescenta-se a lição de Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda:

Quando se fala de fatos alude-se a algo que ocorreu, ou ocorre, ou vai ocorrer. O mundo mesmo, em que vemos acontecerem os fatos, é a soma de todos os fatos que ocorreram e o campo em que os fatos futuros se vão dar. Por isso mesmo, só se vê o fato como novo no mundo. Temos, porém, no trato do direito, de discernir o mundo jurídico e o que, no mundo, não é mundo jurídico. Por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se

⁶² MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. Plano da existência. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.95.

⁶³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. Plano da existência. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.15.

⁶⁴ FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil**. Teoria geral. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p.559.

cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito.⁶⁵

[...]

fato jurídico é, pois, o fato ou o complexo de fatos sobre o qual incidiu a regra jurídica: portanto, o fato de que dimanar, agora ou mais tarde, talvez, condicionalmente, ou talvez não dimanar, eficácia jurídica.⁶⁶

Por essa linha de raciocínio, nem sempre o fato jurídico gerará efeitos concretos.

Compreender no que consiste o fato jurídico e suas várias vertentes é imprescindível para a percepção das relações jurídicas. Assim, é preciso, inicialmente, identificar a natureza do fato apresentado para só depois averiguar a resposta do direito a esse fato.

5.1.1 Fato jurídico em sentido amplo

Uma vez valorado o fato como jurídico, é preciso distinguir fato jurídico *lato sensu* e fato jurídico *stricto sensu*. Em sentido amplo, são fatos jurídicos tanto os naturais quanto os humanos, cuja ocorrência pode ou não depender da vontade humana. Os fatos jurídicos em sentido *lato sensu* formam o conjunto maior, a partir do qual emanam subdivisões. Na doutrina, os fatos jurídicos em sentido amplo geralmente são classificados em duas categorias: fatos jurídicos em sentido estrito e atos jurídicos em sentido amplo (estes últimos subdividindo-se em atos jurídicos em sentido estrito e negócios jurídicos).

5.1.2 Fato jurídico em sentido estrito

Os fatos jurídicos em sentido estrito são fatos relevantes para o direito, mas independem da ação humana. A morte natural, por exemplo, é um fato jurídico em sentido estrito. A morte natural, diversamente da morte provocada, independe da vontade humana e produz consequências jurídicas relevantes, como a cessação da personalidade, a transmissão do patrimônio do morto para os herdeiros, a incidência da norma tributária do imposto causa *mortis*, dentre outras consequências.

⁶⁵ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. t.I. Campinas: Bookseller, 1999, p.52.

⁶⁶ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. apud MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. Plano da existência. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.153.

5.1.3 Atos jurídicos em sentido amplo

Os atos jurídicos em sentido amplo agrupam todos os fatos que dependem da ação humana e que provocam consequências jurídicas. Em outras palavras, os atos jurídicos em sentido amplo são, portanto, fatos dependentes da ação humana que provocam consequências jurídicas. Dito de outro modo, atos jurídicos em sentido amplo são fatos jurídicos, mas nem todos os fatos jurídicos se realizam na modalidade ato jurídico.

O fato jurídico voluntário é um fato decorrente de uma ação humana, portanto, é um ato jurídico que produz consequências jurídicas, mas que não se confunde com o negócio jurídico.⁶⁷ O ato jurídico, como não se confunde com o negócio jurídico, ainda é um gênero equivalente a fato jurídico voluntário, que congrega duas espécies (negócio jurídico e ato jurídico lícito).

5.1.3.1 Negócio jurídico

O negócio jurídico é aquele ato praticado com o propósito de alcançar um efeito jurídico. Quem pratica um negócio jurídico externa uma vontade que tem por objetivo alcançar um efeito jurídico, seja adquirir, modificar ou extinguir um direito. Exemplos de negócios jurídicos são assinar uma nota promissória ou elaborar um testamento ou ainda celebrar um contrato. Ao assinar uma nota promissória o emitente deseja um objetivo cambial, assim como quem redige um testamento deseja transmitir futuramente seus bens e direitos e quem celebra um contrato tem o objetivo de se obrigar a algo. Por outras vezes, no entanto, embora haja a manifestação da vontade, a vontade não é ou não foi manifestada com um propósito desejado.

Ao enveredar por esse domínio, não se está mais a tratar de um negócio jurídico, mas de um ato jurídico lícito.

5.1.3.2 Ato jurídico lícito

Sendo o ato jurídico lícito, modalidade que não se confunde com o negócio jurídico, convém indagar: qual o motivo dessa divisão? Para responder à questão, observa-se o exemplo considerando um pescador que resolve pescar por lazer e, durante a pesca, fiska um peixe. Qual a consequência jurídica desse ato jurídico? O

⁶⁷ Código Civil, artigo 185: Aos atos jurídicos lícitos, que não sejam negócios jurídicos, aplicam-se, no que couber, as disposições do Título anterior.

pescador adquire imediatamente a propriedade do peixe. A caça de animais, nesse caso, a pesca, é uma forma de adquirir a propriedade por ocupação.⁶⁸

A questão, embora pareça singela, produz consequências jurídicas relevantes. Imagine-se o pescador um menor de idade. Um jovem de 14 anos, ao pescar um peixe ou achar um tesouro, adquire a propriedade do produto da pesca ou do achado? Se para responder à pergunta indagar-se sobre a capacidade jurídica do agente, esbarrar-se-ia na incapacidade, portanto não se trata de negócio jurídico⁶⁹. A capacidade é requisito para a validade do negócio jurídico e não para a prática do ato jurídico lícito, ou seja, atos que externam vontade do agente, mas que produzem consequências não esperadas.

Parte da doutrina classifica os atos lícitos aqui tratados como ato-fato. Segundo Marcos Bernardes de Mello,

Há outras espécies cujo suporte fático prevê uma situação de fato a qual, no entanto, somente pode materializar-se como resultante de uma conduta humana. Exemplos: a caça, a pesca, a especificação, a comistão, o achado de tesouro etc. É evidente que a situação fática criada pela conduta constitui uma mudança permanente no mundo, passando a integrá-lo definitivamente, sem que haja possibilidade de, simplesmente, ser desconsiderada (como seria possível se se tratasse, exclusivamente, da conduta). Como o ato que está à base do fato é da substância do fato jurídico, a norma jurídica o recebe como avolitivo, abstraindo dele qualquer elemento volitivo que, porventura, possa existir em sua origem; não importa assim, se houve ou não houve vontade em praticá-lo. Com esse tratamento, em coerência com a natureza das coisas, ressalta-se a consequência fática do ato, o fato resultante, sem se dar maior significância à vontade em realizá-lo. A essa espécie Pontes de Miranda denomina ato-fato jurídico, com o que procura destacar a relação essencial que existe entre o ato humano e o fato de que decorre.⁷⁰

5.2 Fato jurídico e direito tributário

Em breves linhas, é possível, desde já, relacionar a teoria geral do fato jurídico a questões relevantes para o direito tributário. Isso porque o legislador tributário relaciona fato, tributo, obrigação de pagar tributo e crédito tributário da seguinte forma:

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

Artigo 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

⁶⁸ Código Civil, artigo 1.263: Quem se assenhorear de coisa sem dono para logo lhe adquire a propriedade, não sendo essa ocupação defesa por lei.

⁶⁹ Código Civil, artigo 104. A validade do negócio jurídico requer: I – agente capaz;

⁷⁰ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. Plano da existência. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.134.

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Artigo 3º 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.

A situação definida em lei para o surgimento da obrigação de pagar tributo é um fato jurídico. O legislador tributário utilizou o vocábulo fato para significar todos os acontecimentos naturais (que independem da ação humana) como também incluir aqueles que dela dependem, sejam eles fatos na modalidade negócios jurídicos ou atos lícitos. Os atos ilícitos foram excluídos do conceito de tributo por expressa disposição do artigo 3º do Código Tributário Nacional. Em outras palavras, qualquer fato lícito, eleito pela lei tributária, pode, em tese, fazer surgir a obrigação de pagar tributo.

A lei tributária está autorizada, portanto, a descrever o acontecimento que considera relevante para o surgimento da relação tributária entre fisco e contribuinte. E essa descrição não se restringe a situações que possam ser negócios ou atos jurídicos lícitos, mas pode incluir também os fatos jurídicos em sentido estrito.

Neste ponto, importante distinguir a causa do fato com o fato em si. A causa é irrelevante para o direito tributário, o que importa é a ocorrência do fato jurídico definido pela lei tributária.

Um exemplo ajuda a explicar o ponto: imagine que João mata José (ato ilícito). Não obstante a morte de José ter sido causada por um ato ilícito, o ato ilícito provocou no mundo uma alteração de estado de fato (a morte de José).

A morte de José produz um fato relevante para o direito tanto na esfera penal como na esfera tributária e ambos os efeitos não se confundem. Poderá incidir a norma sancionadora do Estado juiz contra João, assim como poderá incidir a norma tributária do imposto causa *mortis* sobre a herança de José.

Esse, inclusive, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal em questão ainda mais intrincada:

[...]

2. A jurisprudência da Corte, à luz do artigo 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus

efeitos. Princípio do *non olet*. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98.⁷¹

A obrigação tributária ocorre, o crédito é constituído e a relação jurídica entre fisco e contribuinte passa a existir ainda mesmo se a renda for perdida em razão das disposições penais aplicáveis ao caso de corrupção.

Deste modo, soa como indiferente tributário o fato de, no direito positivo brasileiro, especialmente pela Lei Federal n. 9.613/1998, que trata do crime de lavagem de dinheiro e o Código de Processo Penal, prever-se a decretação de ofício, pelo juiz, da apreensão, sequestro e perdimento dos bens objeto dos crimes.

Eventual e posterior perda da titularidade do produto do crime não elide a constatação de que, à data em que recebeu o dinheiro fruto de propina e de corrupção, tinha titularidade econômica e jurídica sobre aqueles valores.

O Ministro Nelson Jobim foi preciso: “o produto de propina e suborno não é perspectiva de renda, nem probabilidade de acréscimo patrimonial, mas efetiva disponibilidade de renda.”⁷²

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

É importante distinguir o fato gerador do tributo – algo do mundo fenomênico, do mundo dos fatos, perceptível independentemente de qualquer regra jurídica, e cuja obrigação faz nascer a obrigação tributária – de hipótese de incidência – descrição feita pela regra de tributação e que, se e quando concretizada, faz nascer a obrigação tributária.⁷³
[...] Na norma tributária a definição da hipótese de incidência não alberga o descumprimento de qualquer norma. Na norma penal, diversamente, a hipótese de incidência alberga necessariamente o descumprimento de uma outra norma⁷⁴.

Atento à questão, o legislador tributário não deixou o ponto passar sem considerações. Incluiu regra expressa desacoplando a ocorrência do fato gerador das questões civis ou penais relacionadas à validade do fato jurídico tributável:

Artigo 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

⁷¹ Habeas Corpus n. 94240 SP

⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 2588, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 10-04-2013, voto-vista do Min. Nelson Jobim, p.13-14.

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p.152.

⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015, p.161.

Em outras palavras, como afirma Rubens Gomes de Souza, “os atos, contratos ou negócios cujos efeitos econômicos sejam idênticos, devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes.”⁷⁵

A questão voltará a ser enfrentada em capítulo seguinte. Por ora, defende-se a tese segundo a qual o direito tributário pode eleger fatos jurídicos em sentido amplo, permitindo ao legislador, ao descrever o fato gerador tributário, escolher fatos que independem da ação humana ou fatos que dependem da ação humana, sejam eles negócios jurídicos ou fatos lícitos (atos-fatos).

⁷⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.60.

6 ABORDAGEM CIVIL DOS CONCEITOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Os conceitos civis influenciam decisivamente o ramo do direito tributário. É do direito civil que o direito tributário adota premissas para a construção do sistema constitucional tributário. Assim, não é diferente com o ITBI. Neste imposto a Constituição atribuiu competência para a instituição do tributo em situações que envolvam bens imóveis, mas não qualquer bem imóvel. Os imóveis elegíveis pela Carta constitucional são os imóveis por natureza ou acessão física.

6.1 Bem imóvel por natureza ou acessão física

A competência dos municípios para instituir o ITBI estabelece-se, por expressa disposição constitucional aos imóveis por natureza ou acessão física:

Artigo 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; (grifos nossos).

Assim, o município só poderá instituir imposto que tenha como fato gerador situações ou acontecimentos que tenham em seu núcleo a transmissão onerosa inter vivos de bens imóveis por natureza ou acessão física.

São imóveis por natureza aqueles formados por força da natureza, compreendendo o solo e sua superfície, seus acessórios e adjacências naturais, as árvores e frutos pendentes, o espaço aéreo e o subsolo. Os rios e lagos também são bens imóveis por natureza, conforme o artigo 79 do Código Civil: “São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”.

As construções e indústrias construídas sobre o solo também são imóveis por acessão física, desde que não possam ser removidas sem danificar o objeto.

Quanto aos bens imóveis por acessão física, o conceito havia sido objeto de expressa disposição do Código Civil anterior (artigo 43, II): “tudo quanto o homem incorporar permanentemente ao solo, como a semente lançada a terra, os edifícios e construções, de modo que se não possa retirar sem destruição, modificação, fratura ou dano”.

Nota-se a intenção do legislador de diferenciar os bens imóveis pelo critério de intervenção humana. Face tal divisão, o constituinte entendeu por bem enunciar

expressamente os dois tipos de bens imóveis, de forma a manter claro que o imposto incide sobre ambas as categorias.

O Código Civil de 2002 tratou do tema de forma mais sintética, indicando o que são bens imóveis por sua própria natureza (artigo 79), e o que são bens imóveis por disposição legal (artigo 80): “Consideram-se imóveis para os efeitos legais: I – os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram; II – o direito à sucessão aberta”.

Têm-se assim duas situações onde o município pode vir a instituir o ITBI:

- a) Transmissão de imóveis por natureza, assim considerada a própria natureza do bem e em sintonia com a redação do artigo 79 do Código Civil atual;
- b) Transmissão de imóveis por acessão física, que pode se dar de forma natural, ou mediante ação humana. Exemplo da primeira é uma árvore, a formação de um rio. Exemplo da segunda é a construção de um edifício.

Os bens imóveis por acessão física natural são bens imóveis por natureza. Os bens imóveis por acessão física humana são propriamente bens imóveis por acessão física mencionados na Constituição Federal de 1988. É sobre a transmissão onerosa inter vivos destes bens que o município poderá instituir o ITBI.

Ficam excluídos do plexo de competência municipal a tributação que pretenda instituir o ITBI sobre imóveis por disposição legal. Por isso, é inconstitucional a tributação da cessão ou transmissão da herança aberta por ato oneroso entre vivos ou ainda na transmissão onerosa de aeronaves, pois esses bens são imóveis por disposição legal (e não imóveis por natureza ou acessão física).

Nesse sentido, Vittorio Cassione esclarece:

Não é devido o imposto de transmissão inter vivos sobre a cessão de direitos a sucessão aberta, sem particularização dos bens imóveis da sucessão, pois a CF e o CTN apenas preveem a sua incidência em relação aos bens imóveis por natureza de acessão física. (RE 85.228/RJ).⁷⁶

⁷⁶ CASSIONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 1985, p.209.

6.2 Conceito constitucional de transmissão de bem imóvel

Talvez o ponto nuclear do ITBI seja delimitar o alcance da palavra transmissão. A correta conceituação do vocábulo permitirá ao intérprete constitucional, ao legislador municipal, portanto, identificar os fatos que possuam conteúdo econômico e possam ser capturados para a instituição legal do fato gerador do ITBI.

Transmissão é um termo que vem do latim *transmissio* e que se refere à acção e ao efeito de transmitir. É um nome feminino que significa: 1. facto de transmitir, de passar a alguém; 2. emissão de rádio ou televisão; 3. contágio; 4. passagem hereditária aos descendentes de qualidades, defeitos ou bens. 5. ação ou resultado de transmitir(-se)⁷⁷.

Vê-se que a transmissão pode ser um fato, uma ação ou um efeito, que não se confunde necessariamente com forma de aquisição. É possível haver transmissão sem aquisição.

Sobre o tema, escreveu Francisco Bertino de Almeida Prado:

Nos primórdios da vida social, a propriedade era coletiva, de modo que, ao envolver esta, *pari passu*, para a propriedade individual, foram sendo precisos modos de transmitir solenes, para obter o consentimento, a princípio, de toda a comunidade e, depois, da família que tinha direito de preferência, interessando à sociedade não o ato translaticio operado entre as partes, mas a transmissão do domínio a outra, com o consentimento geral; e assim era de ver a preponderância do modo de adquirir sobre o título.⁷⁸

[...]

Entre nós, como no direito austríaco e no suíço, o fato se passa de outro modo: o acordo de vontades se manifesta entre as partes contratantes por escrito particular ou escritura pública, segundo a forma prescrita pela lei; mas esse acordo, assim expresso, constituindo o título, ou traz explícito o consentimento para a inscrição, em forma de cláusula, como no direito austríaco e no suíço, ou trá-lo implícito, como entre nós, afim de, publicado o contrato pelo registro público, a sua inscrição ou transcrição constitua o modo de adquirir, ficando perfeitamente delimitado o direito pessoal e o direito real, o que é que mais convinha à segurança das mutações da propriedade.⁷⁹

[...]

Não é porém, de crer que, antes da inscrição, não possa ser o direito real adquirido, seja embora de modo imperfeito; e que depois dela, a aquisição seja plena e completa, como seria lógico e coerente. Pois que, antes da inscrição ou mesmo sem ela, se há lugar a entrega material do imóvel, nasce direito de posse, *factischer Besitz* (posse de fato), que assim se

⁷⁷ Disponível em: <<https://conceito.de/transmissao>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

⁷⁸ PRADO, Francisco Bertino de Almeida. **Transmissão da propriedade imóvel**. São Paulo: Saraiva, 1934, p.205.

⁷⁹ PRADO, Francisco Bertino de Almeida. **Transmissão da propriedade imóvel**. São Paulo: Saraiva, 1934, p.207.

contrapõe à *tabularbesitz* (posse inscrita), posse essa que vale não só *ad interdicta* e *ad usucapionem*, mas também para experimentar uma ação petítória, que se pode comparar à publiciana, contra quem não possua título de mais força e opor a *exceptio rei venditae et traditae*. Dessa arte há uma propriedade natural em contraposição à propriedade civil ou inscrita.⁸⁰

Em outras palavras, da transmissão feita pelo alienante (causa geradora) até seu complemento com o registro (ato unilateral do adquirente), existem duas relações que não se deve confundir. A primeira entre o proprietário e o adquirente (causa). A segunda entre o proprietário e terceiros (eficácia perante terceiros). A primeira relação é predominantemente de direito pessoal, a segunda é de direito real. O direito pessoal vincula as partes e o direito real obriga a todos.

Para compreender a abordagem, e separar o fato do direito, é possível dizer: exigir registro do fato translativo é direito. O negócio que o antecede, ou a tradição real ou jurídica do bem imóvel é o fato.

Nesse sentido, a curiosa redação do artigo 1.227 do Código Civil:

Artigo 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.

O artigo 1.227 utiliza o verbo “transmitidos”, no passado, como a significar que desde momento fático anterior o alienante já transmitiu o bem imóvel, objeto sobre o qual deve recair a aquisição por parte do adquirente do direito de propriedade (plexo de poderes sobre o bem e oponíveis *erga omnes*).⁸¹

Segundo Darcy Bessone,

O conteúdo do acordo de vontades, a auto-regulação dos próprios interesses pelos contratantes, é uma realidade emergente da convenção. Mas esta é ainda o contrato mesmo ou, mais exatamente, é um dos seus elementos integradores: o objeto. A eficácia negocial, adverte Scognamiglio, não se identifica com a existência do negócio, pois pertence *ad un momento distinto, consequenziale*, que é o da sua funcionalidade. Em outras palavras: os efeitos, como um *posterius*, pressupõe a existência da causa e, assim, o contrato, causando-os, deve estar completamente integrado tendo já o próprio conteúdo, antes de passar a produzi-lo.⁸²

⁸⁰ PRADO, Francisco Bertino de Almeida. **Transmissão da propriedade imóvel**. São Paulo: Saraiva, 1934, p.239.

⁸¹ Segundo Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda, “a eficácia contra terceiros, em virtude, por exemplo, de registro. Tal eficácia vai daquela que se obtêm com transcrição no registro de títulos e documentos, eficácia que de modo nenhum se identifica com a eficácia real, que é transmissiva da propriedade, nem se equipara a ela, até as prenotações a que se referem o artigo 206 (Código Civil, artigo 837) e os artigos 215-222 do Decreto n. 4.857, de 9 de novembro de 1939”. (MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. t.I. Campinas: Bookseller, 1999).

⁸² BESSONE, Darcy. **Teoria geral do contrato**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.204-205.

O direito sobre a coisa (*jus in re e não jus ad rem*) nasce, *ipso congresso*, no próprio momento do consentimento e, mesmo quando deferido para um momento futuro, não se identifica com o chamado direito obrigacional.⁸³

Em outras palavras, há um iter a ser percorrido na transmissão da propriedade imóvel, que começa com a transmissão do bem (objeto) e termina com a aquisição da propriedade (direito sobre o objeto, oponível contra todos).

A máxima “quem compra e não registra não é dono” precisa de algumas ponderações.⁸⁴ O registro se presta a atribuir validade ao negócio jurídico celebrado e eficácia perante terceiros de boa-fé, mas não entre as partes. Entre as partes o negócio é perfeito, válido e eficaz.

É que entre as partes, a transmissão do bem já se efetuou desde o momento da celebração do ajuste. Tanto que, o transmitente, ainda que o título não tenha sido registrado, não pode desistir do negócio, assistindo ao adquirente a adjudicação compulsória ou até mesmo a reivindicatória, conforme a jurisprudência abaixo:

REIVINDICATÓRIA. POSSE JUSTA. PROMISSÓRIA COMPRADOR. AQUELE QUE POSSUI UM IMÓVEL EM RAZÃO DE CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA EXERCE POSSE JUSTA E NÃO PODE DELA SER DESPOJADO, EM AÇÃO REIVINDICATÓRIA PROMOVIDA PELO PROPRIETÁRIO E PROMITENTE VENDEDOR, SEM PRÉVIA OU CONCOMITANTE EXTINÇÃO DO CONTRATO. SENDO A POSSE JUSTA, DERIVADA DE NEGÓCIO JURÍDICO QUE O LEGÍTIMA E EXPLICA, FALTA À REIVINDICATÓRIA UM DOS SEUS PRESSUPOSTOS, QUE É A POSSE INJUSTA, CONTRÁRIA AO DIREITO. PRECEDENTES. ARTIGO 524 DO CÓDIGO CIVIL. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (STJ. REsp. n.123.705 Rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar DJU 17.11.97).

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça publicou a Súmula n. 84: “É admissível a oposição de embargos de terceiro fundados em alegação de posse advinda de compromisso de compra e venda de imóvel, ainda que desprovido do registro”. A mesma Corte editou ainda a Súmula 239: “O direito à adjudicação compulsória não se condiciona ao registro do compromisso de compra e venda no cartório de imóveis”.

Observando a jurisprudência, Carlos Eduardo Pianovski Ruzyk e Felipe Frank comentam:

⁸³ BESSONE, Darcy. **Teoria geral do contrato**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.206.

⁸⁴ Código Civil, artigo 108. Não dispondo a lei em contrário, a escritura pública é essencial à validade dos negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário mínimo vigente no País.

Frente a tal relativização de planos, aliada à concepção mista de direitos reais, a qual admite a repersonalização deste ramo do Direito Civil, e à tomada de consciência da posse como fato/direito dotado de função social, verifica-se a crescente autonomia da posse em relação à propriedade, bem como a vinculação do direito obrigacional com esta, criando-se uma complexa gama de possibilidades de transmissão da propriedade e exercício de pertencimento, a qual nem sempre se perfaz de maneira uniforme, mas que, não obstante, devem ter sua eficácia reconhecida pela ordem jurídica.⁸⁵

Significa dizer que o adquirente do bem imóvel só o perde para o terceiro de boa-fé que tenha registrado o título translativo primeiro. Mas disso deriva eficácia e validade do negócio jurídico perante terceiros.

Não se advogue a tese que o transmitente teria a faculdade de vender novamente o bem imóvel a terceiro de boa-fé como forma de se escusar da obrigação de entregar o bem imóvel. Nesta situação, o transmitente pratica ato ilícito, portanto, ato contrário ao direito e responde por perdas e danos perante o adquirente original. Assim, quem transfere bem imóvel perde o direito de fazê-lo novamente; se o fizer, terá cometido ilícito, inclusive ilícito penal.⁸⁶

Também não se advogue a tese de que o contrato entre as partes encerra a obrigação de cunho pessoal, em contraposição ao direito real. A Súmula 239 do Superior Tribunal de Justiça encerra o debate.

Direitos reais e obrigacionais não são compartimentos estanques, pois o universo jurídico é um só; constantemente, portanto, essas duas categorias jurídicas vão se relacionar.

Segundo Silvio de Salvo Venosa,

Embora não seja explicação totalmente técnica, para uma compreensão inicial podemos dizer que a obrigação real fica a meio caminho entre o direito real e o direito obrigacional. Assim as obrigações reais ou *propter rem* (também conhecidas com *ob rem*) são as que estão a cargo de um sujeito, na medida que este é proprietário de uma coisa, ou titular de um direito real de uso e gozo dela⁸⁷.

Sob a ótica do direito subjetivo a questão não é diferente. Durante muito tempo prevaleceu a tese entre os juristas de que o ato de vontade, sendo

⁸⁵ RUZYK, Carlos Eduardo Pianovski; FRANK, Felipe. Revisitando os direitos reais a partir de sua interface com o direito obrigacional: a importância da relatividade entre os planos real e obrigacional nas relações privadas. In: **Estudos jurídicos e políticos**. Publicação do programa de pós-graduação em direito da UFSC. Florianópolis, 2011, p.149.

⁸⁶ A considerar que no momento do registro o transmitente assina documento que contém teor parecido com: "Declara expressamente ainda que o objeto deste negócio não se encontra em negociação ou compromissos com terceiros", a tipificação do crime de estelionato previsto no artigo 171 do Código Penal se amolda à conduta.

⁸⁷ VENOSA, Silvio de Salvo. **Teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2008, p.35.

personalíssimo, não poderia ser obtido compulsoriamente em juízo. E, por isso, o inadimplemento dos pré-contratos só poderia gerar perdas e danos, e nunca execução específica.

No Brasil o Código de Processo Civil de 1939 e o atual já ultrapassaram a antiga concepção esposando a tese da exequibilidade *in natura* também do pré-contrato, através de uma substituição da vontade do devedor pela manifestação judicial equivalente:

Artigo 497. Na ação que tenha por objeto a prestação de fazer ou de não fazer, o juiz, se procedente o pedido, concederá a tutela específica ou determinará providências que assegurem a obtenção de tutela pelo resultado prático equivalente.

Artigo 499. A obrigação somente será convertida em perdas e danos se o autor o requerer ou se impossível a tutela específica ou a obtenção de tutela pelo resultado prático equivalente.

Artigo 501. Na ação que tenha por objeto a emissão de declaração de vontade, a sentença que julgar procedente o pedido, uma vez transitada em julgado, produzirá todos os efeitos da declaração não emitida.

Os dispositivos são inequívocos no sentido de que a alegada infungibilidade das prestações de declarações de vontade, outrora defendidas por alguns, era uma criação jurídica, e não uma imposição natural à essência da coisa.

Assim como nas execuções de dívida de dinheiro o órgão judicial prescinde da vontade do devedor para transmitir seus bens em caráter compulsório, também é lógico poder suprir a vontade do promitente e realizar, em seu lugar, o contrato definitivo a que validamente se obrigou.

A evolução geral do conceito de execução específica chegou, assim, às obrigações de contratar (espécie de obrigação de fazer), com a mesma amplitude das obrigações de dar.

A lei, com o fito de proteger o promissário comprador, criou a seu favor, um direito real de aquisição, oponível *erga omnes*, desde que a promessa seja inscrita no Registro de Imóveis.

Ocorre que ação real de adjudicação compulsória não se confunde com a execução específica de declaração de vontade. Se é certo que a adjudicação compulsória se faz pelas vias da execução específica, isto não exclui, necessariamente, a aplicação desse tipo de procedimento também para a execução de declarações de vontade devidas por vínculos puramente obrigacionais. Em síntese: tanto o vínculo obrigacional como o real são suficientes para justificar um processo de execução forçada. A Lei n. 6.766/1979 esclarece o ponto: “Artigo 25.

São irretratáveis os compromissos de compra e venda, cessões e promessas de cessão, os que atribuam direito a adjudicação compulsória e, estando registrados, confirmam direito real oponível a terceiros”.

Desta forma, o registro é necessário para a aquisição do direito oponível a terceiros. A condicionante “estando registrado” prende-se somente à constituição deste direito real, mas não em relação ao vendedor, ou promitente vendedor.

O Superior Tribunal de Justiça recentemente avançou no tema proibindo a penhora de bens imóveis, objeto de compromisso de compra e venda, ainda que não tenha sido esta registrada.

O caso envolveu a alienação de unidades autônomas de complexo hoteleiro. Os compromissos de compra e venda foram firmados antes do ajuizamento da demanda, mas, como o averbamento no registro de imóveis só ocorreu após a citação da parte executada, a sentença, confirmada no acórdão de apelação, reconheceu a existência de fraude à execução na alienação dos bens.

As instâncias ordinárias aplicaram ao caso a norma do artigo 1.245, §1º, do Código Civil: “enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel”.

No Superior Tribunal de Justiça, a decisão foi reformada. De acordo com o relator, Ministro Villas Bôas Cueva, prevalece no tribunal o entendimento de que “a celebração de compromisso de compra e venda, ainda que não tenha sido levado a registro no cartório de registro de imóveis, constitui meio hábil a impossibilitar a constrição do bem imóvel e impede a caracterização de fraude à execução”.⁸⁸

A prevalecer o entendimento conservador sobre o assunto, cabível seria a penhora, pois o imóvel permanecia registrado em nome do devedor.

⁸⁸ REsp 1.636.689 – RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE TÍTULO JUDICIAL. FRAUDE À EXECUÇÃO. ARTIGO 593, II, DO CPC/1973. INEXISTÊNCIA. DEMANDA EXECUTIVA. CONTRATO DE COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA. CELEBRAÇÃO ANTERIOR. MÁ-FÉ INEXISTENTE. AUSÊNCIA DE REGISTRO. IRRELEVÂNCIA. 1. Agravo de instrumento interposto contra decisão que, em execução de título judicial, reconheceu a existência de fraude à execução na alienação de unidades autônomas de complexo hoteleiro, considerando que, a despeito de serem os respectivos compromissos de compra e venda anteriores ao ajuizamento da demanda, seu averbamento no competente registro de imóveis somente foi efetuado após a citação da parte executada. 2. A celebração de compromisso de compra e venda de imóvel anterior à citação, ainda que desprovido de registro, impede a caracterização de fraude à execução nos moldes do artigo 593, II, do Código de Processo Civil/1973. 3. Hipótese em que a celebração dos contratos de promessa de compra e venda (realizada entre 1999 e 2003), conquanto não levados a registro, ocorreu antes do ajuizamento da ação (2004), a afastar a presença de fraude à execução, ressalvada a prova da má-fé, inexistente na espécie. 4. O reconhecimento da fraude à execução, consoante o disposto na Súmula nº 375/STJ, depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente. 5. Recurso especial provido.

Se em matéria de direito subjetivo a questão permite uma espécie de separação entre transmissão (fato antecedente) e aquisição do direito real (direito), porque o legislador tributário não poderia fazê-lo para eleger o fato jurídico antecedente (negócio jurídico) ainda que dele não se tenha produzido os efeitos próprios do direito real à propriedade?

A questão se repete no âmbito do direito civil. Como exemplo, traz-se a seguinte situação: “A” vende imóvel à “B” solteiro. “B”, antes de registrar o título aquisitivo da propriedade, resolve se casar com “C”, com comunhão parcial de bens. A quem pertenceria o bem?

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal enfrentou o tema e assim decidiu:

Direito civil. Família. Imóvel cuja aquisição tem causa anterior ao casamento. Transcrição na constância da sociedade conjugal. Incomunicabilidade – Imóvel cuja aquisição tenha causa anterior ao casamento realizado sob o regime de comunhão parcial de bens, com transcrição no registro imobiliário na constância deste, é incomunicável. Inteligência do artigo 272 do CC/16 (correspondência: artigo 1.661 do CC/02). – A jurisprudência deste Tribunal tem abrandado a cogência da regra jurídica que sobreleva a formalidade em detrimento do direito subjetivo perseguido. Para tal temperamento, contudo, é necessário que a forma imposta esteja sobrepujando a realização da Justiça. Recurso especial não conhecido. (REsp 707092/DF, Rel. Min. Nancy Andrighi, Terceira Turma, j. 28/06/2005, DJ 01/08/2005, p. 456).

O Tribunal de Justiça do Distrito Federal decidiu a questão à luz do artigo 272 do Código Civil de 1916 (correspondência: artigo 1.661 do Código Civil de 2002): o imóvel disputado resta incomunicável porquanto sua aquisição tem por título causa anterior ao casamento.

Conforme a decisão, são incomunicáveis os bens cuja aquisição tiver por título uma causa anterior ao casamento. A investigação da causa, temporalmente, leva a questões sutis. Sendo a causa anterior, nenhuma importância tem a condição, nem o termo. Se há direito herdável, antes do casamento, a causa é anterior ao casamento e, pois, incomunicável o bem.

A respeito de hipótese semelhante em julgamento, Caio Mário da Silva Pereira explica:

o que determina a exclusão é o fato de o título aquisitivo ser anterior ao casamento, embora a aquisição se aperfeiçoe na constância do casamento, como no caso de uma promessa de compra e venda celebrada antes e somente executada depois das núpcias.⁸⁹

⁸⁹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil** – direito de família. v.V. 15.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.218.

Sobre o tema, Silmara Juny Chinelato afirma:

Considerando que, em nosso sistema, a transmissão da propriedade ocorre não só por força do contrato de compra e venda, mas pela transcrição (registro) do título de transferência no Registro de Imóveis (arts. 530, I, 533, 620, 676 e 1.122 do CC de 1916), se alguém celebrasse contrato de compra e venda de um imóvel, no estado de solteiro, vindo a casar e, só então, registrasse a escritura, o bem se comunicaria, solução que lhe parece inaceitável e a mim também.⁹⁰

Diante desse cenário, convém lembrar que o arquétipo constitucional autoriza o legislador municipal a tributar a transmissão de bens imóveis inter vivos por ato oneroso. Transmissão do bem imóvel (fato) e aquisição da propriedade (direito) não se confundem.

A percorrer essa trilha, é possível distinguir a primeira parte da dicção constitucional da segunda parte:

Artigo 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; (grifos nossos).

A primeira parte diz respeito à transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física; a segunda, à transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis;

A propriedade é um direito real, portanto já integrante da segunda parte da dicção constitucional. Se propriedade já é um direito real, o que estaria querendo dizer o legislador constitucional na primeira parte? Propriedade não pode ser.

Diante dessas considerações, é possível construir a interpretação que antevê uma causa econômica (que pode ser eleita pelo legislador tributário), podendo existir a transmissão onerosa do bem imóvel entre vivos, sem necessariamente ocorrer a transmissão da propriedade sobre o bem transferido.

Assim, a primeira parte da dicção constitucional passa a ter um significado apto a permitir que o negócio jurídico, a posse física do bem imóvel mediante contrato verbal, ou ainda a posse jurídica, possam dar ensejo à sustentação da instituição do ITBI em situações diversas à da transmissão da propriedade.

⁹⁰ CHINELATO, Silmara Juny. **Comentários ao Código Civil** – parte especial. Do direito de família. v.18. São Paulo: Saraiva, 2004, p.331-332.

A lei tributária municipal pode, então, eleger fatos jurídicos extraídos do mundo econômico real, ainda que no mundo jurídico privado a relação intersubjetiva esteja sujeita à condição (registro) para ser válida perante terceiros.

Permitir a tributação nessas situações impede que a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária dependa exclusivamente de um ato de vontade do contribuinte, o que, sabe-se, não ocorre.

A transmissão pode ser considerada uma situação de fato, um negócio jurídico, anterior à aquisição da propriedade, principalmente se considerado que o vocábulo “transmissão” vem acompanhado da expressão “a qualquer título”.

6.3 Conceito constitucional de transmissão, a qualquer título, por ato oneroso

Avançando nos conceitos constitucionais delimitadores do arquétipo do ITBI, vê-se que o legislador utilizou a expressão “a qualquer título” e “ato oneroso” para significar a natureza das transmissões inter vivos sujeitas ao exercício da competência tributária municipal do ITBI.

Sendo a onerosidade um pressuposto do ITBI, evidentemente o legislador constitucional, ao utilizar a expressão “a qualquer título”, não desejou se referir a título gratuito ou oneroso, pois a onerosidade é parte integrante do arquétipo constitucional do ITBI.

Nem tampouco a expressão “a qualquer título” quis distinguir entre transmissões *causa mortis* e inter vivos, pois com a Constituição Federal de 1988 as competências foram divididas, ficando as transmissões *causa mortis* e gratuitas com os Estados membros e as transmissões a qualquer título onerosas inter vivos com os municípios.⁹¹ O arquétipo constitucional de 1988 do ITBI dispôs que ela seja uma transmissão obrigatoriamente feita entre vivos.

Também não se diga que a expressão “a qualquer título” estaria se referindo a uma transmissão onerosa de imóveis entre pessoa física e uma empresa, ou entre duas empresas, servindo para incluir igualmente as situações no âmbito de

⁹¹ Alguns autores como Vittorio Cassione chegaram a defender em 1985 que o termo “a qualquer título” estaria a se referir a transmissões onerosas ou *causa mortis*. A Constituição que Cassione interpretava era a de 1969, na qual a competência para tributar as transmissões era dos Estados e abrangia, tanto as transmissões onerosas e gratuitas como as transmissões *causa mortis*. (CASSIONE, Vittorio. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 1985, p.203).

competência do ITBI⁹². Isto, porque, a Constituição Federal de 1988, artigo 156, §2º, esclarece a possibilidade de tributar as transmissões onerosas de bens imóveis realizadas entre pessoas físicas e jurídicas, ou entre pessoas jurídicas ao fixar as hipóteses de imunidade das pessoas jurídicas.⁹³

É claro, portanto, que as transmissões realizadas entre pessoas jurídicas, ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas, são realizadas mediante ato inter vivos, pois realizáveis através dos seus representantes.

Pois bem, excluídas as três possibilidades enfrentadas acima, três novas se apresentam.

O alcance semântico da expressão “a qualquer título”, constante da norma constitucional, (i) poderia significar qualquer negócio jurídico translativo, independentemente da forma jurídica adotada, desde que implicasse a transmissão da propriedade sobre o bem imóvel, como dação em pagamento, permuta, arrematação judicial de imóveis etc.

Ainda, (ii) poderia permitir a fixação do fato gerador do tributo tendo como fato o negócio jurídico translativo do bem, não apenas em relação ao momento do registro imobiliário. O registro seria, por assim dizer, ato posterior e necessário para produzir efeitos *erga omnes*, ato no qual ocorre a transmissão do direito de propriedade sobre o bem, gerando assim validade perante terceiros (mas não entre as partes).

O momento anterior teria por objeto a transmissão do bem imóvel entre as partes mediante a celebração do negócio jurídico oneroso entre vivos, não do direito de propriedade dele decorrente.

Por fim, (iii) estaria a semântica da expressão “a qualquer título” relacionada ao *animus* do transmitente/adquirente. Essa transmissão poderia significar transmissões em caráter definitivo ou abranger as transmissões temporárias, ou

⁹² De acordo com Argos Gregório, a expressão “inter vivos” “[...] não se trata de condição necessária para a tributação referida”. Para o autor, amparando-se na casuística, “[...] é fácil afirmar que uma transmissão onerosa de imóveis entre pessoa física e uma empresa, ou mesmo entre duas empresas, apesar de não se enquadrar em tais molduras, será igualmente tributada pelo ITBI. O mesmo raciocínio vale para as transações imobiliárias que apresentem como uma das partes a figura do espólio”. (GREGÓRIO, Argos. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. In: (Coords.) JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho. **Tributos em espécie**: fundamentos e elementos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p.334).

⁹³ Artigo 156 [...] §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; ou seja, a *contrario sensu*, a Constituição autoriza a tributação nas transmissões entre pessoas físicas e jurídicas nas situações em que não são alcançadas pela imunidade.

transmissões sem *animus domini*. Como exemplo das primeiras ter-se-ia a compra e venda e, como exemplo da segunda (transmissões temporárias), cessão ou transmissão do imóvel para uso por período certo, arrendamentos imobiliários por prazos longos, mais determinados, ou ainda procuração irrevogável em causa própria.

Importante ressaltar que a expressão “a qualquer título” só foi incorporada à Constituição a partir da Carta de 1967.⁹⁴ A Constituição Federal de 1988 repetiu a expressão, incorporando novas possibilidades ao exercício da competência tributária.⁹⁵

Na realidade, a doutrina tributária não feriu o ponto com a profundidade adequada, passando a largo da classificação do termo “a qualquer título”.

De todas as hipóteses, a (i), que procura relacionar a expressão “a qualquer título”, de modo a significar diferentes formas em que o negócio jurídico de transmissão do bem imóvel é realizado parece ser a menos substantiva. É que a transmissão onerosa de bem imóvel é um gênero e, sendo onerosa, só pode ocorrer entre vivos. São espécies de transmissão qualquer operação que importe numa alienação em que exista contraprestação, pecuniária ou não.

Não é a característica pecuniária da contraprestação que define a onerosidade, é a própria onerosidade que se define. Assim, a permuta entre bens imóveis, a dação em pagamento de bem imóvel, a arrematação de bem imóvel, todos consubstanciam negócios jurídicos com formas distintas, mas com o mesmo conteúdo, pois todos implicam numa transmissão onerosa do bem imóvel por ato entre vivos.

A Constituição Federal de 1988 autoriza a instituição do ITBI nas transmissões onerosas de bens imóveis inter vivos, o que por si basta para autorizar o legislador municipal a instituir o tributo, elegendo fatos que possuam conteúdo econômico similar.

O legislador municipal poderia, portanto, instituir regra matriz tributária que tenha como fato gerador a compra e venda de imóveis, a permuta entre imóveis ou entre imóveis e móveis, a dação em pagamento de imóveis, a arrematação judicial

⁹⁴ Artigo 24 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar 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 direitos à aquisição de imóveis; (grifos nossos)

⁹⁵ Artigo 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; (grifos nossos)

de imóveis e a adjudicação compulsória de imóvel sujeito à execução judicial. Todos esses casos pertencem ao gênero transmissão onerosa.⁹⁶ Por esse motivo, esse sentido não parece o mais apropriado para significar a expressão “a qualquer título” presente no comando constitucional.

Ademais, a Constituição Federal de 1988 autoriza a transmissão de direitos reais sobre imóveis. A propriedade é inequivocamente um direito real, portanto, o texto constitucional já permite a tributação nos casos de dação em pagamento de bem imóvel, permuta e arrematação, quando da lavratura do registro, pois em todas as situações elencadas ocorrerá a transmissão de um direito real (propriedade sobre o bem) mediante transferência onerosa por ato entre vivos e após o registro necessário.

Essa interpretação é possível combinando os vocábulos sublinhados conforme indicado:

Artigo 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; (grifos nossos)

Disso resulta a possibilidade do exercício da competência municipal de instituir o ITBI quando ocorrer a transmissão inter vivos, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia. Diante disso, discute-se o sentido da expressão “a qualquer título” poder pretender significar algo mais.

Não parece absurda a interpretação sugerida nos itens (ii) e (iii), conforme exposto. Primeiramente porque o legislador tributário instituidor do tributo poderia eleger o fato jurídico anterior ao registro (ato necessário à transmissão do direito de propriedade sobre o bem), porque o fato anterior é um fato econômico, que revela a capacidade contributiva e é um fato independente do subsequente (registro), que não é obrigatório e depende de um ato de vontade exclusivo do adquirente. Afinal, quem adquire o bem não é obrigado a registrá-lo.

Não se pode negar que as transmissões de bens que não são levadas a registro, a par de serem claramente um fato impregnado de substantiva capacidade contributiva, também são uma realidade viva, principalmente quando a compra e

⁹⁶ Em capítulo separado, a tributação nestas situações será abordada com mais detalhes.

venda vem acompanhada da tradição do bem imóvel objeto do contrato de compra e venda que nunca é levado a registro.^{97 98}

Em segundo plano, a possibilidade de se entender que a expressão “a qualquer título” seria apta a abranger (iii) as transmissões de bens de forma não definitiva apresenta-se como algo até então inexplorado pela doutrina tributária.

O debate sobre a natureza do título foi ferozmente enfrentado em outro tributo municipal, o IPTU, e pode ser o ponto de partida para o tema aqui apresentado.

O Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 34 que o contribuinte do IPTU seria o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.⁹⁹

A terminologia do Código Tributário Nacional levantou profundos debates sobre o significado da expressão final “possuidor a qualquer título” levando alguns municípios a defender que a natureza da expressão revelaria a possibilidade de se tributar o locador (possuidor precário), em contraponto à jurisprudência tradicional influenciada pela doutrina, que sempre afirmou que a expressão queria incluir no âmbito da tributação o possuidor com *animus domini*.

A doutrina majoritária sempre afirmou ser inconstitucional o Código Tributário Nacional ao fixar como um dos fatos geradores do IPTU a posse e a fixação do possuidor a qualquer título como contribuinte do tributo, porque a Constituição Federal de 1988 assevera incidir o IPTU sobre a propriedade.

Leandro Paulsen observa ser inconstitucional a colocação de contribuinte do IPTU o não proprietário do imóvel: “a riqueza revelada pela propriedade predial e

⁹⁷ Nesse sentido, reportagem do jornal Folha de S.Paulo, publicada em: 07/08/2016: Presidente do STJ deixa de registrar imóvel em Brasília: O presidente do STJ (Superior Tribunal de Justiça), Francisco Falcão, não registrou em cartório a propriedade de um apartamento de alto padrão em Brasília comprado por ele em 2005. O ministro do STJ confirmou à Folha ser o dono do apartamento. Disse que declarou o bem à Receita, mas não o transferiu para seu nome por achar “caro” o valor do ITBI, o imposto sobre transmissão de bens imóveis. (Disponível em: <<http://m.folha.uol.com.br/poder/2016/08/1799766-presidente-do-stj-deixa-de-registrar-imovel-em-brasilia.shtml>>. Acesso em: 12 jun. 2018).

⁹⁸ Alguns corretores entrevistados pelo Jornal da Paraíba estimam que cerca de 60% dos imóveis comprados na Grande João Pessoa, centro de maior efervescência da construção civil atual, ainda estão sob o ‘contrato de gaveta’. “Muitos clientes que compram imóveis de R\$ 300 mil e R\$ 400 mil ficam reticentes de pagar por uma escritura e registro no cartório, principalmente, a alíquota de ITBI (Imposto de Transmissão de Bens Imóveis) que somados chegam a R\$ 16 mil. Contudo, o comprador do imóvel esquece que ali está o seu patrimônio de valor muito alto, que além de um investimento é o único teto da sua família e enquanto ele não tiver feito a escritura ou o registro não passa de um mero papel formal sem garantia jurídica para terceiros”, alerta o corretor de imóveis com experiência de 18 anos de mercado na capital, Fábio Henriques, ao estimar que a taxa expressiva de contratos de gaveta na capital é devido não apenas ao valor, mas também ao tamanho da cidade. (Disponível em: <<https://www.leandroecia.com.br/noticias/contrato-de-gaveta-e-maioria-na-capital/>>. Acesso em: 12 jun. 2018).

⁹⁹ BRASIL. Código Tributário Nacional. Artigo 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

territorial urbana é que é dada à tributação. Assim, não se pode tributar senão a propriedade [...]”¹⁰⁰

Para o autor, a propriedade predial e territorial urbana é que dá suporte econômico à tributação do IPTU. Em razão disso, defende a inconstitucionalidade dos artigos 32 e 34 do Código Tributário Nacional quando apontam a posse como fato gerador do IPTU e o possuidor como contribuinte:

Entendemos que os arts. 32 e 34 do CTN, no que desbordam do conceito de propriedade e de proprietário, são incompatíveis com o texto constitucional, não ensejando validamente a tributação do domínio útil e da posse, bem como a exigência do IPTU dos respectivos titulares. De fato, note-se que é a riqueza revelada pela propriedade que é dada à tributação. Assim, não se pode tributar senão a propriedade e senão quem revela tal riqueza. A titularidade de qualquer outro direito real revela menor riqueza e, o que importa, não foram os demais direitos reais previstos constitucionalmente como ensejadores da instituição de impostos.¹⁰¹

Nesse mesmo caminho é a posição de Jayr Viégas Gavaldão Júnior, que defende a inconstitucionalidade do artigo 32 do Código Tribunal Nacional ao tributar a posse:

Tendo em conta o conceito de propriedade, já definido no âmbito do sistema constitucional, entendemos consentâneo com o sistema tributário vigente anunciar que o artigo 32 do Código Tribunal Nacional é inconstitucional. Isso porque o dispositivo legal desfigurou a competência municipal para instituição do IPTU, permitindo a incidência do imposto sobre relações jurídicas diversas daquela designada na propriedade.¹⁰²

Outros mitigam a inconstitucionalidade, defendendo ser possível tributar a posse do imóvel desde que nela esteja presente o *animus domini*, ou seja, o ânimo subjetivo do possuidor de ter a coisa como se proprietário fosse. É a vontade de ter o bem como seu: “é a vontade de proceder como habitualmente procede o proprietário”¹⁰³. Gisele Leite assim conceitua o instituto:

Animus domini – que é o elemento interior, psíquico ou subjetivo representado pela intenção que tem o possuidor de ser o dono da coisa, é o

¹⁰⁰ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário** – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p.763.

¹⁰¹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário** – Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p.421.

¹⁰² GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas. A inconstitucionalidade do artigo 32 do CTN. In: (Coord.) PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPTU, aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

¹⁰³ LOTTI, Armando Antônio. **Posse, usucapião e justo título**: considerações à luz do novo Código Civil. Instituto de Registro Imobiliário do Brasil. Disponível em: <<http://www.irib.org.br/biblio/boletimel1962.asp>>. Acesso em: 20 abr. 2018.

elemento mais caracterizador da teoria de Savigny e, por tal razão, consagra a tese como subjetiva.¹⁰⁴

A jurisprudência trilhou sempre o mesmo caminho da doutrina. Observa-se o Recurso Extraordinário n. 925247, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso:

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. ÁREA DE DOMÍNIO DA UNIÃO. COMPANHIA DAS DOCAS DA BAHIA. OPERADOR PORTUÁRIA. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. POSSE SEM *ANIMUS DOMINI* NÃO CONFIGURA CASO DE TRIBUTAÇÃO DE IPTU. INSUBSISTÊNCIA DE EVENTUAL LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO POR FALTA DE ELEMENTOS NECESSÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA EVIDENTE. ARTIGO 150, VI, A, DA CF/88. PRECEDENTES STJ. REsp 1096229/SP. REsp 1.190.177/BA. REsp 811.538/RS. APELO NÃO PROVIDO, *DECISUM* MANTIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em julgado do Ministro José Delgado, ser o possuidor com *animus domini* sujeito passivo do IPTU. Assim, de acordo com o julgado, não é qualquer posse que configura a tributação por IPTU, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO. CONTRATO DE CONCESSÃO DE USO. IPTU. INEXIGÊNCIA. 1. O contrato de concessão de uso é negócio jurídico bilateral de natureza pessoal. 2. Não há elementos jurídicos determinando que, para fins tributários, o contrato de concessão de uso seja equiparado ao domínio útil de bem. 3. O contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, titular do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título (artigo 32 do CTN). 4. Só é contribuinte do IPTU quem tenha o *animus dominis*, que pode ser expresso pelo exercício da posse ou do próprio domínio. 5. A concessão de uso é um contrato bilateral típico que não caracteriza expressão de *animus dominis*. 6. A posse exercida pelo cessionário, no contrato de concessão de uso, é expressiva, apenas, no negócio jurídico pessoal celebrado. Não exterioriza propriedade, nem abre espaço para se considerar o cessionário como possuidor. 7. Recurso improvido. (Superior Tribunal de Justiça: REsp 681.406/RJ, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, j. 07.12.2004, DJ 28.02.2005 p. 252).

2. O pólo passivo da obrigação tributária do IPTU é o proprietário ou possuidor por direito real que exerça a posse com *animus domini* (artigo 34 do CTN). Assim, a posse prevista no CTN como tributável é a de pessoa que já é ou pode vir a ser proprietária da coisa, o que não é o caso da CODEBA.

3. É entendimento pacífico no Superior Tribunal de Justiça que as concessionárias de serviços públicos – como acontece no caso (serviço público portuário) –, quando possuidoras diretas de determinado bem sem *animus domini*, não são responsáveis pelo pagamento de IPTU. Isto porque, nos termos do artigo 34 do CTN, o sujeito passivo de tal exação é, em princípio, o proprietário do imóvel, salvo nos casos em que a identificação do mesmo é impossível – quando, só então, é possível chamar os possuidores a arcar com o ônus tributário.

4. APELO NÃO PROVIDO. *DECISUM* MANTIDO. Recurso Extraordinário com Agravo 925.247.

Embora tradicional a posição do Supremo Tribunal Federal, a matéria sempre esteve na pauta dos debates, objeto de contínuas discussões jurídicas. Em 6 de

¹⁰⁴ LEITE, Gisele. Breves esclarecimentos sobre o direito das coisas (parte 1). **Jus Vigilantibus**. Disponível em: <<http://jusvi.com>> Acesso em: 20 abr. 2018.

abril de 2017, após um longo debate, a Corte decidiu em sede de repercussão geral, ser o arrendatário sujeito passivo do IPTU, dando uma virada na jurisprudência até então sedimentada.

Em seu voto no Recurso Extraordinário n. 594015/SP, o Ministro Marco Aurélio sintetizou a questão:

Há de observar-se o disposto no artigo 32 do Código Tributário Nacional quanto à hipótese de incidência do IPTU, bem como a relação de contribuintes descrita no artigo 34. Eis os preceitos:

Artigo 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Artigo 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Com a leitura dos preceitos, fica evidente que, em momento algum, o Município de Santos extrapolou a própria competência ao instituir e cobrar o referido imposto do particular, nos termos do previsto no Código Tributário municipal:

Artigo 38 – Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel construído, o titular do seu domínio útil, promitente comprador de imóvel adquirido das autarquias de que trata a letra “b” do artigo 9º, ou o seu possuidor a qualquer título.

[...]

A hipótese de incidência do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU não está limitada à propriedade do imóvel, incluindo o domínio útil e a posse do bem. O mesmo entendimento vale para o contribuinte do tributo, que não se restringe ao proprietário do imóvel, alcançando tanto o titular do domínio útil quanto o possuidor a qualquer título. Não há falar em ausência de legitimidade da recorrente para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária.

[...]

Ora, não se afigura como fato gerador do imposto em comento apenas a propriedade, o que desaguaria na convicção de ser contribuinte de direito, sempre e sempre, o proprietário. Requer-se a existência física do imóvel, mas admissível é que se tome como fato gerador não só a propriedade, como também o domínio útil ou a posse quando esses fenômenos não estão na titularidade daquele que normalmente os tem, ou seja, o proprietário.

Inegavelmente, ocorre uma virada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que passa a admitir a possibilidade de tributação do possuidor direto do bem, mesmo sem ele ter o *animus domini*. Mas é preciso dizer que os Ministros do Supremo Tribunal Federal já vinham sinalizando essa possibilidade.

O Ministro Joaquim Barbosa, complementado pelo Ministro Cezar Peluso, já levantara o tema, desenvolvendo raciocínio semelhante no Recurso Extraordinário 434.251/RJ. Observa-se a fala do Ministro Cezar Peluso, em 2010:

Não há dúvida nenhuma que, no caso, o contribuinte é titular de posse exclusiva, de posse direta. Evidentemente, pelo desdobramento da posse, a União continua ser possuidora indireta, mas o imposto não está sendo

lançado sobre a União, está sendo lançado sobre o possuidor a qualquer título.

A pergunta é: por que o Código Tributário Nacional faz essa distinção? Se há sempre um proprietário teórico, então ele seria sempre o responsável; se é o titular de domínio útil, ele seria sempre responsável. Por que se pensa também no possuidor a qualquer título? Poder-se-ia dizer que há casos de terras adéspotas ou coisa semelhante, de modo que poderia ser qualquer possuidor.

O parágrafo único ainda é mais taxativo. Prescreve:

Parágrafo único – São também contribuintes o promitente comprador emitido na posse, os posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, Estados ou Municípios, ou a quaisquer outras pessoas isentas ou imunes.

Isto é, o Código Tributário Nacional prevê exatamente a hipótese em que, não obstante o imóvel seja de ente federado, por algum destes títulos jurídicos, comodato, locação, até poderíamos pensar eventualmente em imóvel desafetado, promissário comprador, etc., nesses casos, a posse direta exclusiva é o fato gerador e, por via de consequência, esse possuidor direto tem que pagar o imposto. No presente caso, o que estamos fazendo? Não se onera a União, porque ela realmente não responde pelo imposto, e se deixa de onerar aquele que tira da exploração do bem da União um lucro na atividade econômica, como uma empresa qualquer.

O Supremo Tribunal Federal tratou de emprestar significação ao conceito “posse a qualquer título” para incluir o possuidor, ainda que sem *animus*, como sujeito passivo do IPTU.

Seria, portanto, uma possibilidade, entender que a expressão cravada no artigo 156, II da Constituição Federal de 1988 “transmissão a qualquer título do bem imóvel por ato oneroso entre vivos” permite depreender que a transmissão ali referida autoriza o município a instituir o ITBI em situações nas quais a transmissão do bem é temporária e não definitiva.

Não se descuida que diversas discussões podem surgir a partir daí, relacionadas à base de cálculo e à alíquota, por exemplo, que são as mais prementes.

Não se entrará, no presente estudo, na tormentosa e inédita possibilidade de se incluir no âmbito da competência municipal do ITBI as transmissões temporárias (título da transmissão) dos bens imóveis, nas quais se transmite a posse sem transmitir a propriedade sobre o bem. É uma situação até então intributável constitucionalmente. Mas a provocação deve ser feita de modo a permitir que a partir das ideias aqui lançadas, outros pesquisadores possam adentrar cada vez mais ao tema, como aconteceu com os debates ao redor do IPTU.

O que não se deve, é deixar que expressões constitucionais fiquem sem significado, cabendo ao pesquisador aprofundar cada vez mais a pesquisa científica objetivando a coordenação harmônica do sistema jurídico tributário.

6.4 Propriedade imóvel e propriedade imobiliária

A palavra 'propriedade' é uma das inúmeras palavras plurívocas, ou seja, está dentre aquelas que podem possuir vários significados. O vocábulo 'propriedade' pode tanto se referir ao objeto quanto ao direito que determinado sujeito tem em relação ao objeto.

Quando se diz que João é dono de muitas propriedades, ou quando se fala que José convidou João para conhecer sua propriedade, o vocábulo é usado no sentido de significar algo, algum bem fisicamente considerado, uma propriedade imobiliária. Propriedade neste sentido se confunde com a coisa, pois significa a própria coisa. Este sentido é o sentido material.

De outro modo, a palavra 'propriedade' pode ser utilizada para se referir ao direito que determinado sujeito tem em relação a um determinado bem imóvel. Assim, o Código Civil estabelece:

Artigo 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.

Ou ainda: “Artigo 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis. Neste caso, o sentido é jurídico”.

Em ambos os casos, a palavra 'propriedade' é empregada como um direito que uma pessoa tem em relação ao bem imóvel e não é utilizada para significar a coisa em si mesma.

É preciso ter em mente que bem imóvel (objeto) não se confunde com propriedade (direito). O bem é objeto do direito de propriedade, a propriedade é um direito que se tem em relação ao objeto.

A propriedade enquanto direito é classificada como um direito real.¹⁰⁵

¹⁰⁵ Artigo 1.225. São direitos reais: I – a propriedade;

6.5 Modo de aquisição da propriedade imóvel

Do ponto de vista doutrinário, o direito de propriedade pode ser adquirido de forma originária ou derivada. No primeiro caso, a aquisição é direta e independe de interposição de outra pessoa. O adquirente faz seu o bem, que não lhe é transmitido por quem quer que seja. Usucapião é um exemplo de aquisição originária do direito de propriedade.¹⁰⁶

O modo derivado de aquisição do direito de propriedade tem por pressuposto um ato jurídico (negócio jurídico) ou um fato jurídico que desencadeia a aquisição da propriedade.

Assim, o direito de propriedade pode ser perdido pelo alienante em face do adquirente, pelo negócio jurídico no qual o antigo proprietário aliena o bem imóvel ao futuro adquirente, ou a propriedade pode ser adquirida pela morte (fato jurídico). Nesta segunda hipótese, aplica-se o princípio de *saisine*¹⁰⁷.

A tributação do ITBI recairá sempre sobre atos onerosos translativos de bens ou translativos de direitos reais sobre bens. A aquisição do bem, por transmissão, ou a transmissão de um direito real sobre o bem, é o arquétipo constitucional autorizativo da criação de leis municipais instituidoras do tributo.

Aquisições decorrentes de atos constitutivos que não tenham como causa a transmissão não são objeto do campo de atuação da lei instituidora do tributo; o pressuposto será sempre a transmissão onerosa *inter vivos*.

Importante destacar que o legislador constitucional autorizou a instituição do ITBI para as transmissões e não para as aquisições dos direitos reais.

¹⁰⁶ Artigo 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.

¹⁰⁷ Maria Helena Diniz, com grande propriedade, leciona ser a morte a pedra angular de todo o direito sucessório, vez que ela determina a abertura da sucessão. Não se compreende, neste quadrante, tal instituto sem o óbito do *de cuius*, dado que não há herança de pessoa viva. O princípio da *saisine* é de uma ficção jurídica, que autoriza uma apreensão possessória de bens do *de cuius* pelo herdeiro vocacionado, legítimo ou testamentário, *ope legis*. Este, independentemente de qualquer ato, ingressará na posse dos bens que constituem a herança do antecessor falecido, de forma imediata e direta, ainda que desconheça a morte do antigo titular. (DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro** – direito das sucessões. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p.23).

6.6 Direitos reais de propriedade

O direito de propriedade possui uma noção jurídica complexa e dinâmica, que flutua no tempo de acordo com as realizações políticas, econômicas e filosóficas de cada país.¹⁰⁸

O Código Civil brasileiro de 2002 não tratou de definir propriedade nem posse; segundo o texto legal, possuidor é todo aquele que tem, de fato, o exercício pleno ou não dos poderes inerentes à propriedade¹⁰⁹. Refere-se apenas aos atributos da propriedade. O proprietário pode usar, gozar e dispor da coisa e tem o direito de reivindicar de quem a injustamente a possua ou detenha.

Para Luiz Fernando de Andrade Pinto, os poderes inerentes à propriedade seriam assim definidos:

Usar: consiste em utilizar-se da coisa no seu próprio interesse, ou seja, extrair da coisa todos os benefícios ou vantagens que ela puder prestar, sem alterar-lhe a substância. O direito de propriedade não exige o uso. O uso é uma faculdade. Mesmo que o proprietário não use, não se perde a propriedade.

Gozar: significa que o proprietário pode retirar da coisa as suas utilidades econômicas, como, por exemplo, os frutos naturais, industriais e civis, além dos produtos. É uma faculdade do proprietário.

Dispor: é a faculdade de alienar a coisa, seja onerosa ou gratuitamente.

Reivindicar: não é uma faculdade, é um direito subjetivo. Concede ao proprietário o direito de recuperar a coisa que lhe foi injustamente retirada, para restaurar o seu patrimônio.¹¹⁰

O Código Civil indica ser a propriedade um direito real¹¹¹ e como tal é preenchida por uma série de atributos. Nas palavras de Luiz Fernando de Andrade Pinto, são princípios fundamentais da propriedade: (i) oponibilidade *erga omnes*; (ii) publicidade; (iii) perpetuidade; (iv) exclusividade e (v) elasticidade.¹¹² Destes princípios ou atributos, necessário refletir sobre a oponibilidade e a publicidade.

Oponibilidade *erga omnes* é por assim dizer um direito absoluto, pois oponível a todos. O termo *erga omnes*, no direito brasileiro, representa a produção de efeitos de uma norma (lei) ou de um ato contra todos, atingindo, dessa maneira, um número amplo de envolvidos numa determinada situação jurídica. Essa amplitude opõe-se

¹⁰⁸ PINTO, Luiz Fernando de Andrade. **Direitos reais** – direito de propriedade. Série Aperfeiçoamento de Magistrados. Rio de Janeiro: Emerj, 2013, p.75.

¹⁰⁹ Artigo 485. Considera-se possuidor todo aquele, que tem de fato o exercício, pleno, ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio, ou propriedade.

¹¹⁰ PINTO, Luiz Fernando de Andrade. **Direitos reais** – direito de propriedade. Série Aperfeiçoamento de Magistrados. Rio de Janeiro: Emerj, 2013, p.78.

¹¹¹ Artigo 674. São direitos reais, além da propriedade: [...]

¹¹² PINTO, Luiz Fernando de Andrade. **Direitos reais** – direito de propriedade. Série Aperfeiçoamento de Magistrados. Rio de Janeiro: Emerj, 2013, p.78.

ao efeito inter partes – aquilo que fica restrito somente às partes participantes da relação.

A publicidade é o requisito essencial sem o qual a propriedade não poderá ser oponível contra todos. O registro cumpre esse papel. E sendo a propriedade um direito real, convém entender o que é o direito real.

Segundo Orlando Gomes, o direito real

[...] regula o poder dos homens sobre os bens e os modos de sua utilização econômica [...]. O Direito das Coisas se resume a definir o poder do homem, no aspecto jurídico, sobre a natureza física [...] e em regular a aquisição, o exercício, a conservação, a reivindicação e a perda daquele poder, à luz dos princípios consagrados nas leis positivas.¹¹³

Para o autor, a distinção entre direitos reais e obrigacionais depende da teoria a ser adotada (realista ou personalista):

Os adeptos da teoria realista caracterizam o direito real como o poder imediato da pessoa sobre a coisa, que se exerce *erga omnes*. O direito pessoal, ao contrário, opõe-se unicamente a uma pessoa, de quem se exige determinado comportamento.

Contra essa concepção levantaram-se duas objeções principais: a primeira, a de que não pode haver relação jurídica senão entre pessoas; a segunda, a de que a oponibilidade a terceiros não é peculiaridade dos direitos reais, mas característica de todos os direitos absolutos. Impressionados com a sustentada inexistência de uma relação jurídica entre pessoa e coisa, muitos autores adotaram a teoria personalista, segundo a qual os direitos reais também são relações jurídicas entre pessoas, como os direitos pessoais. A diferença está no sujeito passivo. Enquanto no direito pessoal, esse sujeito passivo – o devedor – é pessoa certa e determinada, no direito real, seria indeterminada, havendo, nesse caso, uma obrigação positiva universal, a de respeitar o direito – obrigação se concretiza toda vez que alguém o viola.¹¹⁴

Frente à imprecisão técnica de ambas as teorias, segundo Orlando Gomes, a melhor forma de distinguir direitos reais dos obrigacionais é o modo de seu exercício. Afinal,

[...] a característica do direito real será sempre o fato de se exercer diretamente, sem interposição de quem quer que seja, enquanto o direito pessoal supõe necessariamente a intervenção de outro sujeito de direito. Assim, o proprietário, titular do máximo direito real, o exerce utilizando a coisa sem ser preciso qualquer intermediário¹¹⁵.

O que mais caracteriza o direito real é o *jus in re* ou poder direto do titular sobre a coisa, conforme afirmou Orozimbo Nonato: “o traço conspícuo do direito real

¹¹³ GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.7.

¹¹⁴ GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.12.

¹¹⁵ GOMES, Orlando. **Direitos reais**. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.15.

é a senhoria direta”¹¹⁶. Na relação real, o titular está vinculado diretamente à coisa, podendo exercer imediatamente o seu direito real sem dependência da prestação de outra pessoa.¹¹⁷

Isso não quer dizer que existe relação jurídica entre o homem e o objeto do direito (bem imóvel). A relação é entre dois sujeitos de direito ou entre o proprietário e toda a coletividade. Enquanto o direito pessoal vincula as partes, o direito real vincula a parte e o todo.

Há muito a estrutura estática que separava o plano obrigacional do real foi questionada pela doutrina nacional. Clóvis do Couto e Silva, além de defender a inexistência de uma relação obrigacional estática, composta essencialmente por uma parte credora e por outra devedora, ofereceu subsídios para afirmar a relatividade da separação entre os planos obrigacional e real.

A distinção entre a fase do nascimento e desenvolvimento dos deveres e a do adimplemento adquire, entretanto, sua máxima relevância, dogmática e praticamente, quando o adimplemento importa em transmissão da propriedade. A fase do adimplemento se desloca, então, para o plano do direito das coisas. Tal divisão em planos, quando absoluta, significa a abstração da causa, nos casos de aquisição derivada. O exame das fases da relação obrigacional leva-nos, assim, à análise da teoria da causa, a fim de que os problemas dogmáticos decorrentes da separação entre o plano do direito das obrigações – em que se inserem o nascimento e o desenvolvimento dos deveres – e o direito das coisas, em que o adimplemento se verifica, sempre que esse adimplemento importar na transferência de propriedade possam ser tratados.¹¹⁸

Clóvis do Couto e Silva prossegue em seu entendimento: “De grande importância para a teoria da causa, em sentido moderno, é a *condictio causa data, causa non secuta*, também denominada *ab rem*, para diferenciá-la *ob causam*, ou seja, de que se refere a algo que já ocorreu.”¹¹⁹

Questionada à época, a separação absoluta dos planos ainda não foi renegada por toda a doutrina. Carecendo de mais explicações nos manuais civilistas, os direitos reais costumam ser analisados sem tratamento interdisciplinar envolvendo o enfoque contratual.

Clóvis do Couto e Silva estudou profundamente tais direitos em sua monografia *A obrigação como processo*, na qual separou tópico específico para

¹¹⁶ NONATO, Orozimbo. **Curso de obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 1959, p.33.

¹¹⁷ COSTA. Dilvanir José da. O conceito de direito real. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531/r144-4.PDF?sequence=4>>. Acesso em: 16 mar. 2018.

¹¹⁸ SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. São Paulo: FGV, 2009, p.44.

¹¹⁹ SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. São Paulo: FGV, 2009, p.46.

enfrentar a questão da causa no direito moderno e o problema da separação de planos.

Segundo o autor, o direito moderno reelaborou a teoria da causa oriunda do direito romano e medieval, fazendo surgir duas correntes de pensamento sobre o tema (a objetiva e a subjetiva), baseadas respectivamente em aspectos emergentes da causa da *iusta causa traditionis* e da *condictio ab causam*, vinculando ambos os conceitos através da função objetiva do negócio jurídico, ligando assim o ato jurídico antecedente ao subsequente. O fim é a transmissão abstrata da propriedade.¹²⁰

Segundo ele, “em se tratando de transferência de bens, vale o axioma de que não há atribuição sem causa. A causa existe sempre, embora os sistemas jurídicos, em certos casos, possam impedir a sua verificação, abstraindo-a”.¹²¹

Em seu texto, o autor investiga os modelos germânico e francês, apontando a opção brasileira como um modelo intermediário:

No modelo germânico, o acordo de transmissão da propriedade de bens móveis e imóveis é abstrato em razão de dispositivo do ordenamento jurídico que torna a causa irrelevante. Já no direito francês, é a própria venda que transfere a propriedade, embora somente inter partes, antes do registro. O Código Civil brasileiro adotou a posição intermediária, ao fazer depender a eficácia da tradição à do negócio jurídico antecedente, princípio este que a jurisprudência estendeu a transferência de imóveis pela transcrição.¹²²

É por essa razão que, no modelo germânico, além da vontade de adimplir é preciso dizer qual o início da alienação ou da modificação do direito.¹²³ A transcrição do negócio com a presença dos interessados cumpre esse papel.

Clóvis do Couto e Silva, sobre o modelo germânico, afirma:

O sistema germânico, como já se aludiu, tem sofrido sérias críticas, pois a complexidade do sistema faz com que sejam necessários – como pondera Larenz – três atos jurídicos para transmitir um bem, nos casos de compra e venda: o contrato de compra e venda (obrigacional), o acordo de transmissão a respeito da propriedade do bem vendido (negócio jurídico de direito das coisas) e, finalmente, o acordo de transmissão sobre o preço (também negócio jurídico de direito das coisas).¹²⁴

¹²⁰ SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. São Paulo: FGV, 2009, p.48.

¹²¹ SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. São Paulo: FGV, 2009, p.49.

¹²² SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. São Paulo: FGV, 2009, p.49.

¹²³ SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. São Paulo: FGV, 2009, p.54.

¹²⁴ SILVA, Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. São Paulo: FGV, 2009, p.55.

Nessa linha de raciocínio, é lógico, portanto, que em cada um desses negócios jurídicos que podem ser realizados em momentos distintos, deve incidir as regras a respeito da capacidade dos contratantes.

Darcy Bessone, sobre o ponto, afirma:

No tocante à propriedade imobiliária, notam-se claras semelhanças entre o nosso direito e o direito alemão, do qual importamos o registro de imóveis, com função constitutiva. Mas, ainda assim, há uma diferença profunda entre os dois sistemas, porque, aqui, o que se registra é o contrato de compra e venda, enquanto na Alemanha registra-se o contrato real (*dinglicher Vertrag*), a que já aludimos. Pelo contrato de compra e venda, diz o código civil alemão, 'o vendedor se obriga a entregar a coisa ao comprador e a proporcionar-lhe a propriedade' (§ 433). Duas obrigações distintas emergem do texto, a saber: a) entregar a coisa ao comprador; b) proporcionar-lhe a propriedade. A segunda corresponderia à obrigação de transferir o domínio, que o artigo 1.122 do código civil brasileiro faz decorrer da compra e venda.¹²⁵

O sistema brasileiro não adotou esse modelo, tampouco o francês. No direito brasileiro, em singela diferença ao direito alemão, a vontade deve ser considerada codeclarada no negócio de compra e venda. As regras acerca da capacidade incidirão no momento da feitura do ato produtor da obrigação, valendo para este ato e para o adimplemento.

Darcy Bessone sustenta:

[...] entre nós, não se pode aceitar a tese (de acordo de transmissão), a qual se aludiu, por ser certo que não dispomos de um segundo acordo de vontade, de um segundo negócio integrativo, de um negócio de transmissão dominical. No direito brasileiro, é a própria compra e venda que o integra.¹²⁶

Não se advoga aqui a tese de que a compra e venda tenha eficácia obrigacional e real como pretende Darcy Bessone. A rigor, o autor retira a compra e venda do plano dos atos criadores de obrigações para catalogá-lo no plano de transmissão dos direitos reais, ou seja, do adimplemento.

Mas é possível afirmar que esses planos, a par de não se confundirem, foram separados pela Constituição Federal de 1988 quando tratou da competência tributária municipal para instituir o ITBI, ao permitir a tributação da transmissão do bem imóvel e a transmissão do direito real sobre o bem imóvel. A propriedade é inequivocamente catalogável na segunda hipótese. Na primeira o enquadramento é do negócio jurídico translativo antecedente. A eficácia contra terceiros, ou a validade, pouco importa para a primeira hipótese, conforme dispõe a lei tributária.

¹²⁵ BESSONE, Darcy. **Da compra e venda**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.32

¹²⁶ BESSONE, Darcy. **Da compra e venda**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.79.

O artigo 114 esclarece que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei, complementado pelo artigo 116 que em seu inciso I, dispõe que em se tratando de situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais e que produza os efeitos que lhe são próprios. O inciso II estabelece que, em se tratando de situação jurídica, o fato gerador considera-se consumado desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.¹²⁷

Trata-se do aspecto temporal do fato gerador. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “o artigo 116 cuida do instante em que se reputa ocorrido o fato e existentes os seus efeitos”¹²⁸. Para Roque Antonio Carrazza, este artigo trata do “[...] crucial problema da identificação do preciso instante em que ocorre o fato imponível”.¹²⁹

Do dispositivo inferem-se três hipóteses de eleição do critério temporal. A primeira, quando se tratar de situação de fato, nas quais o critério temporal é o momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias a produzir efeitos que normalmente lhe são próprios. A segunda, quando se tratar de situação jurídica, na qual o critério temporal será o momento em que esteja definitivamente constituída a situação jurídica, nos termos do direito aplicável. E, por fim, quando houver antecipação ou postergação do critério temporal pelo legislador, ao se valer da cláusula “salvo disposição em contrário”.

Geraldo Ataliba defende que estabelecer esses aspectos temporais é atividade discricionária do legislador infraconstitucional. Ressalta, entretanto, que ela é limitada por balizas constitucionais. Segundo ele, o critério (aspecto) temporal não pode ser fixado em momento “[...] anterior à consumação (completo acontecimento) do fato”.¹³⁰

Em arremate, o artigo 118 abstrai da definição do fato gerador a validade jurídica do ato, a validade dos seus efeitos e ainda o próprio efeito do ato. Em outras

¹²⁷ Artigo 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Artigo 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.304.

¹²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p.257.

¹³⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1936, p.95.

palavras, validade e eficácia são irrelevantes para a definição legal do fato gerador.¹³¹

¹³¹ Artigo 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

7 FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO

A primeira espécie de fato gerador é a que decorre de obrigação principal. O artigo 114 do Código Tributário Nacional assim dispõe: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Neste trabalho será tratado exclusivamente o fato jurídico tributário capaz de fazer surgir a obrigação principal, conforme assinalado por Amilcar de Araújo Falcão:

Demais disso há vantagem de, pelo uso da palavra fato, deixar-se esclarecido que o fato gerador é conceptualmente, um fato jurídico e não um ato jurídico, ou melhor, um ato de vontade com conteúdo negocial relevante para o direito tributário.

Para justificar a preferência pela designação não há necessidade, aliás, de maiores demonstrações ou alongamentos. Basta dizer-se que tal expressão já penetrou na nossa terminologia jurídica.¹³²

7.1 Conceito

O conceito de fato gerador penetra na doutrina e é recepcionado pelo Código Tributário Nacional a partir das lições do professor de Direito da Universidade de Paris, Gaston Paul Amedee Jeze, em artigo publicado em 1945, no qual esclarece: “Por essa expressão, entende-se o fato ou o conjunto de fatos que permitem aos agentes do fisco exercerem sua competência legal de criar um crédito de tal importância, a título de tal imposto, contra tal contribuinte”.¹³³

Mais adiante, complementa:

A lei orgânica de cada imposto fixa, de maneira precisa e limitativa, todas as condições e circunstâncias nas quais qualquer pessoa que preencha todas essas condições e se encontre inteiramente naquelas circunstâncias, deverá ser considerada devedora de tal quantia, a título de tal imposto, pelos agentes administrativos competentes, no exercício da atribuição geral, conferida pela lei orgânica daquele imposto. É isso o fato gerador do imposto.¹³⁴

Na doutrina estrangeira expressões sinônimas são usadas para reportar ao fato gerador: suporte fático (Alemanha), fato imponible (Espanha), pressuposto de fato (Itália). Todas buscam significar o mesmo fenômeno.¹³⁵

¹³² FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4.ed. São Paulo: RT, 1977, p.49.

¹³³ JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 1945, p.50.

¹³⁴ JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 1945, p.51.

¹³⁵ DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p.201.

A dimensão do fato gerador que o legislador tributário considera para qualificá-lo é sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de medida, de indicação para se aferir a capacidade contributiva ou econômica do sujeito passivo da obrigação tributária principal. Encontrou-se nesta técnica jurídica a via adequada de se elegerem fatos e circunstâncias aptos a denunciar a existência de capacidade econômica.

O conceito de fato gerador representa, pois, a síntese dessas ideias e propósitos. Ele se conceitua, objetivamente, de acordo com o critério estabelecido pela lei.¹³⁶ A vontade do contribuinte não dá vida ou integra o fato gerador.

Sobre o tema, afirma Amilcar de Araújo Falcão: “Por isso mesmo, aquilo que em direito privado é um ato jurídico, produto da vontade do indivíduo, em direito tributário é um mero fato – fato gerador ou imponível”¹³⁷. E prossegue:

[...] é preciso entender as coisas. Quando se alude, como fato gerador, à venda, a referência é meramente léxica, ou melhor, ela tem em vista uma forma elíptica, através da qual se está considerando a relação econômica que, normalmente, tem lugar sob a forma de venda. Verificada esta última, pouca importância tem a forma exterior com que o contribuinte a revista.¹³⁸

Segundo Amilcar, afirmar o contrário seria permitir que os planos dos contribuintes prevalecessem sobre a legislação, na determinação do tempo e do modo de tributação.¹³⁹

A fonte dessa interpretação econômica tem sua origem no caso *Higgins v. Smith* de 1940. Nele, a Suprema Corte americana teria decidido: “de outra forma, permitiria que os esquemas dos contribuintes substituíssem a legislação na determinação do tempo e da maneira de taxar”.¹⁴⁰

Outro julgado que inspirou a corrente da interpretação econômica foi o caso ocorrido na Alemanha. Um indivíduo alugou por vários anos um automóvel a preço altíssimo e incomum, obrigando-se o pretense locatário a fazer as despesas de conservação e ficando com o direito de, no fim de um tempo, ser-lhe o carro vendido a baixo preço.¹⁴¹

Para Amilcar de Araújo Falcão,

¹³⁶ FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio, 1976, p.86.

¹³⁷ FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio, 1976, p.86.

¹³⁸ FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio, 1976, p.86.

¹³⁹ FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio, 1976, p.86.

¹⁴⁰ FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio, 1976, p.86. No original: “to hold otherwise would permit the schemes of taxpayers to supersede legislation in the determination of time and manner of taxation.”

¹⁴¹ FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio, 1976, p.86.

a operação é inegavelmente de venda, ainda que assuma a forma jurídica de locação.¹⁴² [...] Entende-se, porém, que, escolhido o fato gerador de um tributo, sobretudo de um imposto, o legislador terá levado em conta a capacidade econômica dos sujeitos passivos das respectivas relações tributárias.¹⁴³

Embora as considerações sejam altamente relevantes e ainda hoje levem a debates intrincados na doutrina tributária, convém advertir que nesse trabalho não se defende essa tese. O fato gerador não é o reflexo de uma interpretação puramente econômica do direito tributário, mas uma técnica de juridicização de fatos que possuem conteúdo econômico e são relevantes para o direito tributário.

Por trás de todo fato gerador existe um bem, um rendimento, uma operação, uma situação de fato, um fato com conteúdo econômico. No entanto, isso não implica dizer que o fato gerador é um fato puramente econômico – são fatos econômicos que passam a ser relevantes juridicamente para o direito tributário.

Na alusão, pois, a atos, fatos ou circunstâncias para definir fato gerador, a lei tributária tem em vista surpreender os indícios de capacidade contributiva que, assim, sob a forma jurídica considerada, se denuncia.

O fato gerador tributário da obrigação principal é, portanto, um fato. São esses fatos que permitem ao direito identificar características econômicas aptas a sugerir a capacidade contributiva daquele que está naquela situação estabelecida pela lei como necessária e suficiente para sua ocorrência.

Outra advertência relevante é a afirmação de que embora o negócio, fato ou ato jurídico, através do qual se apresente o fato gerador, seja nulo de pleno direito, ou anulável, essa circunstância é irrelevante para o direito tributário, e não impede a cobrança dos tributos devidos, salvo disposição legal em contrário.¹⁴⁴

Jean Yaigre assim aborda o tema:

Que o defeito do ato submetido à formalidade é aparente ou dissimulado, seja uma doação recíproca entre os cônjuges, feita por um único ato, ou, pelo contrário, uma violação de uma exigência legal que não se manifesta, o ato nulo é provável que seja executado, produz efeitos até o seu cancelamento. Seria ilógico e contrário aos princípios do direito comum isentá-lo da coleta.¹⁴⁵

¹⁴² FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio, 1976, p.86.

¹⁴³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4.ed. São Paulo: RT, 1977, p.68.

¹⁴⁴ Artigo 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

¹⁴⁵ YAIGRE, Jean. **Nullité et imperfection em droit fiscal**. Bordéus: Imprimerie de l'Université, 1932, p.210. No original: "Que le vice de l'acte soumis a la formalité soit apparent ou caché, qu'il s'agisse d'une donation réciproque entre époux, faite par un seul acte, ou au contraire d'une violation d'une prescription légale non

Conforme visto, o fato gerador tributário não é um negócio jurídico em si mesmo considerado, é apenas um fato jurídico. A vontade das partes, no que tange ao seu conteúdo ou ao seu caráter valorativo, é um indiferente tributário. Não se pode opor ao direito tributário preceito típico a atos jurídicos privados, conforme assegura Amílcar de Araújo Falcão:

Nem pode ser de outro modo, se se tomar em consideração a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como um fato jurídico, de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva. A validade da ação, da atividade ou do ato em direito privado, a sua jurisdição ou antijurisdição em Direito Penal, disciplinar ou em geral punitivo, enfim, a sua compatibilidade ou não com os princípios da ética ou com os bons costumes não importam para o problema da incidência tributária, por isso que ela é indiferente à validade ou nulidade do ato privado através do qual se manifesta o fato gerador: desde que a capacidade econômica legalmente prevista esteja configurada, a incidência há de inevitavelmente ocorrer¹⁴⁶.

7.2 Hipótese de incidência

Na fase da criação do tributo, a lei, como comando hipotético e abstrato, define o fato gerador, ou seja, descreve um fato com significação econômica, atribuindo-lhe a virtude de gerar a obrigação tributária. No momento da previsão legal, o fato gerador é só uma definição contida em lei. E parte da doutrina prefere ainda utilizar a expressão hipótese de incidência.

7.3 Fato imponible

No momento seguinte, o fato gerador criado abstratamente deixa de ser mera disposição normativa e passa a se manifestar concretamente, como acontecimentos da vida econômica.

Para discernir os dois momentos lógicos do mesmo fenômeno jurídico tributário (fase de previsão legal e fase de realização concreta), Geraldo Ataliba designa o fato gerador concreto como fato imponible:

Àquela descrição legal do fato capaz de dar nascimento à obrigação tributária costuma-se dar o nome de fato gerador; o mesmo nome designa a concreta ocorrência de tal fato, o que é uma falha terminológica. Isto porque duas realidades distintas – quais sejam, a descrição hipotética e a concreta verificação – ficam designadas pelo mesmo termo. Para efeitos didáticos, entretanto, e, para bem discernir as duas hipóteses, tão distintas, julgamos

manifeste, l'acte nul est susceptible d'être exécuté, il produit des effets jusqu'à son annulation. IL serait illogique et contraire aux principes du droit commun de le soustraire à la perception".

¹⁴⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4.ed. São Paulo: RT, 1977, p.89.

conveniente designar a descrição legal, portanto, hipotética, dos fatos idôneos para gerar a obrigação tributária, por hipótese de incidência. A concreta e efetiva verificação destes fatos será designada fato imponível¹⁴⁷.

Embora a doutrina trate, para efeitos didáticos, de separar as terminologias, o fato gerador é utilizado pelo Código Tributário de modo a significar as duas situações: abstrata e concreta.¹⁴⁸

Importante esclarecer que o fato gerador é uma disposição legal que tem por objetivo descrever um acontecimento de conteúdo econômico, mas ao mesmo tempo é um acontecimento concreto que preenche as condições fixadas pela lei como suficiente para o surgimento do crédito tributário através do lançamento.

Esse é também o entendimento jurisprudencial:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. ITBI. REGULAR COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. SUPERVENIÊNCIA DE ANULAÇÃO JUDICIAL. CANCELAMENTO DO REGISTRO. VENDEDOR QUE, ANTERIORMENTE, ADQUIRIU O IMÓVEL POR MEIO DE NEGÓCIO SIMULADO. FATO GERADOR REGULARMENTE OCORRIDO. ART. 118 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ABSTRAÇÃO DA VALIDADE JURÍDICA DOS ATOS EFETIVAMENTE PRATICADOS.

1. Trata-se de recurso especial no qual se discute se a anulação judicial da compra e venda de imóvel dá origem ao direito de restituição do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI.

2. "A anulabilidade não tem efeito antes de julgada por sentença" (art. 177, Código Civil), de tal sorte que, à época do recolhimento do ITBI, a transmissão da propriedade imóvel se deu de forma regular. Assim, o fato de uma decisão judicial, superveniente ao regular recolhimento do ITBI, ter anulado a compra e venda não induz o raciocínio de que o tributo foi recolhido indevidamente.

3. Isso, porque "a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos", nos termos do art. 118 do Código Tributário Nacional.

4. A pretensão de recuperação dos valores pagos a título de ITBI deve-se dar em ação indenizatória movida contra aquele que deu causa à anulação do negócio, e não contra a Fazenda do Município.

5. Recurso especial provido. (Resp. 1.175.640/MG. Rel. Min. Benedito Gonçalves. 2010.

¹⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciências das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: RT, 1969, p.158.

¹⁴⁸ O artigo 114 do Código Tributário Nacional trata o fato gerador como algo abstrato: "Artigo 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Já o artigo 144 trata o fato gerador como algo concreto: "Artigo 144. 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".

Para arrematar, a Súmula 111 do Supremo Tribunal Federal: “É legítima a incidência do impôsto de transmissão inter vivos sôbre a restituição, ao antigo proprietário, de imóvel que deixou de servir à finalidade da sua desapropriação.”

8 NORMAS DE INTERPRETAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

As normas de direito civil influenciam decisivamente a interpretação quando da aplicação das normas de direito tributário. Muitos dos conceitos trazidos pelo direito tributário não lhes são próprios, pois seus significados são construções formuladas pelo direito civil.

Conceitos de propriedade, empresa, lucro, mercadoria, serviço, produtos industrializados, importação, bem imóvel e transmissão são trabalhados pela legislação e pela doutrina civilista.

8.1 As normas de direito civil e sua relação com o direito tributário

É difícil imaginar uma norma de incidência tributária que trate da imposição de um tributo sobre o faturamento sem buscar na doutrina e na legislação civil o conceito de faturamento.

A Lei de Introdução ao Código Civil (1942), veiculada através do Decreto-Lei n. 4.657, previa em seu artigo 5º dispositivo mantido pela Lei de Introdução às Normas do Direito brasileiro (2010) sob o número 12.376. A redação é singela: “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que se dirige e às exigências do bem comum”.

Embora vazado de palavras com abstração semântica, como “fins sociais” e “exigências do bem comum”, é assentado que tal dispositivo aplica-se não só aos juízes, mas a todos os aplicadores da lei, devendo também estender-se ao ramo do direito tributário.¹⁴⁹

O enunciado sinaliza uma vocação dos princípios na construção do sentido da norma tributária. Liberdade, igualdade, boa-fé, legalidade, Estado Social, propriedade privada são alguns exemplos de princípios que exercem considerável influência na interpretação das normas de direito tributário.¹⁵⁰

Ricardo Lobo Torres afirma:

Os princípios de interpretação se aproximam dos princípios gerais do Direito porque estes em parte exercem função interpretativa, mas deles se afastam porque têm um âmbito menor e específico de atuação, que se não extrapola para a fase formação do direito. Os princípios da interpretação não se convertem em normas nem têm caráter obrigatório: são diretivas ou topoi.¹⁵¹

¹⁴⁹ SILVEIRA, Alípio. **Heremênutica do direito brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p.58.

¹⁵⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Estudos tributários**. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1974, p.142.

¹⁵¹ LOBO, Ricardo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p.36.

Vários países dispõem de normas sobre interpretação e integração do direito tributário.

Na Alemanha, o artigo 42 do Código Tributário rege: “A lei tributária não pode ser fraudada através de abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”.

Na Itália, o artigo 8º da lei do imposto de registro de 1923 estabelece: “as taxas são aplicadas segundo a intrínseca natureza e os efeitos dos atos ou das transmissões, ainda que lhes não corresponda o título ou a forma aparente.”

Na Argentina, o artigo 11, §1º da Lei n.11.683/1968 estabelece que os dispositivos devem ser interpretados atendendo-se ao fim e à significação econômica.

O artigo 12 da Lei Geral Tributária na Espanha:

Artigo 12. Interpretação da regulamentação tributária.

1. A regulamentação fiscal deve ser interpretada de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 3.º do Código Civil.

2. Desde que não estejam definidos pelos regulamentos tributários, os termos utilizados em seus padrões serão entendidos de acordo com seu sentido legal, técnico ou usual, conforme apropriado.

3. No âmbito das competências do Estado, o poder de emitir disposições interpretativas ou clarificadoras das leis e outros regulamentos em matéria fiscal corresponde ao Ministro das Finanças e das Administrações Públicas e aos órgãos da Administração Tributária referidos no artigo 88.5 desta Lei.¹⁵²

No Brasil a questão foi tratada nos artigos 107 a 112, 116 e 118 do Código Tributário Nacional, embora Rubens Gomes de Souza tenha sugerido a supressão do artigo 107: “Ele não diz realmente nada. Diz simplesmente, que tudo que se segue é para ser cumprido. Isso é totalmente desnecessário. Tudo o que está na lei é para ser cumprido.”¹⁵³ O fato é que o artigo 107 inaugura disposições e orientações para a interpretação e a integração da lei tributária.

A autonomia do direito tributário é o ponto nuclear dos debates. Os que sustentam a plena autonomia afirmam que os conceitos de direito privado não se

¹⁵² O artigo 12 da Ley General Tributária espanhola assim dispõe: Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias. 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. 2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. 3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración Tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta Ley. (Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>. Acesso em: 17 jun. 2018).

¹⁵³ SOUZA, Rubens Gomes de. **Normas de interpretação no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Resenha tributária, 1980, p.376.

prestam para o direito tributário, em cujo âmbito adquirem significação própria, inteiramente desvinculada de suas origens. Já os que defendem a unicidade do direito sustentam que os conceitos de direito privado têm plena valia no campo do direito tributário, como no de qualquer ramo da ciência jurídica.

Na verdade, o direito é uno. Nenhum ramo do direito é inteiramente autônomo, desvinculado dos demais. Todavia, em virtude das peculiaridades das relações jurídicas de cada área de atuação, as regras jurídicas assumem características especiais. O intérprete deve atentar para o verdadeiro sentido da norma, sem o que não será alcançado o objetivo almejado. Dentro do próprio direito civil existem regras com características absolutamente especiais, como, por exemplo, aquelas pertinentes ao casamento e ao direito a alimentos. Não é que exista autonomia de um ramo jurídico dentro do direito civil, mas a natureza das relações disciplinadas exige tratamento especial.

Observa-se o disposto no artigo 109 do Código Tributário Nacional:

Artigo 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.** (grifos nossos)

Essa disposição é de alcance notável e deve ser cuidadosamente analisada, sobretudo em face das divergências doutrinárias a respeito da utilização, pelo direito tributário, dos institutos, conceitos e formas de direito privado.

Relevante é notar que o artigo 109 do Código Tributário Nacional refere-se aos princípios gerais do direito privado e não às leis de direito privado. Assim, os conceitos, os institutos, as formas, prevalecentes no direito civil, em virtude de elaboração legislativa, prevalecem igualmente no direito tributário. Só os princípios do direito privado é que não se aplicam para determinar os efeitos tributários dos institutos, conceitos e formas do direito civil.

Se determinado conceito legal de direito privado não for adequado aos fins do direito tributário, o legislador pode adaptá-lo. Dirá que, para os efeitos tributários, ou para os efeitos deste ou daquele tributo, tal conceito deve ser entendido desta ou daquela forma, com esta ou aquela modificação. Essa adaptação é obra do

legislador. No entanto, se o conceito não é legal, mas apenas doutrinário, pode o intérprete adaptá-lo aos fins do direito tributário.¹⁵⁴

O legislador tributário, portanto, está autorizado a atribuir efeitos tributários a determinadas situações de fato que podem ser eventualmente diferentes dos efeitos que lhe são próprios no caso do direito civil.

Interessante possibilidade é a utilizada pelo legislador tributário, que atribui o sentido distinto para a transferência da propriedade móvel de mercadorias. Enquanto a lei civil estabelece que a propriedade dos bens imóveis se adquire com a tradição (entrega do bem), o legislador tributário faz incidir a norma do ICMS da simples saída da mercadoria do estabelecimento comercial.¹⁵⁵

Mesmo antes da entrega da mercadoria, portanto, ainda sem a tradição efetiva da coisa ao comprador, já incide o ICMS no caso.

Não se está a defender uma interpretação econômica do fato gerador. Sustenta-se que o artigo 109 permite ao legislador, e não ao intérprete, atribuir efeitos jurídicos tributários distintos àqueles que ordinariamente ocorrem no âmbito do direito civil. Os conceitos e as formas permanecem, mas os efeitos advindos dos fatos podem produzir efeitos diferentes para o direito civil e para o direito tributário, desde que a lei tributária assim o preveja.

Essa tese é reafirmada pelo enunciado do artigo 110 do Código Tributário Nacional:

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.

Em outras palavras, a lei tributária não pode modificar conceitos e formas de direito privado, notadamente para limitar a competência. Se a Constituição referiu-se

¹⁵⁴ Rubens Gomes de Souza trata o artigo com o seguinte sentido: "A utilidade do artigo 109 está na distinção entre evasão e elisão mediante a interpretação solerte, como diz um autor francês, Camille Rosier, violentamente contrário à possibilidade da elisão, a ponto de usar o termo desajeitado de 'fraude legal'. O conteúdo real deste dispositivo é, portanto, um mecanismo para permitir ao aplicador da lei contrariar as manobras de evasão, aplicando, aliás, a norma geral de direito processual, de que o juiz, quando se convença de que as partes instauraram o processo para obter o resultado diverso daquele que aparece, dará sentença por fora que obste a esse resultado, ou seja, ao abuso da lei. Não se confunda a hipótese com o abuso de formas, por que se entende a distorção da força prevista ou prescrita pelo direito privado para determinado ato ou negócio, a fim de que produza entre as partes um resultado diverso daquele que lhe é próprio e que produzirá contra terceiros. Isto pode ser reduzido no direito privado à figura da simulação

¹⁵⁵ Lei complementar n. 87/1996, Artigo 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; III – da transmissão à terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

a um instituto, conceito ou forma de direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei.

Se a Constituição Federal de 1988 menciona bens imóveis por natureza ou acessão física ao definir a competência dos municípios para instituir o ITBI, o conceito de bens imóveis por natureza ou acessão física há de ser o existente no direito civil. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo para incluir, por exemplo, aeronaves, seria permitir ao legislador alterar a Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas.

De igual modo, pretender o legislador municipal, tributar a transmissão onerosa entre vivos, dos direitos à sucessão, sob o fundamento de ser tal instituto por disposição legal considerado bem imóvel,¹⁵⁶ viola o conceito de bem imóvel previsto constitucionalmente, pois a Carta estabelece competência para os municípios criarem imposto sobre transmissão onerosa inter vivos de bens imóveis por natureza ou acessão física e não bens imóveis por disposição legal, ainda que a disposição seja elaborada pelo direito civil.

Luciano Amaro, interpretando o artigo em questão, afirma:

[...] não se nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado (p. ex., pode a lei dar, para fins tributários, à doação, ao aporte na integralização de capital etc. os mesmos efeitos da compra e venda). Mas é a lei tributária que deve dá-los, e não o intérprete. Não há razão para supor que o legislador tributário, quando mencione, por exemplo, o negócio de compra e venda de imóvel, ignore a existência da promessa de compra e venda, da cessão de direitos de promitente comprador, do aporte de capital etc. Se ele quiser atingir também alguns desses outros negócios jurídicos, basta que o faça expressamente, seguindo, aliás, o exemplo da própria Constituição, que, ao estatuir a competência tributária sobre a transmissão de imóveis, refere expressamente a cessão de direitos à sua aquisição (artigo 156, III). Aliás, essa é a prática de nosso legislador ordinário do imposto de renda, quando prevê a tributação do ganho de capital na venda de bens e na realização de outros contratos que têm o mesmo conteúdo econômico. Mas esses contratos são atingidos não por terem igual conteúdo econômico, e sim porque a lei lhes conferiu igual tratamento jurídico.¹⁵⁷

Os artigos 114 e 116¹⁵⁸ do Código Tributário Nacional vão trazer mais dados ao tema.

¹⁵⁶ Código Civil, artigo 80. Consideram-se imóveis para os efeitos legais: I – os direitos reais sobre imóveis e as ações que os asseguram; II – o direito à sucessão aberta.

¹⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p.111.

¹⁵⁸ Código Tributário Nacional, artigo 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Artigo 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de

Observa-se que quando o fato gerador é uma situação de fato (como a morte, por exemplo), a norma tributária de incidência deve ser interpretada considerando as circunstâncias materiais do fato e verificados os efeitos que naturalmente lhe são próprios.

Já quando o fato gerador é manifestado através de uma situação jurídica, a norma de incidência já pode incidir desde o momento em que a situação jurídica estiver definitivamente constituída.

Ocorre que as situações jurídicas podem estar sujeitas a condições suspensivas ou resolutivas. O artigo 117 do Código Tributário Nacional dispõe como essas condições devem ser interpretadas:

Artigo 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:
I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;
II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Este artigo tem por escopo regular as situações previstas pelo artigo 116, II, ou seja, as situações jurídicas. Mas não qualquer espécie delas, apenas aquelas sujeitas à condição, ou seja, que, de acordo com Roque Antonio Carrazza, “[...] dependem, para se perfazerem, do elemento volitivo das partes.”¹⁵⁹

Para tratar da condição deve-se mergulhar na seara do direito civil, quando este trata dos elementos acidentais dos negócios jurídicos.

Assim prescreve o artigo 121 do Código Civil: “Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio a evento futuro e incerto”. Diante disso, Francisco Amaral conceitua condição como “[...] acontecimento futuro e incerto [de que depende a eficácia do negócio jurídico]”¹⁶⁰. Carlos Alberto da Mota Pinto, por sua vez, afirma que a condição trata-se “[...] duma vontade hipotética, embora actual e efectiva, exteriorizada numa declaração única e incindível”.¹⁶¹

Interessa, aqui, a condição suspensiva e a condição resolutiva. A primeira é prescrita pelo artigo 125 do Código Civil: “Subordinando-se a eficácia do negócio

direito aplicável. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

¹⁵⁹ CARAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p.257.

¹⁶⁰ AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 5.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p.466.

¹⁶¹ PINTO, Carlos Alberto da Mota. **Teoria geral do direito civil**. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 1999, p.555.

jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa”. Quando ocorre a estipulação da condição suspensiva, o ato ou o negócio jurídico ficaria, nos dizeres de Aliomar Baleeiro, “[...] em ponto morto até que se realize o evento incerto [...]”.¹⁶²

A condição resolutiva, por sua vez, é prescrita pelo artigo 127 do Código Civil: “Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido”. O critério de distinção entre as duas, de acordo com Carlos Alberto da Mota Pinto, é o “[...] da influência que a verificação do evento condicionante tem sobre a eficácia do negócio”.¹⁶³

Em outras palavras, no negócio jurídico com condição suspensiva, o negócio não produz eficácia jurídica civil e tributária até o implemento da condição. No negócio com condição resolutiva, produz eficácia jurídica, tanto civil quanto tributária, desde o momento da sua celebração. No entanto, o implemento da condição resolutiva ataca a eficácia jurídica civil retroativamente, mas para fins tributários, o fato gerador já ocorreu, e não há retroação para desconstituí-lo. É o que dispõe o artigo 117, II, do Código Tributário Nacional.

Convém por fim, enfatizar que o artigo 118 do Código Tributário Nacional é peremptório ao abstrair da interpretação do fato gerador tributário a validade jurídica dos atos efetivamente praticados e os efeitos jurídicos deles (atos) decorrentes. E mais: afirma que os efeitos dos fatos ocorridos devem ser desconsiderados para fins de definição legal do fato gerador.

¹⁶² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.713.

¹⁶³ PINTO, Carlos Alberto da Mota. **Teoria geral do direito civil**. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 1999, p.559.

9 COMPETÊNCIA

Embora uma primeira vista sugira distinção entre a significação na linguagem coloquial e a significação técnico-jurídica do vocábulo ‘competência’, ambas guardam suave relação.

Competência no vocabulário coloquial é autorização e proficiência¹⁶⁴. Proficiência designa a habilidade para realizar uma ação, aptidão para fazer bem alguma coisa¹⁶⁵. Já em ambos os casos a palavra significa qualidade ou possibilidade fática. Quando se afirma que um bom profissional é pessoa competente em seu ofício, quer significar que o realiza com qualidade, conforme as expectativas. Em outras áreas, a palavra pode assumir sentido específico, designando algo relacionado à habilidade ou à proficiência para desempenhar uma função. Vale dizer, algo é apto ou profícuo dentro de um âmbito determinado – a realização de uma tarefa ou o combate a uma doença, por exemplo.

De outro modo, no vocabulário jurídico, a palavra representa a atribuição ou o reconhecimento de um poder, cujos contornos são delimitados, para realizar uma dada atividade administrativa, elaborar uma norma ou exercer a atividade jurisdicional. Atribuindo sentido amplo à palavra “norma”, permitindo inclusive abranger as proposições prescritivas de cunho concreto, que não dependem da ocorrência de uma hipótese para incidir, é possível dizer que em todos os casos mencionados a competência diz respeito à faculdade de produzir normas jurídicas (hipotéticas ou concretas). Decorre daí a classificação entre normas de conduta e normas de competência.¹⁶⁶

Neste contexto, relevante observar que a palavra competência é utilizada para designar a regra jurídica que delimita, ora as faculdades por ela abrangidas, ora a própria delimitação. Isso ocorre com a palavra “pensamento”, podendo designar o produto ou a atividade desenvolvida para obtê-lo, e também, os processos nela empregados.

É possível afirmar, portanto, que sem competência, não é possível praticar o ato corretamente. E mais: a proficiência ou a autorização para a prática correta do ato refere-se a atividades ou ações específicas e determinadas. Varia apenas o

¹⁶⁴ SPAAK, Torben. **The concept of legal competence**: an essay in conceptual analysis. Translated by Robert Carroll. Massachusetts: Dartmouth, 1994, p.2.

¹⁶⁵ ACADEMIA das Ciências de Lisboa. **Dicionário da língua portuguesa contemporânea**. v.1. Lisboa: Verbo, 2001, p.887.

¹⁶⁶ ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000, p.57.

critério de correção, definido por uma habilidade factual no primeiro caso, ou por uma norma jurídica no segundo.

Esse cenário nos permite concluir desde logo que, juridicamente, a competência é a autorização normativa mínima, sem a qual não se pode praticar o ato validamente. Diz-se mínima porque, evidentemente, outros requisitos, de forma e de conteúdo, devem ser observados para que os mais variados atos sejam válidos.

Possível afirmar, portanto, que a competência há de ser designada por norma com estrutura de regra jurídica,¹⁶⁷ funcionando à base do tudo ou nada: não há como estar mais ou menos autorizado à prática de um ato, que não será mais ou menos válido por ter sido praticado por autoridade mais ou menos competente. Se o ato é praticado por autoridade incompetente, a consequência é a nulidade, o que não comporta gradação.¹⁶⁸

9.1 Poder de tributar, competência e capacidade tributária ativa

Ordinariamente o vocábulo competência é relacionado à palavra poder, funcionando ambos como sinônimos. Todavia, é importante distinguir, no âmbito do direito tributário, o sentido.

Fazer valer uma decisão ou decidir é poder, e poder nesse sentido é aptidão.¹⁶⁹ A aptidão se decorrente do poder factual pode ser, por exemplo, física, econômica ou argumentativa. De outro modo, se a aptidão decorre de uma norma jurídica, disciplinando, reconhecendo ou conferindo poder, ou ainda limitando esse poder, o mais apropriado é, em vez de “poder jurídico”, empregar-se o termo competência.

A teoria do direito tributário cunhou a expressão competência tributária para designar o poder dos entes da federação de elaborar normas para instituir, majorar, arrecadar e fiscalizar tributos, devidamente reconhecido, limitado e, no caso brasileiro, organizado em federação, dividido em seu exercício por normas de uma

¹⁶⁷ ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000, p.57.

¹⁶⁸ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p.233.

¹⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011, p.176. Em termos semelhantes: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. v.1. 11.ed. Tradução de Carmen C. Varriale, Gaetanolo Mônaco, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Cacaís e RenzoDini. Brasília: UnB, 1998, p.933.

Constituição Federal¹⁷⁰. Roque Antonio Carrazza afirma: “competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos.”¹⁷¹

No direito tributário, essa atribuição é outorgada pela Constituição Federal aos entes da federação para instituir normas criadoras de tributos. Não por outro motivo o artigo 6º do Código Tributário Nacional esclarece estar por ela abrangida “a competência legislativa plena”. A competência nesse sentido é indelegável, inaducável, ainda que não exercitada: contrariamente, o ente federativo, por meio de normas infraconstitucionais (ou pela falta delas), estaria alterando o texto constitucional, subvertendo a hierarquia jurídica nacional.

Trilhando essa ordem de considerações, é possível notar que a competência tem como premissa a existência de um poder que ao mesmo tempo em que atribui aptidão, delimita seu exercício.

Competência é o uso regular e limitado de uma aptidão, mas existe para que o poder conferido seja exercitado. Assim, a hermenêutica da competência tributária há de vincular seu vetor para a função (criar tributos) ao mesmo tempo em que a competência limitará a criação.

O poder de tributar é, deste modo, uma faceta¹⁷², ou manifestações do poder (ou da soberania) que, conjuntamente com os elementos povo e território, caracteriza o Estado. É dizer, com ou sem normas jurídicas que o disciplinem, o Estado exerceria seu poder¹⁷³; sendo esse Estado adjetivado como de Direito, a norma de competência atribui poder jurídico ao mesmo tempo em que delimita o poder, determinando as condições e as circunstâncias nas quais há de ser validamente exercido e, no caso brasileiro, dividindo ainda esse exercício entre os entes federados que o compõem.

O exercício da capacidade tributária ativa, por seu turno, é conferido ao poder legislativo de cada ente da federação a quem compete instituir as leis que criam os tributos.

¹⁷⁰ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009, p. 343.

¹⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.491.

¹⁷² HENSEL, Albert. **Derecho tributario**. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005, p.107.

¹⁷³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p.1; HENSEL, Albert. **Derecho tributario**. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005, p.111-112.

9.2 Federalismo

É lugar comum, no estudo das federações, a afirmação de que elas estão diretamente relacionadas à divisão de rendas tributárias.¹⁷⁴

Considera-se federal, em regra, o Estado que se divide internamente em parcelas dotadas de autonomia. São divisões internas, determinadas pelo seu ordenamento jurídico, a partir da Constituição Federal de 1988. Nas relações internacionais, revela-se o Estado Federal.

No âmbito interno, o Estado Federal sofre, contudo, divisões dotadas de personalidade jurídica. Isso diferencia as federações das confederações, nas quais se tem uma união de estados soberanos, cada um deles visível à comunidade internacional.

Para que as divisões internas que caracterizam o Estado Federal tenham autonomia, é preciso disporem de recursos para desempenharem suas atribuições, ou efetivarem suas decisões, os quais lhes devem estar disponíveis independentemente da vontade dos demais entes.

Da maneira como está organizado o sistema brasileiro, é possível afirmar que a divisão de competência tributária é uma condição necessária à perenidade da federação brasileira.

Em outros termos, por meio da divisão de competências assegura-se, de forma mais completa, a autonomia financeira dos entes federados, contribuindo para que cooperem e evitando que, numa eventual disputa por espaços, terminem por sacrificar os entes mais fracos ou o cidadão contribuinte.

Nesse sentido são as lições de Raquel Machado:

Aliás, ainda que, do ponto de vista histórico, as regras de competência tributárias tenham sua razão de ser na busca de partilha de receita entre os entes, sua instituição representa, de uma forma ou de outra, garantia aos direitos do contribuinte, pois impede que haja múltiplas incidências sobre um mesmo fato, exaurindo e até extravasando a capacidade econômica para contribuir nele revelada, além de trazer maior segurança jurídica, conferindo previsibilidade sobre quais realidades poderão ser oneradas através de impostos.¹⁷⁵

¹⁷⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura *sui generis*). São Paulo: Dialética, 2000, p.149.

¹⁷⁵ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**. Entre rigidez do sistema e atualização interpretativa. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP), 2003, p.55.

É justamente essa repartição de competências que permite a completa autonomia financeira dos entes da federação proporcionando cooperação e evitando que o ente mais fraco sucumba ao poder do mais forte.

Essas características do sistema de repartição de competência, que garantem a privatividade do seu exercício, são importantes na influência e na forma como se interpretam as disposições que tratam da atribuição dessas competências.

Fica evidente que a determinação do significado do texto constitucional relacionado à competência específica não pode conflitar ou competir com outra competência constitucional. Não é possível, por exemplo, dar às palavras bem imóvel, transmissão inter vivos ou ato oneroso, um significado que importe invasão ou transferência de competência de outros entes da federação ou, ainda, que impeça o livre exercício da competência constitucional.

Se existe uma competência privativa outorgada pela Constituição Federal e, de outro modo, ela é limitada por outras competências outorgadas a outros entes da federação, é permitido que o ente federado que dela dispõe possa manejá-la livremente, desde que respeitados os direitos dos contribuintes e as demais competências tributárias, evitando assim conflitos nocivos à segurança jurídica.

Conforme observa Luís Eduardo Schoueri, apesar de o constituinte ter feito a discriminação de competências tributárias, “fenômenos economicamente equivalentes desdobram-se em situações juridicamente independentes, permitindo daí, a múltipla incidência tributária.”¹⁷⁶

Convém diferenciar a bitributação jurídica e a bitributação econômica. A primeira é vedada pela Constituição Federal, com algumas poucas exceções que se prestam precisamente a confirmar a regra (IRPJ e CSLL)¹⁷⁷. A bitributação econômica, por sua vez, não apenas não é vedada, como se pode considerar pressuposta na própria divisão de competências tributárias, sendo, no mais, impossível de ser evitada¹⁷⁸. A forma de afastá-la seria a instituição de um imposto único, pois múltiplos impostos, ainda que incidindo sobre fatos jurídicos diversos, acabam onerando mais de uma vez a mesma riqueza.

Veja-se o caso do ISS. O sujeito que presta serviço auferе rendimentos oriundos desse serviço (tributados pelo IRPF) e com eles adquire um imóvel e um

¹⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.128.

¹⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.128.

¹⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968, p.25.

veículo (onerados, respectivamente, pelo IPTU e pelo IPVA). Poder-se-ia dizer que ele pagou três tributos em função da mesma manifestação de riqueza (múltipla tributação econômica), mas, juridicamente, o que se verifica é a incidência de impostos diferentes sobre fatos jurídicos diversos.

Por mais ampla e fluida que seja a determinação do sentido das palavras utilizadas na construção das regras de competência, deve haver limites nos sentidos possíveis das palavras usadas na elaboração das demais regras de competência a serem observados pelo intérprete na busca pelo núcleo da acepção de cada palavra.

Como exemplo, não se pode dar à palavra “serviço” um sentido amplo a ponto de abranger a industrialização como integrante do seu núcleo de sentido, não só porque historicamente isso seria incompatível com o arquétipo que originou o ISS, mas porque, nesse caso, IPI e ISS se tornariam impostos idênticos a recair sobre os mesmos fatos jurídicos.

A Constituição Federal proíbe o imposto que tenha como fato gerador e base de cálculo próprio de outros, ou seja, veda a instituição de impostos iguais. Em outras palavras, é o fato gerador e a base de cálculo que darão a natureza e identificarão o imposto.¹⁷⁹

Por isso, aliás, Aliomar Baleeiro afirma ser um “pleonasma jurídico” a remissão, constante do artigo 18, §5º da Constituição de 1969, de que a competência residual pode ser exercida para que a União crie impostos diversos dos já previstos, desde que com fatos geradores e bases de cálculo distintos¹⁸⁰.

Se são diversos, é lógico que não de ter fatos geradores e bases de cálculo diferentes. A explicitação, portanto, é redundante. A redundância foi corrigida no texto vigente, que afirma simplesmente ser possível instituir outros impostos, “desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.” (artigo 154, I).

Importante frisar que o estudo prévio da historicidade das Constituições brasileiras faz transparecer a particularidade de sua inflexibilidade, que exige

¹⁷⁹ Por binômio fato gerador-base de cálculo entende-se a necessidade de esta última corresponder ao primeiro economicamente dimensionado. Por outras palavras, a base de cálculo de um tributo deve ser a representação em moeda de seu fato gerador, sob pena de desnaturação deste. Posteriormente analisada e aprofundada por diversos autores. (CARVALHO, Paulo de Barros. A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte. In: ASOREY, Rubén O. (Dir.). **Protección constitucional de los contribuyentes**. Madrid; Barcelona: Marcial Pons, 2000. p.69). Essa ideia já havia sido defendida há bastante tempo por Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, Rubens Gomes de. **Parecer**. São Paulo: RT, n. 227, p.65).

¹⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p.825.

interpretação própria; de outro modo, mostra que nem sempre a distribuição de competência é feita de forma lógica, a sugerir uma inexistência de fronteira clara entre as competências no plano constitucional, apesar da forma analítica pela qual foi escrito o capítulo referente ao sistema constitucional tributário.

Características dos tributos verificadas historicamente e incorporadas à competência revelam que a certeza buscada na atual Constituição Federal não se revela tão evidente quanto à semântica das palavras empregadas nas regras de competência.

Essa digressão histórica possivelmente conduza à reflexão de que a interpretação das regras de competência deva ser feita considerando não somente a busca pela significação das palavras no momento exatamente anterior àquele em que a Constituição Federal entrou em vigor, mas também as marcas da realidade decorrentes de uma evolução histórica em que os tributos se atritam. Deve-se observar também as características muitas vezes comuns entre as realidades economicamente tributáveis, o que leva à possível consideração do tipo nas regras de competência, seja no que tange às expressões empregadas nos textos normativos (o típico “bem imóvel”), seja no que toca às realidades jurídicas por elas mencionadas (o típico imposto sobre a transmissão de bem imóvel ou transmissão de direitos reais sobre bem imóvel).

No estudo das competências tributárias, o tema adquire relevo na medida em que a competência é repartida com palavras que buscam focar a realidade com significação jurídica ou econômica. Contudo, por mais preciso que se busque ser nessa delimitação de âmbitos de incidência, as palavras usadas são sempre e inevitavelmente dotadas dos déficits próprios da linguagem e à comunicação humana.

A interpretação dos enunciados prescritivos constitucionais implica em conhecer como são usualmente utilizadas as palavras, observando a evolução histórica constitucional e a evolução da jurisprudência e da doutrina.

O direito é, de certo modo, compelido a trilhar o caminho teórico que leva a inserir no seu discurso prescritivo o uso de tipos (em vez de conceitos) na construção das normas. A realidade complexa e cambiante ao tempo torna esse

caminhar necessário. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri¹⁸¹ defende a possibilidade de normas constitucionais construídas com o recurso a tipos.

As características de flexibilidade e abertura do tipo permitem a permeabilidade da estrutura jurídica a formas novas e transitivas, emergentes do tráfego social.¹⁸²

Para Misabel de Abreu Machado Derzi, a conceituação legal é rígida e de difícil adaptação a novas conquistas sociais e à justiça material individual, além da classificação ser conservadora. O pensamento tipológico, por ser mais natural e flexível, estaria mais adaptável aos movimentos sociais.¹⁸³

Embora defenda que o direito tributário deve ser influenciado por conceitos fechados e não tipos, a autora reconhece que a norma constitucional admite à lei estruturar certos tributos de forma flexível.¹⁸⁴

¹⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.251.

¹⁸² DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário. **Revista Faculdade de Direito**. v.31. Belo Horizonte, 1988, p.250.

¹⁸³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário. **Revista Faculdade de Direito**. v.31. Belo Horizonte, 1988, p.251.

¹⁸⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no direito tributário. **Revista Faculdade de Direito**. v.31. Belo Horizonte, 1988, p.260.

10 O ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ITBI

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 a cessão de direitos a sua aquisição está previsto na Constituição Federal de 1988, artigo 156, II. Trata-se, portanto, de competência a ser exercida pelo município.

10.1 A Constituição Federal e o ITBI

Celso Ribeiro Bastos ensina:

[...] competência, em matéria tributária, é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos. A competência decorre da Constituição; é esta que, da mesma forma que atribui competências ao Estado para atuar em diversos outros campos, no tributário confere-lhe a faculdade de criar tributos. Como fruto do caráter federativo do Estado Brasileiro, temos a atribuição da competência tributária às três pessoas de direito público de capacidade política. A norma de competência inserida na Constituição não cria, por si mesma, o tributo. Pelo contrário, limita-se a dar algumas características que permitam individuá-lo e, dessa forma, repartir-se a competência entre a União, os Estados e os Municípios. Há em nosso sistema, ainda, a característica da rigidez. Assim, essa partilha rigorosa da competência tributária possui o caráter de rígida, prevalecendo enquanto vigor o Texto Constitucional que a estipula.¹⁸⁵

Paulo de Barros Carvalho diferencia competência tributária e capacidade tributária ativa:

o estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.¹⁸⁶

Portanto, a Constituição Federal não cria tributo, mas confere poder para que o ente federativo, no caso o município, possa fazê-lo. A norma constitucional é, por assim dizer, uma norma de estrutura, que orienta e limita o exercício da competência por parte dos municípios na criação de tributos.

José Alberto Oliveira Macedo acentua que a competência tributária conferida a cada ente político traduz-se numa amplitude cujo desenho é traçado pelas normas

¹⁸⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva. 2001, p.125.

¹⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p.213.

positivas e pelas normas de imunidades. Pelas normas positivas a Constituição Federal autoriza que determinado ente é competente para criar o tributo correspondente.¹⁸⁷ Nesse contexto, a Constituição autorizou os municípios a criarem o ITBI conforme o seguinte arquétipo¹⁸⁸:

- a) Transmissão, inter vivos, a qualquer título, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, diferenciado essa situação da próxima:
- b) Transmissão, inter vivos, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia.

O arquétipo indica que transmissão de bens imóveis e transmissão de direitos reais sobre imóveis são hipóteses distintas e não se confundem, mas se complementam. Em outras palavras, a competência engloba ambas as situações.

Sendo a propriedade um direito real, sua transmissão já estaria incluída na letra “b”; não é certo imaginar que a letra “a” se refere à transmissão da propriedade.

Aliás, parece equivocada a tese de que a leitura do dispositivo constitucional seria: transmissão de bens imóveis (propriedade), e de direitos reais sobre bens imóveis (outros direitos reais que não a propriedade). Presumir que o legislador constitucional tratou transmissão de bens imóveis como a se referir à propriedade sobre bens imóveis não tem coerência lógica. E, nesse ponto, convém uma provocação: seria mais fácil imaginar que a instituição sobre a transmissão da propriedade de bens imóveis já estaria contemplada na hipótese do artigo 156, I, que autoriza a instituição do tributo sobre a propriedade predial e territorial urbana.

Nesse inciso, o legislador foi expresso quando quis se referir à propriedade. Se o arquétipo do IPTU é propriedade predial (bem imóvel por acessão física) ou propriedade territorial (bem imóvel por natureza), não há óbice ao legislador infraconstitucional, ao instituir o IPTU, utilizar a compra e venda dessa propriedade como fato gerador. Existe algum embargo constitucional à instituição do IPTU também na transmissão da propriedade com fundamento no inciso I? Não se vê qualquer óbice.

Convém lembrar que redação similar é utilizada no IPVA, e ninguém duvida de que o fato gerador ocorre não só no estado de fato (ser proprietário de veículo

¹⁸⁷ MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI** – aspectos constitucionais e infraconstitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.84.

¹⁸⁸ A previsão para a cessão de direitos sobre aquisição de imóveis também é uma competência estabelecida na Constituição, mas para efeito deste estudo, não será abordada.

automotor), como também nas transmissões das propriedades dos veículos automotores.¹⁸⁹

Defende-se que a Constituição, ao permitir o legislador municipal instituir o tributo na transmissão inter vivos a qualquer título, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, diferenciou essa situação da transmissão inter vivos de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia. A transmissão da propriedade, portanto, está contida na segunda hipótese e não na primeira, visto que propriedade é um direito real.

10.2 Necessidade de lei infraconstitucional municipal para instituição do ITBI

Certo é que a Constituição Federal não cria tributo algum. Compete à lei ordinária criar o tributo. É o que se extrai do artigo 150, I, que estabelece ser vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

O artigo 114 do Código Tributário Nacional complementarará o ponto ao afirmar que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei, necessária e suficiente à sua ocorrência.

Nem mesmo é a lei complementar editada pelo Congresso Nacional que criará ou estabelecerá o fato gerador tributário. Essa não é sua missão.

Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, como também, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Quando a Constituição Federal em seu artigo 146, III, “a” estabelece tal comando, o que ela permite é que a lei complementar defina o que se entende por fato gerador (e não qual o fato gerador de determinado tributo).¹⁹⁰

¹⁸⁹ Nesse sentido confira a lei baiana n. 6.348 de 17 de dezembro de 1991. Artigo 1º O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie. §1º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto em 1º de janeiro de cada exercício. §2º **Em se tratando de veículo novo, considera-se ocorrido o fato gerador na data da sua alienação para consumidor final ou quando da incorporação ao ativo por empresa fabricante, revendedora ou importadora de veículo.** (grifos nossos).

¹⁹⁰ Em sentido contrário parece defender Alberto Xavier: “A missão da lei complementar, nos termos da alínea “a” do inciso III do artigo 146 consiste na definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. “Definir” significa determinar a extensão e os limites de um conceito, enunciando de modo preciso os seus atributos essenciais e específicos. A ‘definição’ da lei complementar é, pois uma função estritamente interpretativa do núcleo essencial do conceito constitucional, de modo a torná-lo determinado”. (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001, p.23).

Assim, cumpre à lei complementar fixar o que se entende por fato gerador, missão cumprida pelo artigo 114 do Código Tributário Nacional ao afirmar que fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei, necessária e suficiente à sua ocorrência.

Estabelecer qual o fato gerador, ou qual a hipótese de incidência do ITBI é tarefa reservada à lei municipal. E é nesse sentido a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Assim, uma vez recebida a competência tributária, a entidade tributante tem necessidade de editar lei ordinária para instituir o tributo desejado, **definindo o fato gerador da respectiva obrigação**. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, cabendo à unidade tributante definir o fato gerador da obrigação, instrumento legítimo para criar a respectiva obrigação tributária. A lei a que nos referimos é a lei tributária substantiva, formal, ato emanado do Poder Legislativo competente.¹⁹¹ (grifos nossos).

A tarefa de definir o fato gerador da obrigação tributária é atividade privativa do legislador ordinário, devendo respeitar o arquétipo constitucional do ITBI.

A lei ordinária é o veículo que oferece uma hipótese que liga circunstâncias de fato a determinados efeitos jurídicos: “no caso, o legislador tributário define o fato gerador, atribuindo a esse pressuposto de fato o efeito jurídico de dar nascimento à obrigação tributária.”¹⁹²

A figura do fato gerador prende-se, portanto, ao mundo dos fatos e não ao mundo jurídico, referindo-se a algo que pode ou não ocorrer.¹⁹³

Dito isto, parece evidente a inconstitucionalidade do artigo 35 do Código Tributário Nacional de 1965, que tratou de descrever os fatos geradores do antigo imposto de transmissão estadual:

Artigo 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;

Tal dicção não guarda nenhuma sintonia com o arquétipo constitucional do ITBI previsto em 1988.

¹⁹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v.2. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p.330.

¹⁹² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v.2. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p.330.

¹⁹³ Não se desconhece que embora os fatos eleitos pelo legislador municipal pertençam ao mundo dos fatos, esses fatos podem ser controlados juridicamente através de uma verificação de constitucionalidade.

Inicialmente porque atribui competência aos Estados, e a Constituição atribui competência aos municípios; depois, porque arvora-se a dizer qual o fato gerador do tributo, competência própria dos municípios e não do Congresso Nacional; por fim, porque restringe o arquétipo constitucional à transmissão da propriedade (direito real), enquanto a Constituição autoriza a instituição do tributo na transmissão de bens imóveis e na transmissão de direitos reais de imóveis.

Talvez tenha sido a forçada recepção do artigo 35 do Código Tributário Nacional, amplamente defendido pela doutrina e aplicável pela jurisprudência, que tenha dado causa a inúmeras controvérsias envolvendo o ITBI. Querer entender aplicável o dispositivo, que fora redigido em 1965, na época em que vigia a Constituição de 1947, é quase uma “ginástica jurídica”.

O dispositivo do Código Tributário Nacional trata de tributo diverso do ITBI, de competência municipal, lançado na Constituição Federal de 1988, que sofreu transformações significativas a partir da Constituição de 1967. A redação do artigo 35 do Código Tributário Nacional é anterior à Carta do mesmo ano.

11 POSSÍVEIS DIMENSÕES DO FATO GERADOR DECORRENTE DA TRANSMISSÃO INTER VIVOS, A QUALQUER TÍTULO, POR ATO ONEROSO, DE BENS IMÓVEIS, POR NATUREZA OU ACESSÃO FÍSICA

Considerando que a transmissão do bem imóvel não se confunde com a transmissão da propriedade sobre o bem (direito real), cumpre investigar as três hipóteses mais controvertidas sobre a transmissão em questão.

A arrematação judicial de bem imóvel, a compra e venda de bem imóvel, e a promessa de compra e venda será investigada, com o objetivo de demonstrar o critério que deve servir para a ocorrência do fato gerador nessas circunstâncias.

11.1 Arrematação de bens imóveis

Diversamente do que ocorre na usucapião, há transmissão de bem imóvel inter vivos na arrematação, caracterizada pela passagem da posse de um bem, de uma parte a outra, que se materializa por intermédio de um negócio jurídico unilateral. Entretanto, a questão é controvertida na doutrina.¹⁹⁴

Embora não exista vontade de uma das partes, a ausência não descaracteriza a onerosidade e a existência de uma transferência inter vivos. É, em outras palavras, uma modalidade forçada de transmissão onerosa inter vivos de bens imóveis.

Para Cândido Rangel Dinamarco, a transferência se daria da seguinte maneira:

O instituto da alienação forçada consiste em uma forma coativa de transferência do bem do devedor a um terceiro ou ao próprio credor, para a satisfação do crédito devido, é o Estado-Juiz alienando o bem do devedor independentemente de sua vontade.¹⁹⁵

A transferência do bem imóvel não é contrato, mas nem por isso deixa de ser uma transferência inter vivos do bem imóvel.

¹⁹⁴ Em sentido exatamente oposto, defende Kiyoshi Arada: “A exemplo do que ocorre na usucapião, não há transmissão de propriedade na arrematação. De fato, na arrematação, não há transmissão de propriedade inter vivos caracterizada pela livre manifestação de vontade das partes que se materializa por intermédio de um ato jurídico válido, gerando direitos e obrigações recíprocas. Entretanto, não está pacificada na doutrina e na jurisprudência a questão da não incidência do ITBI nos casos de arrematação, como pacificada já se encontra em relação à usucapião.” (ARADA, KIYOSHI. **ITBI e arrematação em hasta pública**. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doutrina_27315751_ITBI_E_ARREMATACAO_EM_HASTA_PUBLICA.aspx>. Acesso em: 23 jun. 2018).

¹⁹⁵ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.813.

Humberto Theodoro Júnior considera inadequado afirmar que na arrematação existiria uma compra e venda judicial, pois ausente o consentimento do dono do bem arrematado.¹⁹⁶

A conclusão, pois, a que se chega a doutrina moderna é que a natureza contratual é incompatível com a arrematação, que só pode ser entendida como 'ato de desapropriação', ou seja, como ato processual de soberania do Estado que, pelo órgão judicial, expropria bens do executado e transfere, a título oneroso, sua propriedade a terceiro.¹⁹⁷

Embora a arrematação não seja contrato, é negócio jurídico unilateral. Negócios jurídicos unilaterais são os que se aperfeiçoam com uma única manifestação de vontade. É o que ocorre nesse caso. Na arrematação judicial, ocorre a transferência do bem imóvel por ato inter vivos.

Feita a oferta, nos termos do edital de leilão, e pago o preço pelo arrematante, considera-se concluída a arrematação, seguida de expedição da carta de arrematação pelo juízo com o respectivo mandado de emissão na posse do bem imóvel.

É o que dispõe o Código de Processo Civil¹⁹⁸ em relevantes disposições, pois peremptoriamente, deixa claro que assinado o auto pelo juiz, arrematante e leiloeiro, a arrematação se considera perfeita, acabada e irrevogável. E mais: o artigo 901, §2º exige que a carta de arrematação contenha a prova do pagamento do imposto de transmissão.

Evidentemente que se não houver lei municipal instituindo o ITBI a prova se torna impossível; mas se houver lei municipal prevendo o ITBI nas arrematações judiciais, considerando o aspecto temporal do fato gerador ocorrido no momento do pagamento do preço pelo arrematante, a prova deve ser feita, antes mesmo do registro da carta de arrematação no cartório competente.

¹⁹⁶ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. v.2. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.223.

¹⁹⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. v.2. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.223.

¹⁹⁸ Artigo 901. §1º A ordem de entrega do bem móvel ou a carta de arrematação do bem imóvel, com o respectivo mandado de emissão na posse, será expedida depois de efetuado o depósito ou prestadas as garantias pelo arrematante, bem como realizado o pagamento da comissão do leiloeiro e das demais despesas da execução. §2º A carta de arrematação conterá a descrição do imóvel, com remissão à sua matrícula ou individualização e aos seus registros, a cópia do auto de arrematação e **a prova de pagamento do imposto de transmissão**, além da indicação da existência de eventual ônus real ou gravame. (grifos nossos) Artigo 903. **Qualquer que seja a modalidade de leilão, assinado o auto pelo juiz, pelo arrematante e pelo leiloeiro, a arrematação será considerada perfeita, acabada e irrevogável, ainda que venham a ser julgados procedentes os embargos do executado ou a ação autônoma de que trata o §4º deste artigo**, assegurada a possibilidade de reparação pelos prejuízos sofridos. (grifos nossos).

O ponto deixa claro que na arrematação existe a transmissão do bem imóvel, mesmo sem registro no cartório. E mais, nas situações da arrematação judicial, como ela é precedida de penhora registrada no cartório respectivo, o arrematante não verá necessidade de registrar a carta de arrematação, pois não corre risco algum de ver o imóvel arrematado, alienado à terceira pessoa de boa-fé, podendo permanecer anos sem efetuar o registro. O mesmo ocorre quando se dá a adjudicação compulsória pelo exequente. Isso significa dizer que caso o fato gerador do ITBI na situação sob análise fosse o registro, o fisco municipal ficaria impedido de cobrar o tributo.

Diante disso, defende-se que o município pode instituir lei que tenha como fato gerador a arrematação judicial do bem imóvel. O momento do fato gerador será o do pagamento do preço pelo arrematante, antes mesmo, portanto, de se registrar o negócio jurídico unilateral.

O Superior Tribunal de Justiça tem decidido pela incidência do ITBI nas arrematações muito embora resista ainda quanto ao momento da ocorrência do fato gerador.¹⁹⁹

11.2 Compra e venda de bem imóvel

Dentre as questões mais controvertidas do direito brasileiro está o momento de incidência do ITBI na compra e venda de bens imóveis. Não são raras as vezes que o comprador realiza negócio jurídico de compra e venda, paga o preço, o vendedor emite recibo, o comprador toma posse do bem e começa a usá-lo mas o negócio jurídico não é registrado, impedindo o fisco de lançar o respectivo tributo.

Grande parte da doutrina defende a incidência do ITBI somente no momento em que o negócio jurídico é registrado no cartório respectivo. Segundo a doutrina, é apenas nesse momento que o comprador adquire o direito real sobre o bem, tornando-o oponível *erga omnes*.

¹⁹⁹ Confira a decisão do STJ: “REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – ITBI – Município de São Paulo – Arrematação judicial em hasta pública – Base de Cálculo: Valor obtido com a arrematação – **Momento da exigência do imposto: transcrição no Cartório de Registro de imóveis** – Impossibilidade de vincular o valor venal do imóvel apurado para fins de ITBI com aquele adotado para lançamento de IFTU, dada a diversidade de apuração da base de cálculo e de modalidade de lançamento – Precedentes do STJ – REEXAME NECESSÁRIO NÃO CONHECIDO, RECURSO DO MUNICÍPIO IMPROVIDO E PARCIALMENTE PROVIDO O DO IMPETRANTE.” RECURSO ESPECIAL N. 1.670.521 - SP (2017/0094317-5). A jurisprudência embora diferente quando ao momento de incidência do imposto, reconhece que o ITBI é devido na arrematação judicial.

A doutrina sustenta a aplicação das disposições civis relativas à aquisição do direito real sobre bens imóveis. Os adeptos defendem, diversamente dos bens móveis – nos quais a propriedade (direito real) é adquirida com a tradição²⁰⁰ – que a propriedade sobre bens imóveis depende do registro.²⁰¹

Assim argumenta José Alberto Macedo:

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

[...]

Está aí, portanto, a materialidade da transmissão do ITBI, consubstanciada na situação jurídica que engloba a escritura pública, lavrada no tabelião de notas, e seu posterior registro, no registro de imóveis competente.²⁰²

A par das palavras do autor, que não merece retoques de ordem lógica, a posição parte de premissa diversa da sustentada neste trabalho.

Não se discute que somente com o registro se transfere o direito real sobre bens imóveis, nem que a propriedade é um direito real. Ao contrário, durante toda a exposição, esclareceu-se que a propriedade é um direito real. Todavia, a Constituição Federal permite a instituição do ITBI em pelo menos duas situações: 1) transmissão, inter vivos, a qualquer título, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, diferenciado essa situação da próxima; 2) transmissão, inter vivos, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia.

A propriedade pertence ao grupo dos direitos reais, portanto está contemplada pela segunda hipótese. E, nesse caso, a transmissão da propriedade só se verificaria com o registro. Mas, e quanto à primeira hipótese? Seria sem significação?

Considerando a lição de Geraldo Ataliba, no sentido de que o aspecto material da hipótese de incidência contém a indicação de todos os dados de ordem objetiva que a ela consiste e descrevendo os aspectos substanciais do fato que lhe

²⁰⁰ Código Civil, artigo 1.267. A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição.

²⁰¹ Artigo 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 (artigo 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos neste Código; Artigo 1.245. Transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

²⁰² MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI** – aspectos constitucionais e infraconstitucionais. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.176.

serve de suporte²⁰³, há de ser afastada a afirmação “o registro imobiliário é o fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis”, pois tal fato não se adequa à previsão constitucional da primeira hipótese.

A primeira hipótese contém a expressão ‘a qualquer título’ e o registro só pode se dar na forma prescrita na Lei n. 6.015/1973, artigos 167 e seguintes. Ou seja, a expressão ‘a qualquer título’ da norma constitucional só não pode condicionar a transmissão do bem imóvel ao registro do título.²⁰⁴

Por essa razão, Ricardo Lobo Torres afirma:

[...] o ITBI incide sobre o negócio jurídico de transferência da propriedade, e não sobre a transcrição, eis que esta é um ato do poder público insuscetível de tributação.²⁰⁵ [...] Incide, pois, sobre as transmissões inter vivos, que são os negócios jurídicos – e não a sua transcrição no registro – que envolvem a transferência da propriedade [...]²⁰⁶

Ponto que merece reflexão é o de permitir que a tributação incida somente no momento do registro, sendo este ato – o de registrar – faculdade do adquirente, estar-se-ia sujeitando à compulsoriedade do tributo a vontade do contribuinte.

Sendo o tributo uma prestação compulsória, e a obrigação tributária, um fato *ex lege*, a vontade do sujeito passivo não deve exercer qualquer influência sobre o vínculo jurídico tributário que nasce do fato legal.

Em outras palavras, não é pela vontade do contribuinte que surge a obrigação tributária, mas pela subsunção de um dado acontecimento a sua expressa previsão legal.

Sobre a questão, observa Antônio Sampaio Dória:

um ato voluntário não pode se constituir em fonte de obrigações tributárias. Pois não está na vontade das partes determinar se do ato praticado há de nascer uma consequência necessária (pagamento de um tributo), ou não. À primeira vista, pode-se confundir essa situação com a faculdade de o indivíduo decidir praticar certo ato de que resulte efeitos tributários que lhe parecem indesejáveis (a compra de mercadorias, por exemplo, sujeita a um imposto de vendas). Mas, veja-se bem, sua opção está na prática do ato (compra e venda) e não no surgimento de um efeito colateral (obrigação tributária), que deriva não do ato em si, em sua configuração jurídico formal, mas de um fato econômico que ele exterioriza (circulação de riqueza).²⁰⁷

²⁰³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1936, p.99.

²⁰⁴ Sobre o alcance da expressão “a qualquer título”, já se consignou neste trabalho, em momento anterior, que o significado poderia abranger inclusive as transmissões não definitivas de imóveis, mas como foi dito, por ora, não se pretende mergulhar nesta inédita possibilidade.

²⁰⁵ LOBO, Ricardo. **Tratado de direito tributário brasileiro**. v.II. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.254.

²⁰⁶ LOBO, Ricardo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p.259.

²⁰⁷ DÓRIA, Antônio Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968, p.267.

Em outras palavras, a vontade do contribuinte do ITBI está em realizar ou não a compra e venda e não na incidência do ITBI ao fato. Adotando a tese de que o ITBI só incidiria com o registro, estar-se-ia subordinando a incidência à vontade do contribuinte, o que não é correto.

A primeira hipótese do comando constitucional está, portanto, a autorizar que os negócios jurídicos onerosos translativos de bens imóveis por natureza, realizados inter vivos, sejam eleitos pelo legislador municipal como fatos geradores do ITBI, independentemente do seu posterior registro no cartório de imóveis. A causa do registro é o negócio jurídico. É essa causa, tratada como fato, que pode ser fato gerador do ITBI ainda que não ocorra a aquisição da propriedade pelo comprador mediante o registro.

A prevalecer entendimento diverso, no caso de o vendedor de um imóvel vir a falecer sem que o adquirente tenha promovido o registro da escritura de compra e venda, seria inusitado falar em transmissão inter vivos no momento em que o registro viesse a ser efetuado.

Se ao contrário, considera-se possível o fato gerador do ITBI se dar no momento em que se realiza o negócio jurídico de transmissão do bem imóvel, o paradoxo desaparece.

É no momento da celebração do negócio e não no momento do registro que os pressupostos do negócio jurídico são sindicáveis pelo direito civil, pressupostos de capacidade das partes, licitude do objeto.

Segundo Aliomar Baleeiro,

Juridicamente tem por fato imponible, ou fato gerador da obrigação fiscal, a transferência de domínio, isto é, o contrato de compra e venda, a doação, o ato de arrematação etc; e não a transcrição desse instrumento no registro público. (CC art. 530), a transmissão por óbito (CC. art. 1572).

[...]

É o negócio jurídico da transmissão que dá nascimento à obrigação fiscal e não o instrumento: '*no quod scriptum sed quod gestum inspicitur*'²⁰⁸, recordam UCKMAR e ROTONDI a propósito da taxa de registro, que, na Itália, equivale ao nosso imposto de transmissão inter vivos.

[...]

Pode ser fato gerador do imposto de transmissão, diversamente do direito anterior à emenda 18, de 1965, o compromisso ou promessa de compra e venda de imóvel, ou a cessão dos direitos dela decorrentes, porque nesses casos, há transmissão de direito à aquisição de imóveis, expressamente previsto no artigo 23, I *in fine* da Constituição de 1967.²⁰⁹

²⁰⁸ A tradução para *no quod scriptum sed quod gestum inspicitur* seria algo como: "não o que está escrito, mas o que é feito é olhado".

²⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p.152

Alcides Jorge da Costa não varia o posicionamento, quando tratando sobre o fato imponible, afirma:

o fato gerador pode ser um fato natural (ex. a morte é o fato gerador da sucessão hereditária e, portanto, do imposto sobre transmissão da propriedade causa mortis), como pode ser um negócio jurídico (ex. a compra de um imóvel é o fato gerador da obrigação de pagar o imposto de transmissão imobiliária inter vivos).²¹⁰

Antônio José da Costa sustenta: “quando se trata de transmissão inter vivos, o fato imponible ou fato gerador é o ato ou o negócio jurídico de que resulta a própria transmissão.”²¹¹ Para o autor, o critério temporal é representado pelo exato momento em que se realiza qualquer ato ou negócio jurídico, apto a transmissão do bem imóvel.

Hugo de Brito Machado ainda esclarece:

Não se pode confundir o negócio jurídico com a sua formalização, o ato com o seu instrumento.

[...]

É certo que, no direito civil, a transmissão da propriedade imóvel, no caso da compra e venda, por exemplo, somente se verifica pela inscrição, no competente registro de imóveis, do título respectivo. Entretanto, desde o momento em que comprador e vendedor convencionaram a compra e venda, já se admite que produza efeitos, mesmo antes de convenientemente formalizada.

[...]

É claro que a lei civil havia de definir o instante em que se deve considerar a transmissão consumada. Este momento é o da transcrição do título no registro de imóveis. Todavia, desde que as partes convencionaram a compra e venda, o tributo já pode ser recolhido, tendo em vista que os atos restantes constituem mera formalização para efeitos civis²¹².

Importa destacar que o ITBI, nessas hipóteses, incide sobre as transmissões inter vivos de bens imóveis, consubstanciadas nos negócios jurídicos, tratados como fatos pelo direito tributário, e não na sua transcrição no registro que envolve a aquisição da propriedade.

Joaquim Guedes Correia Gondim Filho, atento à questão, observa: “os atos de alienação de imóveis não produzem efeitos sem a transcrição, mas, cumprida

²¹⁰ COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: (Coord.) MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. v.1. 2.ed. São Paulo: Cejup, 1993, p.214.

²¹¹ COSTA, Antônio José da. **Revista de Direito Tributário** n.13, São Paulo: RT, 1977, p.326.


²¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p.300.

essa formalidade, os efeitos que decorrem são dos próprios atos e não da transcrição”.^{213 214}

Sendo identificáveis os critérios componentes do fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis (há comprador e vendedor, há o bem objeto da compra e venda e há o preço), não há que se cogitar de postergação do fato, posto que se trata de hipótese em que nitidamente se identifica a situação fática e a situação jurídica.

Legítima, portanto, a regra que sujeita os fatos econômicos, que a alienação de imóveis exprime, impondo ao contribuinte o tributo que incide nessa operação. Na transmissão da propriedade, o registro é o fato gerador, na transmissão do bem, a compra e venda é o fato gerador, é negócio jurídico que antecede a transmissão da propriedade.

Convém acentuar que não se está a defender uma interpretação econômica do fato gerador, mas uma interpretação econômica da Constituição Federal de 1988 que não só permite a instituição de lei municipal que tribute a transmissão da propriedade (direito real) como também a instituição de lei que tribute a transmissão do bem imóvel em si mesmo considerado (fato juridicamente relevante) revelado pelo negócio jurídico de compra e venda.

Sendo assim, o lançamento do tributo não pode se dar *per saltum* da lei; é preciso lei municipal que institua o ITBI nessas situações. A aplicação não é imediata: Constituição  lançamento tributário. A cobrança do tributo deve obedecer à seguinte sequência mediada pela lei municipal:

Constituição: Transmissão, inter vivos, a qualquer título, de bens imóveis, por natureza ou acessão física.



Lei municipal: cria o fato gerador estabelecendo a compra e venda de bens imóveis e fixando ser o imposto devido no momento da celebração do negócio jurídico, com o pagamento do preço pelo adquirente.

²¹³ GONDIM FILHO, Joaquim Guedes Correia. Transcrição e domínio no Código Civil. **Revista de Direito**. v.68, Rio de Janeiro: Marcelo & Cia, 1928, p.257.

²¹⁴ FANUCCHI, Fabio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v.II. 4.ed. São Paulo: Resenha tributária, 1980, p.76-77 : “Segundo Fabio Fanucchi, o ITBI incide sobre as transmissões das árvores retiradas do solo em operações comerciais: “se o proprietário do solo vende somente as árvores que nele se encontram, estará praticando o fato gerador deste imposto, visto como elas não poderão ser retiradas do solo sem fratura, pelo menos, embora o possam sem destruição ou dano”. Nesse exemplo, haveria a compra e venda de um bem imóvel que sequer seria levada a registro”. Para o autor, essa primeira venda seria de um bem imóvel, e uma vez adquirido o bem pelo adquirente, os bens passariam a ser considerados móveis e suscetíveis de tributação pelo ICMS. A tese parece razoável vez que o código civil estabelece que a acessão pode se dar: I – por formação de ilhas; II – por aluvião; III – por avulsão; IV – por abandono de álveo; **V – por plantações ou construções**. (grifos nosso ao artigo 1.245 do Código Civil).



Lançamento: Identifica o fato gerador, individualizando comprador e vendedor, o valor da operação, a base de cálculo e a alíquota, calculando, assim, o tributo devido.

Sem lei municipal específica, instituidora do tributo nestas situações, descrevendo pormenorizadamente o fato gerador do ITBI, a cobrança é inconstitucional. De outro modo, se houver lei municipal nesse sentido, a cobrança se torna constitucional.

A tese, bastante defendida, de que a compra e venda brasileira seria somente produtiva da obrigação de transferir o domínio, implica em dizer que o objeto do acordo de vontades é a criação dessa obrigação, e não a própria transferência de domínio.²¹⁵

Para Darcy Bessone:

Isto compreende-se em direito alemão, porque, nele, como já ficou visto, a compra e venda é estranha ao negócio jurídico translativo, que tem por base um outro contrato (*o dinglicher Vertrag*) abstrato e, pelos efeitos, real. Poder-se-ia compreender tal tese, também, em direito romano, embora a *emptio et venditio* se referisse à posse, porque os romanos praticavam modos de adquirir (*mancipatio, in jure cessio e traditio*) de natureza contratual, embora não a percebessem. Mas, entre nós, não se pode aceitar a aludida tese, por certo que não dispomos de um segundo acordo de vontades, de um segundo contrato, integrativo do negócio de transmissão dominical. No direito brasileiro, é a própria compra e venda que o integra.²¹⁶

O direito brasileiro, no que diz respeito ao ponto, aproxima-se do francês e do italiano, que consideram a compra e venda como um acordo de vontades sobre a própria transferência do domínio, não sobre a obrigação de transferi-lo.²¹⁷

Aproximando-se, não se identifica com eles, entretanto, porque, aqui, o registro imobiliário, em relação a bens imóveis, e a tradição, quanto aos bens móveis, são, ao contrário do que ocorre na França e na Itália, atos integradores do negócio translativo. Sob esse aspecto, filia-se o nosso direito ao germânico. Mas, também, não se identifica com este, porque, como já foi repetidamente assinalado, no direito alemão, o acordo de vontades sobre a transferência de domínio, embora essencial, não se estabelece na compra e venda, que é simplesmente obrigacional e encerra autêntica promessa de alienar, mas sim em um segundo contrato, real pelos efeitos translaticio que suscita.²¹⁸

²¹⁵ BESSONE, Darcy. **Da compra e venda**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.43.

²¹⁶ BESSONE, Darcy. **Da compra e venda**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.44.

²¹⁷ BESSONE, Darcy. **Da compra e venda**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.44.

²¹⁸ BESSONE, Darcy. **Da compra e venda**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.44.

No Brasil, aprimorando o direito alemão, unificou-se os dois acordos de vontades na compra e venda. Somente se leva a registro a compra e venda justamente porque ela é produtiva de direitos reais e o seu registro independe de nova manifestação do vendedor.

Em última análise, uma vez firmado o negócio de compra e venda, o vendedor não precisa praticar nenhum outro ato para operar a transferência do domínio. O comprador, por iniciativa própria, e no momento em que entender conveniente, é que leva a registro o negócio jurídico de compra e venda.

Por isso a lei civil esclarece que os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis. O Código Civil regulou a forma de aquisição de um direito real, não a forma de transmissão dos bens imóveis.

Por isso, Agostinho Marques Perdigão Malheiros defende a ideia de que a transcrição não representa realmente a tradição legal do bem, mas seria somente um meio de dar-lhe publicidade, nos moldes do direito francês. A escritura basta para transferir o domínio. Como o registro não prova a propriedade, não gera efeitos entre as partes, e sua ausência não implica na não transmissão do domínio.²¹⁹

A transcrição, portanto, somente gera efeitos perante terceiros, pois, a compra e venda já é de conhecimento das partes que a praticam. Por isso, mesmo antes da transcrição, o adquirente que não recebeu o bem imóvel, pode propor ação reivindicatória contra o alienante.

Pontes de Miranda afirma em sua obra que o registro não teria relação com a tradição ou com a posse. Segundo ele, é meio de publicidade, traduzindo em livros e situações jurídicas externas.²²⁰ Estas últimas, por sua vez, podem ser eleitas pelo legislador tributário como fato gerador do ITBI.

Por fim, diga-se que se a compra e venda fosse puramente obrigacional, a compra e venda com reserva de domínio dificilmente se acomodaria ao sistema jurídico brasileiro.²²¹

²¹⁹ MALHEIROS, Agostinho Marques Perdigão. **Repertório ou índice alfabético da reforma hypothecaria e sobre sociedades de crédito real**. Rio de Janeiro: Typhografia Nacional, 1865, p.VI.

²²⁰ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado** – parte espacial – direito das coisas: propriedade, aquisição da propriedade imobiliária. v.XI. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, p.206.

²²¹ Se da compra e venda resultar somente a obrigação de transferir o domínio, não a própria transferência, este, independentemente de qualquer cláusula de reserva, seria conservado com o vendedor até que, cumprida a obrigação, transferisse o domínio ao comprador.

11.3 Promessa de compra e venda

Outra questão que levanta profundo embate entre contribuinte e fisco é a possibilidade de se tributar a promessa de compra e venda de bens imóveis.

Antes de adentrarmos o tema, importante observar que a promessa de compra e venda aqui tratada não segue uma terminologia uniforme pelo direito positivo brasileiro.

O Decreto n. 58/1937 chamou de compromisso de venda ou contrato de compromisso.²²² O Código de Processo Civil de 1939 tratou indistintamente compromisso e promessa de contratar²²³; a antiga lei de registros públicos menciona promessa de compra e venda²²⁴; a atual Lei de Registros Públicos aborda promessa de venda e promessa de compra e venda.²²⁵ O Código Civil atual, por sua vez, chama de promessa de compra e venda.²²⁶

Seguir-se-á a terminologia do Código Civil vigente.

Importante assinalar que os contratos modernos utilizados pelas construtoras na venda de imóvel na planta, chamados de promessa de compra e venda onde não se pactuou arrendimento, são verdadeiros contratos de compra e venda com reserva de domínio.

Para Orlando Gomes,

o contrato preliminar de compra e venda gera, para ambas as partes, a obrigação de contrair o contrato definitivo. Contém implicitamente a faculdade de arrendimento, assim entendida, em sentido amplo, a de

²²² Artigo 19. O contrato de compromisso não poderá ser transferido sem o de financiamento, nem este sem aquele. A rescisão do compromisso de venda acarretará a do contrato de financiamento e vice-versa, na forma do artigo 14.

²²³ Código de Processo Civil de 1939, artigo 346. Recusando-se o compromitente a outorgar escritura definitiva de compra e venda, será intimado, si o requerer o compromissário, a dá-la nos cinco (5) dias seguintes, que correrão em cartório; Artigo 347. O compromitente que houver recebido todas as prestações, e apresentar documento comprobatório do registro, poderá requerer a notificação do compromissário, para, no prazo de trinta (30) dias, que correrá em cartório, receber a escritura definitiva de compra e venda; Artigo 1.006. Condenado o devedor a emitir declaração de vontade, será esta havida por enunciada logo que a sentença de condenação passe em julgado; §2º Nas promessas de contratar, o juiz assinará prazo ao devedor para executar a obrigação desde que o contrato preliminar preencha as condições de validade do definitivo.

²²⁴ Decreto n. 4.857/1939, artigo 178. No registro de imóveis será feita: XIV – da promessa de compra e venda do imóvel não loteado, para a sua validade entre as partes contratantes e em relação a terceiros.

²²⁵ Lei n. 6.015/1973, artigo 167. No Registro de Imóveis, além da matrícula, serão feitos: 18) dos contratos de promessa de venda, cessão ou promessa de cessão de unidades autônomas condominiais a que alude a Lei n.4.591, de 16 de dezembro de 1964, quando a incorporação ou a instituição de condomínio se formalizar na vigência desta Lei; 20) dos contratos de promessa de compra e venda de terrenos loteados em conformidade com o Decreto-lei n. 58, de 10 de dezembro de 1937, e respectiva cessão e promessa de cessão, quando o loteamento se formalizar na vigência desta Lei;

²²⁶ Artigo 1.417. Mediante promessa de compra e venda, em que se não pactuou arrendimento, celebrada por instrumento público ou particular, e registrada no Cartório de Registro de Imóveis, adquire o promitente comprador direito real à aquisição do imóvel.

submeter-se a parte inadimplente às consequências normais da inexecução culposa de um contrato.²²⁷

Segundo Orlando Gomes, “a recusa de contratar é inadimplemento da obrigação assumida no pré-contrato, sujeitando o inadimplente a perdas e danos.”²²⁸ A rigor, o contrato preliminar não comporta a execução compulsória sob forma específica.

Se a promessa de compra e venda não contém cláusula de arrependimento, ou contém cláusula de irretratabilidade, a promessa é irrevogável, deixando de ser, portanto, um contrato preliminar.²²⁹

O comércio de bens imóveis moderno fez desaparecer a natureza preliminar das promessas de compra e venda,²³⁰ embora continue sendo designado pelo mesmo nome.

Segundo Orlando Gomes, modernamente a promessa de compra e venda, se bem analisada, “não encerra promessas recíprocas de contratar, mas, apenas, a obrigação de, preenchidas certas condições ou chegada a oportunidade, praticar o ato necessário à efetivação do intento que uniu as vontades.”²³¹

A afirmação de que as modernas promessas de compra e venda não podem ser consideradas contratos preliminares decorre da previsão expressa em lei de se substituir o contrato definitivo por uma sentença constitutiva.²³² E ainda, a atribuição, ao promitente-comprador, de um direito real sobre o bem que se comprometeu a comprar.²³³

As promessas modernas caracterizam-se pela “subordinação da sua eficácia plena, à reprodução do consentimento das partes no título translativo próprio exigido como de sua substância.”²³⁴ Na promessa, as partes não se obrigam a dar o consentimento, eis que já foi dado. O compromisso é de repeti-lo no instrumento próprio.

Segundo Orlando Gomes:

²²⁷ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.290.

²²⁸ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.290.

²²⁹ É importante entender que não poderão existir cláusulas de arrependimento nos compromissos de compra e venda, por força do artigo 463 do Código Civil, do artigo 5º do Decreto-lei n.58/1937 e do Decreto n.3079/1938, assim como a Súmula 166 do Supremo Tribunal Federal, para que este contrato preliminar possa gerar os efeitos tutelados no Código Civil.

²³⁰ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.291.

²³¹ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.291.

²³² GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.291.

²³³ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.292.

²³⁴ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.292.

A assinatura desse instrumento é, simplesmente, a reprodução, sob forma pública, do primeiro negócio. Decorrem os efeitos do compromisso, que se apresenta, por conseguinte, como negócio jurídico definitivo, sem ter, obviamente, o cunho preliminar próprio dos autênticos pré-contratos, como entende o direito fiscal.²³⁵

Como as promessas atuais contemplam todos os elementos da compra e venda, ela constitui verdadeiro título hábil à transferência do domínio mediante a sua transcrição e a do documento de quitação ao promitente-comprador.²³⁶

Vinculado o conteúdo do contrato, e observados os pressupostos e requisitos deste negócio, à exceção da forma, a prática do ato solene serve apenas à reprodução do consentimento.²³⁷

Adverta-se, contudo, que a promessa de compra e venda não é condicional por isso. A obrigação de reproduzir consentimento se fosse condição seria protestativa, o que é proibida pelo direito.²³⁸

São o pagamento parcelado por parte do promitente-comprador e a obrigação de construir e entregar o bem imóvel dentro de certo período pelo promitente-vendedor, a condicionante do negócio.

Quitado o preço e estando o bem imóvel apto a ser entregue com o respectivo habite-se, o negócio jurídico se perfaz, independentemente de nova manifestação das partes. É nesse sentido a Súmula 239 do Superior Tribunal de Justiça: “O direito à adjudicação compulsória não se condiciona ao registro do compromisso de compra e venda no cartório de imóveis.” O registro é essencial para a produção de efeitos *erga omnes* e não entre as partes.

A Lei n. 6.766, de 19 de dezembro de 1979, que dispõe sobre o parcelamento do solo urbano e dá outras providências, também trata do contrato de compra e venda, como uma garantia do credor, conforme artigo transcrito abaixo:

Artigo 25. São irrevogáveis os compromissos de compra e venda, cessões e promessas de cessão, os que atribuam direito a adjudicação compulsória e, estando registrados, confirmam direito real oponível a terceiros.

²³⁵ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.292.

²³⁶ “PROMESSA DE VENDA DE IMÓVEL – INSTRUMENTO PARTICULAR – ADJUDICAÇÃO COMPULSÓRIA. DECRETO-LEI 58/37 – LEI 6766/79. A PROMESSA DE VENDA GERA EFEITOS OBRIGACIONAIS NÃO DEPENDENDO, PARA SUA EFICÁCIA E VALIDADE, DE SER FORMALIZADA EM INSTRUMENTO PÚBLICO. O DIREITO À ADJUDICAÇÃO COMPULSÓRIA É DE CARÁTER PESSOAL, RESTRITO AOS CONTRATANTES, NÃO SE CONDICIONANDO A *OBLIGATIO FACIENDI* A INSCRIÇÃO NO REGISTRO DE IMÓVEIS”. (Resp 30/ DF – Rel. Min. Eduardo Ribeiro, Terceira Turma, j.15-08-1989).

²³⁷ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.292.

²³⁸ Código Civil, artigo 122. São lícitas, em geral, todas as condições não contrárias à lei, à ordem pública ou aos bons costumes; **entre as condições defesas se incluem as que privarem de todo efeito o negócio jurídico, ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes.** (grifos nossos)

Note-se que a locução “estando registrados” prende-se à parte final “confirmam direito real oponível a terceiros”²³⁹ Portanto, estando inadimplente o promitente vendedor, a adjudicação judicial substitui o contrato de compra e venda. Isto prova que no contrato preliminar a promessa já é de transferir o domínio, não de se obrigar a transferi-lo, servindo o segundo contrato, o definitivo, quando se celebre, apenas como elemento integrativo da transmissão, sem caráter essencial.

Nesse ponto, Orlando Gomes observa:

Se a promessa irrevogável de venda fosse um contrato preliminar propriamente dito, não poderia o legislador atribuir natureza real ao direito do compromissário, restrito que seria à pretensão de exigir da outra parte a celebração do contrato definitivo, cuja inexecução daria lugar, logicamente, a perdas e danos.²⁴⁰

[...]

A prova mais incisiva de que o chamado contrato definitivo constitui execução do contrato precursor, isto é, de que a escritura de venda é um dos modos pelos quais se consuma o contrato de compromisso de venda ou promessa irrevogável de venda, encontra-se na possibilidade de ser substituída por uma sentença que produz os mesmos efeitos. A execução do contrato de promessa mediante tal sentença só é admissível se não se considera atividade negocial o chamado contrato definitivo e, em consequência, não se leva em conta a perduração dos pressupostos e requisitos necessários à realização de qualquer negócio jurídico.²⁴¹

O problema nesse ponto ocorre nas situações onde a promessa de compra e venda é celebrada para entrega futura de imóvel a ser construído e onde o pagamento se dá de forma parcelada pelo adquirente. Certo que imóvel não existe ainda, como se falar em transmissão de bens imóveis para efeitos de incidência do ITBI?

O argumento do fisco tem se encaminhado no sentido de antecipar a ocorrência do fato gerador, com base no artigo 150, §7º da Constituição Federal de 1988:

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

[...]

§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.

²³⁹ Supremo Tribunal Federal. Súmula 166: É inadmissível o arrependimento no compromisso de compra e venda sujeito ao regime do Decreto-Lei n. 58, de 10-12-1937.

²⁴⁰ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.296.

²⁴¹ GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.298.

Sobre o ponto já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal ao rejeitar a antecipação pretendida.²⁴²

A regra do artigo 150, §7º foi enunciada com o objetivo de antecipar o fato gerador para o responsável e não ao contribuinte, o que permite antever que foi pensada para que o sujeito passivo, não contribuinte (responsável), fizesse o pagamento de tributo que seria repercutido no preço das operações subsequentes. Esta situação não ocorre no ITBI. A operação é única.

Todavia, o artigo 117 do Código Tributário Nacional estabelece regras acerca dos negócios jurídicos condicionais, determinando quando são considerados perfeitos e acabados.

Para o direito tributário, sendo suspensiva a condição, o fato gerador considera-se ocorrido desde o momento do implemento do fato futuro e incerto. De outro modo, sendo resolutória a condição, o fato gerador ocorre desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, ainda que futuramente o negócio venha a ser resolvido.²⁴³

Posto o dispositivo legal, cumpre indagar qual a natureza jurídica da promessa de compra e venda de imóvel ainda não construído e com pagamento parcelado pelo promitente comprador.

A promessa de compra e venda irrevogável, cujo imóvel não tenha sido ainda finalizada a sua construção ou o preço não tenha sido integralmente pago, é uma

²⁴² "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 1-8-2013. 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 807.255-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, DJe de 3/11/2015); "AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. IMPOSSIBILIDADE. A obrigação tributária surge a partir da verificação de ocorrência da situação fática prevista na legislação tributária, a qual, no caso dos autos, deriva da transmissão da propriedade imóvel. Nos termos da legislação civil, a transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro. Assim, pretender a cobrança do ITBI sobre a celebração de contrato de promessa de compra e venda implica considerar constituído o crédito antes da ocorrência do fato imponible. Agravo regimental a que se nega provimento." (ARE 805.859-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 9/3/2015).

²⁴³ Código Tributário Nacional, artigo 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio. Artigo 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

promessa “irretratável” imprópria, pois sempre haverá situações onde o comprador não paga o preço, e o vendedor não constrói o imóvel. E nessas situações não haveria que se falar em adjudicação compulsória.²⁴⁴ Mas, uma vez quitado o preço e finalizado o imóvel, com a obtenção do respectivo habite-se, não restam dúvidas de que a promessa se torna efetivamente irretratável. Caso contrário, não tendo sido pago o preço ajustado pelo promitente-comprador, ou não tendo sido construído o imóvel pelo promitente-vendedor, o negócio se resolve em perdas e danos.

A promessa de compra e venda irretratável de bem imóvel para entrega futura, na pendência do pagamento do preço e pendente a construção do imóvel, está sujeita a condição resolutiva. A condição não é suspensiva, nem é negócio jurídico sujeito a termo.

É suspensiva a condição quando a compra e venda futura condicionar sua eficácia à condição estabelecida. Assim, João promete vender a José um imóvel já existente, caso José conclua a faculdade. Nesse caso, a compra e venda só vai ocorrer quando da formatura.

Na condição ou cláusula suspensiva (artigo 125 do Código Civil) o negócio jurídico está submetido a um evento futuro e incerto que, se não ocorrer, não gera a aquisição do direito. Nessa situação o negócio jurídico existe, mas sua eficácia estará suspensa até a ocorrência de evento futuro que o condiciona. Relativamente ao contrato de compra e venda, essa venda só produzirá seus efeitos depois de implementada a condição suspensiva estabelecida. O que se tem aqui é uma mera expectativa de direito (e não direito adquirido).²⁴⁵

Nessas situações o Código Tributário Nacional é expresso em condicionar a ocorrência do fato gerador ao implemento da condição suspensiva. Não ocorrendo a condição, será inexistente o fato gerador tributário do ITBI.

A compra e venda futura poderá estar sujeita a termo. Ocorre quando João promete vender a José imóvel já existente daqui a 5 anos (fato certo). Nesse caso, igualmente, a compra e venda só ocorrerá quando transcorrido o tempo estipulado.

Mas a compra e venda futura subordinada à entrega de bem imóvel ainda não construído está sujeita à condição resolutiva.

²⁴⁴ Código Civil, artigo 495. Não obstante o prazo ajustado para o pagamento, se antes da tradição o comprador cair em insolvência, poderá o vendedor sobrestar na entrega da coisa, até que o comprador lhe dê caução de pagar no tempo ajustado; Artigo 483. A compra e venda pode ter por objeto coisa atual ou futura. **Neste caso, ficará sem efeito o contrato se esta não vier a existir**, salvo se a intenção das partes era de concluir contrato aleatório. (grifos nossos)

²⁴⁵ CLÁPIS, Armando. **Lei de Registros Públicos Comentada**. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.725.

Embora nesses casos o promitente comprador prometa entregar o bem imóvel em uma data futura, ele também se compromete a construir o imóvel (evento futuro e incerto). O promitente comprador se compromete, desde logo, a pagar o preço, parte dele ou em prestações sucessivas e continuadas.

Enquanto na condição suspensiva o negócio jurídico não produz efeitos até o momento da ocorrência da condição, na condição resolutiva a ineficácia do negócio fica subordinada a um evento futuro e incerto.²⁴⁶ Ou seja, o negócio é eficaz desde o momento da sua celebração.

Na condição ou cláusula resolutiva (artigo 127 do Código Civil) o negócio jurídico vigorará plenamente desde sua constituição, mas, verificando-se a condição, o direito se extingue.

A promessa de compra e venda sob condição resolutiva significa que o negócio vigora desde o início, podendo ser registrado, vide artigo 25 da lei 6.766/1979, bem como a promessa pode inclusive ser objeto de cessão de direitos a terceiros²⁴⁷.

Contudo, se o evento futuro ocorrer, os registros das alienações serão cancelados, restaurando-se a situação anterior, em nome do primitivo promitente vendedor. Diante disto, a promessa de compra e venda de imóvel na planta é, portanto, negócio jurídico sujeito a condição resolutiva.

Sendo resolutiva a condição que regula a promessa de compra e venda, para efeitos tributários, o fato gerador do ITBI pode ser eleito pelo legislador municipal considerando a data da celebração do negócio. É inequívoca a redação do artigo 117, II, do Código Tributário Nacional nesse sentido.

Nesse sentido, o município pode instituir lei estabelecendo como fato gerador do ITBI a promessa de compra e venda irrevogável, pois é ela (promessa) causa (fato) que se manifesta na forma do negócio jurídico sujeito a condição resolutiva, e que pelo artigo 117, II do Código Tributário Nacional permite considerar-se consumado o fato gerador tributário do ITBI.

Sob o ponto de vista jurídico tributário, o Código Tributário Nacional permite que a tributação ocorra nessas situações, independentemente da condição vir a

²⁴⁶ DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro** – teoria geral do direito civil. 29.ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p.573.

²⁴⁷ Lei n. 6.766/79, artigo 25, §6º. Os compromissos de compra e venda, as cessões e as promessas de cessão valerão como título para o registro da propriedade do lote adquirido, quando acompanhados da respectiva prova de quitação.

acontecer. Ocorrida a condição, extinto está o negócio, mas o fato gerador tributário considera-se existente.

12 CONCLUSÃO

Ante o exposto, resta demonstrado que a legislação constitucional do ITBI sofreu uma série de modificações – tanto de competência para a imposição do tributo, quanto do seu arquétipo – ao longo das sete Constituições brasileiras.

Desde a primeira fixação do *siza*, pelo Alvará de 03 de junho de 1809, passando pela Lei de 24 de outubro de 1932 até a Constituição de 1946, os textos foram claros ao prever a tributação para situações nas quais ocorresse a transmissão da propriedade de bens imóveis.

É nesse contexto que são julgadas as ações que servirão de precedente para a formação da Súmula 82 do Supremo Tribunal Federal, editada em 12 de dezembro 1963, declarando inconstitucional o imposto de cessão e a taxa sobre inscrição de promessa de venda de imóvel, substitutivos do imposto de transmissão, por incidirem sobre ato que não transfere o domínio.

O Código Tributário Nacional também é editado em época contemporânea, em 1966, repetindo que o fato gerador do imposto seria a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, conforme definidos na lei civil.

Mas a Constituição de 1967 impõe significativas mudanças no arquétipo constitucional do ITBI. A Constituição Federal de 1988, então vigente, trata de ampliar o alcance do arquétipo do tributo permitindo que ele seja instituído não só nas transmissões onerosas, inter vivos, de direitos reais sobre imóveis, como também nas transferências onerosas, a qualquer título, inter vivos de bens imóveis.

Nesse contexto, o artigo 35 do Código Tributário Nacional não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, pois tratou de tributo diferente do atual ITBI e de matéria defesa à lei complementar.

A Constituição Federal de 1988 reservou à lei complementar a função de definir o fato gerador cuja descrição é atribuição do legislador ordinário de cada ente competente.

Não bastasse isso, o Código Tributário Nacional, nesse ponto, definiu o fato gerador da transmissão como a transmissão da propriedade, que atualmente é só uma das possibilidades previstas na Constituição Federal de 1988, mas não a única.

A propriedade é um direito real, portanto, pertencente à hipótese de tributação pelo ITBI nas situações de transmissão de direitos reais sobre imóveis.

Considerando os argumentos lançados, demonstra-se que tanto a arrematação, como a compra e venda e ainda a promessa de compra e venda podem ser fatos geradores do ITBI.

A lei municipal deve disciplinar, ou melhor, instituir o tributo nessas situações de forma inequívoca, sendo vedada a interpretação econômica de fatos geradores instituídos por lei que não tratem expressamente da incidência nessas hipóteses.

A interpretação econômica é permitida ao legislador, na interpretação do arquétipo constitucional do ITBI, mas deverá fazê-lo sempre mediante lei.

Não é permitido ao fisco, enquanto autoridade administrativa, a interpretação abrangente de fatos geradores previstos em lei, visando alcançar situações que julga serem análogas ou similares às estabelecidas pelo legislador, como sendo aptas a desencadear a relação jurídica tributária.

Não se trata de uma interpretação econômica do fato gerador, mas de uma interpretação econômica da Constituição Federal. Fatos que produzem o mesmo resultado econômico podem ser tratados pelo legislador municipal como aptos a desencadear a relação jurídica tributária.

A tese defendida permitirá que o fisco municipal possa incluir no âmbito de incidência do ITBI, sempre mediante lei específica, as hipóteses aptas a gerar o pagamento do tributo, evitando que as diversas situações que hoje escapam da tributação possam ser incluídas dentre as tributáveis.

A ampliação da base de situações possibilitará que os municípios possam tratar isonomicamente situações que guardam similaridade econômica, capturando assim, parcela da riqueza necessária ao abastecimento dos cofres municipais, distribuindo igualmente o ônus tributário entre os sujeitos em situações economicamente semelhantes.

A ampliação das possibilidades de situações tributáveis possibilitará, inclusive, a manutenção ou até a diminuição das alíquotas do ITBI, permitindo o fluxo contínuo e perene de receitas públicas indispensáveis à manutenção dos serviços municipais.

Quanto mais situações são tributadas, mais pessoas se tornam sujeitos passivos tributários e mais recursos podem ser recolhidos aos cofres municipais, permitindo a modicidade da alíquota, deixando-se assim de sobrecarregar algumas poucas situações com a incidência do tributo.

Se é certo que com o registro no respectivo cartório tem-se a prova incontestável da transmissão do bem – que se materializa neste momento pela aquisição do direito real, inclusive sendo uma das formas que demanda menos esforço da administração tributária municipal, vez que o comprovante de pagamento do tributo é exigido pelo próprio tabelião como condição para o registro – não é menos certo que essa não é única forma de tributar as transmissões onerosas de bens imóveis por ato entre vivos.

A arrematação judicial, a compra e venda de bens imóveis, a promessa de compra e venda de bens imóveis não construídos são negócios jurídicos, portanto, fatos jurídicos que podem ser instituídos por lei municipal aptos a gerar a obrigação tributária de pagar o ITBI.

São fatos que, isoladamente considerados, são causas de outros fatos, e até mesmo com eles se relacionam de forma interdependente, o que não exclui a opção do fisco de elegê-los como fatos geradores.

As situações apresentadas nesta dissertação podem perfeitamente ser objeto de estudos por parte da administração tributária municipal. A ideia é permitir que o lançamento nestas situações se dê por declaração do contribuinte, ao ainda de ofício, bastando que os municípios celebrem convênios com a Receita Federal com o objetivo de acessar informações sobre a declaração de bens imóveis dos contribuintes localizados sob sua jurisdição municipal.

Os lançamentos por declaração podem ser estimulados por alíquotas mais módicas, em relação à alíquota tratada na transmissão dos direitos reais sobre imóveis, de modo a induzir o contribuinte a, espontaneamente, efetuar a declaração. As alíquotas também podem ser repartidas, cobrando-se parte na celebração do negócio jurídico translativo do bem imóvel e parte no momento da aquisição da propriedade do bem imóvel por ocasião do registro.

É importante, nesse contexto, o necessário esforço técnico do fisco municipal, tendente a encontrar a melhor fórmula para permitir que a tributação ocorra nestas situações, evitando que o pagamento seja protraído no tempo mediante a decisão exclusiva dos contribuintes, que por mera liberalidade insistem em não registrar as compras e vendas de bens imóveis realizados.

Por fim, o objetivo deste trabalho foi pensando, sem certezas, apontar caminhos juridicamente possíveis para que a tributação do ITBI se dê de forma isonômica, permitindo que os cofres municipais sejam abastecidos com os

suficientes e necessários recursos para permitir o desempenho das suas relevantes funções constitucionais.

REFERÊNCIAS

- ACADEMIA das Ciências de Lisboa. **Dicionário da língua portuguesa contemporânea**. Lisboa: Verbo, 2001.
- ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AMARAL, Francisco. **Direito civil: introdução**. 5.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- ARADA, KIYOSHI. **ITBI e arrematação em hasta pública**. Disponível em: <http://www.lex.com.br/doutrina_27315751_ITBI_E_ARREMATACAO_EM_HASTA_PUBLICA.aspx>. Acesso em: 23 jun. 2018.
- ASOREY, Rubén O. (Dir.). **Protección constitucional de los contribuyentes**. Madrid; Barcelona: Marcial Pons, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciências das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: RT, 1969.
- _____. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 1936.
- _____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BADÍA, Juan Ferrando. **El Estado Unitario, El Federal y El Estado Autonomico**. Madrid: Tecnos, 1986.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva. 2001.
- BESSONE, Darcy. **Da compra e venda**. São Paulo: Saraiva, 1988.
- _____. **Teoria geral do contrato**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. v.1. 11.ed. Tradução de Carmen C. Varriale, Gaetano Mônico, João Ferreira, Luís Guerreiro Pinto Cacaís e Renzo Dini. Brasília: UnB, 1998.

BRASIL. **Collecção de Leis do Brazil de 1809**. Arquivo digital obtido na Câmara dos Deputados. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1981.

_____. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> Acesso em: 06 jun. 2018,

_____. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 06 jun. 2018.

_____. Lei n. 3.071, 01 de janeiro de 1916. Código Civil. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 05 de janeiro de 1916.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Diário Oficial da União, Distrito Federal, 11 de janeiro de 2002.

_____. Lei 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. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

_____. Lei 99, de 1º de outubro de 1935. Autoriza a abrir, pelo Ministério da Justiça o crédito especial de 170:787\$000, para pagar ao desembargador Pedro de Alcântara Nabuco de Abreu e outros.

_____. Lei de 24 de outubro de 1832. Orça a receita, e fixa a despesa para o ano financeiro de 1833-1834. A Regência, em Nome do Imperador do Senhor D. Pedro II, Faz saber á todos os Subditos do Império que Assembléa Geral Decretou, e Ella Sancionou.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula n.82. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. ADI 2588, Pleno. Rela. Min. Ellen Gracie, j. em 10.04.2013, voto vista do Min. Nelson Jobim.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Reflexões sobre a obrigação tributária.** São Paulo: Noeses, 2010.

CARRIÓ, Genaro. **Notas sobre derecho y lenguaje.** 4.ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito – o construtivismo lógico semântico.** São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte. In: **Protección constitucional de los contribuyentes.** (Coord.) Rubén O. Asorey. Madri/Barcelona: Educa/Marcial Pons, 2000.

_____. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária.** São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Curso de direito tributário.** 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Curso de direito tributário.** 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Direito tributário, linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2008.

CASSIONE, Vittorio. **Direito tributário.** São Paulo: Atlas, 1985.

CHINELATO, Silmara Juny. **Comentários ao Código Civil – parte especial.** Do direito de família. v.18. São Paulo: Saraiva, 2004.

CLÁPIS, Armando. **Lei de Registros Públicos Comentada.** Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CORDEIRO, Antônio Menezes. **A posse: perspectivas dogmáticas atuais.** Coimbra: Almedina, 1997.

COSTA, Alcides Jorge. Obrigação tributária. In: (Coord.) MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário.** v.1. 2.ed. São Paulo: Cejup, 1993.

COSTA. Antônio José da. **Revista de Direito Tributário** n.13, São Paulo: RT, 1977.

COSTA. Dilvanir José da. O conceito de direito real. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/531/r144-4.PDF?sequence=4>>. Acesso em: 16 mar. 2018:

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário.** 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo.** São Paulo: RT, 1988.

_____. Tipo ou conceito no direito tributário. **Revista Faculdade de Direito**. v.31. Belo Horizonte, 1988.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro – direito das sucessões**. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Curso de direito civil brasileiro – teoria geral do direito civil**. 29.ed. São Paulo: Saraiva, 2012

DÓRIA, Antônio Sampaio. **Da lei tributária no tempo**. São Paulo: Obelisco, 1968.

ELIAS, Norbert; SCOTSON, John. **Os estabelecidos e os *outsiders***. Rio Janeiro: Jorge Zahar, 2000.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Rio de Janeiro: Rio, 1976.

_____. **Fato gerador da obrigação tributária**. 4.ed. São Paulo: RT, 1977.

FANUCCHI, Fabio. **Curso de direito tributário brasileiro**. v.II. 4.ed. São Paulo: Resenha tributária, 1980.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito civil**. Teoria geral. 9.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

FIORIN, José Luiz. **Introdução ao pensamento de Bakthin**. São Paulo: Ática, 2006.

FLEINER, Thomas; FLEINER, Lidija R. Basta. **Constitutional democracy in a multicultural and globalized world**. Berlin: Springer, 2009.

FOLHA DE S.PAULO. Disponível em:

<<http://m.folha.uol.com.br/poder/2016/08/1799766-presidente-do-stj-deixa-de-registrar-imovel-em-brasilia.shtml>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

GAVALDÃO JÚNIOR, Jayr Viégas. A inconstitucionalidade do artigo 32 do CTN. In: (Coord.) PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **IPTU, aspectos jurídicos relevantes**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.

GONDIM FILHO, Joaquim Guedes Correia. Transcrição e domínio no Código Civil. **Revista de Direito**. v.68, Rio de Janeiro: Marcelo & Cia, 1928.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições** (uma figura *sui generis*). São Paulo: Dialética, 2000.

GREGÓRIO, Argos. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. In: (Coords.) JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho. **Tributos em espécie**: fundamentos e elementos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

GENI, Alfred. **Traité des Hypothèques et de la Transcription**, n.15. Bruxellas: Bruylant, 1980.

GOLEMAN, Daniel. **Inteligência emocional**. São Paulo: Objetiva, 1995.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 26.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

_____. **Direitos reais**. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

GRAU, Eros Roberto. **Direito, conceitos e normas jurídicas**. São Paulo: RT, 1988.

HARADA, Kiyoshi. **ITBI**: doutrina e prática. São Paulo: Atlas, 2010.

HARARI, Yuval Noah. **Sapiens** – uma breve história da humanidade. São Paulo: L&PM, 2017.

HENSEL, Albert. **Derecho tributario**. Tradução de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Dicionário da Língua Portuguesa** Online. Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com/>> Acesso em: 06 jun. 2018.

HOUAISS, Antonio; VILLAR, Mauro. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

INSTITUTO Brasileiro de Economia. **Reforma Tributária Nacional** v.17. Rio de Janeiro: FGV, 2014, p. XI. (Coord. do Instituto: Benedicto Silva; Chefe do subsetor de documentação: Ana Maria Bernardes Goffi Marquesini; Assistentes: Ruy Vianna e Terezinha de Jesus Santos).

JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 1945.

JORNAL DA PARAÍBA. Disponível em: <<https://www.leandroecia.com.br/noticias/contrato-de-gaveta-e-maioria-na-capital/>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

KAFKA, Franz. **O processo**. 5.ed. São Paulo: Martin Claret, 2011.

LEITE, Gisele. Breves esclarecimentos sobre o direito das coisas (parte 1). **Jus Vigilantibus**. Disponível em: <<http://jusvi.com>> Acesso em: 20 abr. 2018.

LOBO, Ricardo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. **Tratado de direito tributário brasileiro**. v.II. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Tratado dos registros públicos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1947.

LOTTI, Armando Antônio. **Posse, usucapião e justo título**: considerações à luz do novo Código Civil. Instituto de Registro Imobiliário do Brasil. Disponível em: <<http://www.irib.org.br/biblio/boletimel1962.asp>>. Acesso em: 20 abr. 2018.

MACEDO, José Alberto Oliveira. **ITBI – aspectos constitucionais e infraconstitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 5.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

_____. **Curso de direito tributário**. 29.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____; MACHADO, Schubert. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**. Entre rigidez do sistema e atualização interpretativa. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo (USP), 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Atlas, 2010.

MALHEIROS, Agostinho Marques Perdigão. **Repertório ou índice alfabético da reforma hypothecaria e sobre sociedades de crédito real**. Rio de Janeiro: Typhografia Nacional, 1865.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. **ITBI**. Imposto sobre transmissões de bens imóveis. 2.ed. São Paulo: Edipro, 2015.

_____. **ITBI**. Imposto sobre transmissão de bens imóveis (inter vivos). São Paulo: Edipro, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico**. Plano da existência. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Teoria do fato jurídico**. Plano da existência. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Teoria do fato jurídico**. Plano da existência. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. t.I. Campinas: Bookseller, 1999.

_____. **Tratado de direito privado** – parte espacial – direito das coisas: propriedade, aquisição da propriedade imobiliária. v.XI. Rio de Janeiro: Borsoi, 1955.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. v.2. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

MORCHON, Gregorio Robles. **Teoria del derecho** (fundamentos de teoria comunicacional del derecho. Madrid: Civitas, 1998.

MURANO, Luis Francisco. **Fofocas, boatos e rumores**: os portugueses em Londres (1808 – 1822). In: REVISTA Mosaico. Publicação do Programa de Pós-Graduação em História, Política e Bens Culturais (PPHPBC) da Escola de Ciências Sociais da Fundação Getúlio Vargas (FGV/CPDOC), Rio de Janeiro, v.4, n.7, 2013.

NICOLELIS, Miguel. **Muito além do nosso eu**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Estudos tributários**. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1974.

NONATO, Orozimbo. **Curso de obrigações**. Rio de Janeiro: Forense, 1959.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. **A tipicidade no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário** – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

- PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil** – direito de família. v.V. 15.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- PINKER, Steven. **Do que é feito o pensamento?** Tradução de Fernanda Ravagnani São Paulo: Companhia das Letras, 2008.
- PINTO, Carlos Alberto da Mota. **Teoria geral do direito civil**. 3.ed. Coimbra: Coimbra, 1999.
- PINTO, Luiz Fernando de Andrade. **Direitos reais** – direito de propriedade. Série aperfeiçoamento de magistrados. Rio de Janeiro: Emerj, 2013.
- PRADO, Francisco Bertino de Almeida. **Transmissão da propriedade imóvel**. São Paulo: Saraiva, 1934.
- ROSS, Alf. **Direito e justiça**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2000.
- RUZYK, Carlos Eduardo Pianovski; FRANK, Felipe. Revisitando os direitos reais a partir de sua interface com o direito obrigacional: a importância da relatividade entre os planos real e obrigacional nas relações privadas. In: **Estudos jurídicos e políticos**. Publicação do programa de pós-graduação em direito da UFSC. Florianópolis, 2011.
- SAMPAIO, Alcides da Fonseca. ITBI: momento de incidência na compra e venda de imóveis. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 25. São Paulo, Dialética, 1990.
- SÃO PAULO (Estado). Lei Estadual n. 185, de 13 de novembro de 1948. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/norma/?id=30888>>. Acesso em: 12 mar. 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SEMEGHINI, Victor Theodosio. **A origem da tributação no Brasil**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/39319/a-origem-da-tributacao-no-brasil>>. Acesso em: 06 jun. 2018.
- SILVA. Clóvis do Couto e. **A obrigação como processo**. São Paulo: FGV, 2009.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 5.ed. São Paulo: RT, 1989.
- SILVEIRA, Alípio. **Hermenêutica do direito brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.
- SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

_____. **Normas de interpretação no Código Tributário Nacional.** São Paulo: Resenha tributária, 1980.

SPAAK, Torben. **The concept of legal competence:** an essay in conceptual analysis. Translated by Robert Carroll. Massachusetts: Dartmouth, 1994.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional.** 13.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil.** v.2. 19.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, n.235, jan-mar. 2004.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos.** 8.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VIEIRA, Paulo. **Poder e alta performance:** o manual prático para reprogramar seus hábitos e promover mudanças profundas em sua vida. São Paulo: Gente, 2017.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2001.

YAIGRE, Jean. **Nullité et imperfection em droit fiscal.** Bordéus: Imprimerie de l'Université, 1932.

Referências normativas

(Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT)

ABNT NBR 6027: 2012 – Informação e documentação – Informação e documentação – Sumário – Apresentação

ABNT NBR 14724: 2011 – Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação

ABNT NBR 15287: 2011 – Informação e documentação – Projetos de pesquisa – Apresentação

ABNT NBR 6034: 2005 – Informação e documentação – Índice – Apresentação

ABNT NBR 12225: 2004 – Informação e documentação – Lombada – Apresentação

ABNT NBR 6024: 2003 – Informação e documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito – Apresentação

ABNT NBR 6028: 2003 – Informação e documentação – Resumo –
Apresentação

ABNT NBR 10520: 2002 – Informação e documentação – Citações em
documentos – Apresentação

ABNT NBR 6023: 2002 – Informação e documentação – Referências –
Elaboração